Aldemario Araujo Castro

Aurélio Pitanga Seixas Filho

Daniel Sarmento

Hugo de Brito Machado

José Pedro de A. Parreiras Horta

Leon Frejda Szklarowsky

Marlon Alberto Weichert

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Tercio Sampaio Ferraz Junior

Vittorio Cassone

101626-1

101626

EDITORA FORENSE

ISBN 85.309.0731-0

9 788530 907310

SINPROFAZ

REVISTA DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL nº 2

REVISTA DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL

ANO 2 – Nº 2 – 1998

SINPROFAZ

SINPROFAZ

Presidente: Luciano Haddad Monteiro de Castro – GO
Vice-Presidente: Lincoln Pinheiro Costa – BA
Secretária: Cíntia Tocchetto Kaspary – RS

Diretoria
Administrativo: Gustavo Alcides da Costa – MG
Jurídico: Joaquim Lustosa Filho – PE
Intersindical: José Saraiva de Souza Júnior – CE
Estudos Técnicos: Maria Cibeli Corrêa Ribeiro – PR
Comunicação Social: João José Ramos da Silva – SP
Parlamentar: Jorge Cabral Vieira Filho – DF
Cultural: Zacharias Manoel Mendes Neto – RJ
Aposentados: Wilson Ferreira Campos – RJ

Centro de Estudos Jurídicos
Diretor Executivo: Ricardo Lodi Ribeiro
Diretor Adjunto: Ernesto Seixas Filho
Diretor Financeiro: Agostinho do Nascimento Netto

Sede: SCN – Quadra 6 – Conjunto A – Ed. Venâncio 3.000, grupo 908,
CEP: 70718-900, Brasília – DF. Telefax: (061) 323-6816.

Subsede: Av. Presidente Wilson, 165, grupo 302 – Centro – Rio de Janeiro - RJ
Tels: (021) 533-7073/533-4527 Fax: (021) 220-6303.
e-mail: sinprofa@biohard.com.br – Home Page: www.sinprofaz.org.br

Os artigos encaminhados para publicação na Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional deverão ser inéditos, sendo submetidos à apreciação do Centro de Estudos Jurídicos do SINPROFAZ. Os interessados devem remeter seus textos à SCN – Quadra 6 – Conjunto A – Ed. Venâncio 3.000, grupo 908, CEP: 70718-900, Brasília – DF. A reprodução é permitida desde que citada a fonte.

Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional

Uma publicação do Centro de Estudos Jurídicos do SINPROFAZ – Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional

Coordenação: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Conselho Editorial: Leon Frejda Szklarowsky
Aurélio Pitanga Seixas Filho
Caibar Pereira de Araújo
Joaquim Lustosa Filho
Copydesk e Revisão: Jacinta Gomes Fernandes
Projeto Gráfico e Editoração Eletrônica: Clarice Soter
Produção: EspalhaFato Comunicação & Produção
Fotolitos e Impressão: Companhia Forense de Artes Gráficas

Sumário

Apresentação 9
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

"Simples" (Considerações acerca dos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva) 11
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Moralização Fazendária 25
Hugo de Brito Machado

Livro Eletrônico e Imunidade Tributária 29
Tercio Sampaio Ferraz Junior

A Execução Fiscal e a Administração Pública 41
Dezessete Anos de Vigência da LEF – A Lei de Execução Fiscal e a Penhora Administrativa
Atualidades sobre o processo de execução fiscal e a reforma tributária
Leon Frejda Szklarowsky

Faculdade da Administração na Determinação de Tributos (Lançamento e Liquidação) 87
Aurélio Pitanga Seixas Filho

Incidência, Não-incidência, Imunidade e Isenção: Distinção e Efeitos. A Questão da Hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária 99
Vittorio Cassone

Penhora Administrativa e Arrolamento de Bens e Direitos 105
Aldemario Araujo Castro

A Obrigação do Administrador Público de Encaminhar, para Inscrição em Dívida Ativa, Créditos da Fazenda de Qualquer Natureza 113
Marlon Alberto Weichert

A Arbitragem Comercial Internacional no Brasil 121
José Pedro de A. Parreiras Horta

A Constituição Aberta e Seus Limites 145
Daniel Sarmento

Jurisprudência

Íntegras de Acordão
1) Medida Provisória - Convalidação - Redução de Alíquota da contribuição ao PSSS - ADIN (STF - Pleno) 171
2) Contribuição Social sobre o Lucro - Anterioridade do Art. 195, § 6º, da CF, LEI 7856/89, Aumento de Alíquota de 8 para 10% (STF - Pleno) 177
3) Software - Programas de Computador - Incidência do ISS ou do ICMS (STJ - 2ª Turma) 181

Ementário
4) Certidão da Dívida Ativa - Ausência do Número de Inscrição (TRF da 1ª Região - 4ª Turma) 187
5) Importação de Veículos Usados - Proibição (TRF da 1ª Região - 4ª Turma) 187
6) Isenção - Fundação de Utilidade Pública (TRF da 1ª Região - 4ª Turma) 189
7) Fundo de Participação dos Municípios - Bloqueio - Emenda nº 03/93 - (TRF da 1ª Região - 4ª Turma) 189
8) FINSOCIAL - Prestadoras de Serviços - Aumento de Alíquota de 0,5 para 1% - Constitucionalidade (STF - 1ª Turma) 189
9) Medida Provisória - Revelância e Urgência - Reedição (STF - Pleno) 190
10) Imunidade de Instituição Educacional - Suspensão pela Administração - Devido Processo Legal (TRF da 5ª Região, 3ª Turma) 191
11) Importação de Veículos Usados - Portaria nº 8/91 do DECEX - Constitucionalidade (STF, 2ª Turma) 192
12) Imunidade de Jornais, Livros e Periódicos - Insumos - Extensão Mínima (STF, 2ª Turma) 193
13) Isenção a certas Operações de Câmbio - Inexistência de Violação à Isonomia - Judiciário como Legislador Positivo (STF - 1ª Turma 194
14) IPTU - Progressividade Capacidade Contributiva - Inconstitucionalidade (STF - Pleno) 194
15) ICMS - BEFIEX - Isenções Heterônomas - Direito Adquirido (STF - 2ª Turma) 195
16) Imunidade das Entidades de Assistência Social - Não Extensão aàs Instituições de Previdência Privada (STF - 2ª Turma) 196
17) COFINS - Empresas Construtoras de Imóveis - Incidência (TRF da 1ª Região - 2ª Seção) 197
18) Imunidade do Art. 155, § 3º, da CF - Não Abrangência do PIS (STF - 2ª Turma) 198
19) Imunidade das Entidades de Assistência Social - Não Abrangência da Produção e Venda de Pães 198
20) Imunidades do Art. 150, VI - Contribuições Sociais - Não Abrangência (STF - 1ª Turma) 199
21) Imunidade Recíproca - Abrangência do IOF (STF, 2ª Turma) 199
22) Depositário Infiel - Prisão - Inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 4º da Lei nº 8866/94 - ADIN - Medida Cautelar (STF - Pleno) 200

Procuradores da Fazenda Nacional 203

Lista de Abreviaturas e Siglas 211

Apresentação

O Centro de Estudos Jurídicos (CEJ) do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ edita, com a colaboração da Editora Forense e do Conselho Editorial, presidido por mim e composto, ainda, pelos ilustres associados Leon Frejda Szklarowsky, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Cairbar Pereira de Araújo e Joaquim Lustosa Filho, o segundo volume da *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*.

A nossa revista aspira a ser um veículo de difusão dos trabalhos doutrinários dos procuradores e advogados do setor público, ao mesmo tempo em que se mantém aberta à, também, inestimável participação de demais juristas.

Neste segundo número, o Centro de Estudos Jurídicos, seguindo a trilha do primeiro, reúne artigos selecionados, na área de Direito Público, de autoria de abalizados Procuradores da Fazenda Nacional e de renomados juristas, a quem somos imensamente agradecidos, e inaugura a seção de jurisprudência, trazendo íntegras de acórdão e ementas garimpados e indicados pelos membros da Comissão Editorial.

Esperamos que este segundo número mereça, por parte dos leitores, razão maior desta realização, a mesma aceitação que teve o primeiro.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Coordenador de Publicações Técnicas e Científicas do CEJ

"Simples" (Considerações acerca dos Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva)

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Consultor da União. Procurador da Fazenda Nacional de Categoria Especial. Ex-coordenador da Representação Judicial da Fazenda Nacional

A Lei nº 9.317, de 05.12.1996 (in *DOU* de 06.12.1996), resultado da conversão com alterações da Medida Provisória nº 1.526, de 05.11.1996, como expressamente declarado por ela, no seu art. 1º, regula, de conformidade com o disposto no art. 179 da Constituição Federal, o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às micro e pequenas empresas, resultando na possibilidade do pagamento conjunto de impostos e contribuições, mediante documento específico denominado "DARF-SIMPLES", até o décimo dia do mês subseqüente àquele em que houver sido obtida a receita bruta, a redução de controles burocráticos com a economia dos respectivos custos para as empresas beneficiárias e a redução ou a exoneração de tributos.

A referida Lei considera microempresa e empresa de pequeno porte a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta (ou seja, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos) igual ou inferior, respectivamente, a R$ 120.000,00 e a R$ 720.000,00 (art. 2º, itens I e II, e § 2º).

A pessoa jurídica enquadrada nessa condição poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e

Contribuições - Simples, implicando o pagamento mensal unificado do IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins, IPI[1] e das contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que cuidam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, e a Lei Complementar nº 84, de 18.01.1996 (Lei n º 9.317, art. 3º, *caput* e § 1º).

Além dos gravames supracitados, ficarão sujeitas - desta feita observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas - ao IOF, II, IE, ITR, CPMF, FGTS e à Contribuição para a Seguridade Social, relativa ao empregado (Lei nº 9.317, art. 3º, § 2º).

Vale realçar que, afora as contribuições mencionadas, a pessoa jurídica optante pelo "Simples" fica desobrigada do pagamento de qualquer outra contribuição instituída pela União (Lei nº 9.317, art. 3º, § 4º).

O art. 5º do Diploma Legal, em foco, fixa os seguintes percentuais, que incidirão, em cada mês, sobre a receita bruta auferida, observada a partilha dos valores pagos relativos às exações do art. 23:

> I - para a microempresa, em relação à receita bruta acumulada dentro do ano-calendário:
> a) até R$ 60.000,00: 3%;
> b) de R$ 60.000,01 a R$ 90.000,00: 4%;
> c) de R$ 90.000,01 a R$ 120.000,00: 5%;
> II - para a empresa de pequeno porte, em relação à receita bruta acumulada dentro do ano-calendário:
> a) até R$ 240.000,00: 5,4%;
> b) de R$ 240.000,00 a R$ 360.000,00: 5,8%;
> c) de R$ 360.000,00 a R$ 480.000,00: 6,2%;
> d) de R$ 480.000,00 a R$ 600.000,00: 6,6%;
> e) de R$ 600.000,00 a R$ 720.000,00: 7%.

[1] A Lei nº 9.493, de 10.09.1997 (in *DOU* de 11.09.1997), entre outras providências, concede isenção do IPI na aquisição de equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos para as microempresas e empresas de pequeno porte.

No caso de pessoa jurídica contribuinte do IPI, os percentuais acima referidos são acrescidos de 0,5% (Lei nº 9.317, art. 5º, § 2º).

A inscrição no "Simples" veda, para a microempresa e a empresa de pequeno porte, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS, no último caso, havendo convênio, de acordo com as legislações estadual e distrital (Lei nº 9.317, art. 5º, § 5º).

Em consonância com a linha de harmonização e simplificação da legislação do imposto de renda, inaugurada com a edição da Lei nº 9.249, de 26.12.1995, o art. 25 da lei em tela considera isentos do IR, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos a titular ou sócio da microempresa ou da empresa de pequeno porte, salvo os que corresponderem a *pro labore*, aluguéis ou serviços prestados.

Com o escopo de estimular a regularização das micro e pequenas empresas, bem como de seus sócios ou titular, quanto a suas pendências para com a Fazenda Nacional e a seguridade social, o art. 26 da Lei nº 9.317/96 autoriza o parcelamento do débito daquelas pessoas em até 72 meses.

Mas o que desagradou a alguns foi o preceptivo do art. 9º da Lei nº 9.317, de 05.12.1996, que relaciona as pessoas jurídicas que não poderão optar pelo "Simples", contemplando situações consideradas incompatíveis com o regime de que se cuida e com o favor fiscal que proporciona, dado o excesso de receita bruta auferida no ano-calendário anterior, acima aos retrocitados limites admitidos para as micro (inciso I) e pequenas empresas (inciso II), a forma societária (inciso III), o tipo de atividade exercida (incisos IV, V, XI a XIV), a qualidade de seus sócios ou titular ou sua condição de dependência (incisos VI a X e XVIII), a situação de inadimplência tributária da própria pessoa jurídica ou de seus sócios ou titular

(incisos XV e XVI) ou a sua origem por cisão ou qualquer outra forma de desmembramento (inciso XVII).

Exatamente esse preceptivo legal tem sido alvo de críticas, sob o argumento de que, diante dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, não seria legítimo vedar, apenas em face da atividade exercida, que determinadas pessoas jurídicas pudessem optar e fossem beneficiadas pela sistemática do "Simples", mesmo que elas, observando-se tão-somente o critério da aquisição de receita bruta anual, pudessem ser consideradas como microempresas e empresas de pequeno porte.

Tal raciocínio levou, por exemplo, a Confederação Nacional das Profissões Liberais a propor, perante a nossa Corte Constitucional, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643-1/600, o que me motivou a tecer algumas considerações acerca dos princípios dos arts. 145, § 1º, e 150, inciso II, ambos da Carta Política de 1988, especificamente no que tange à legislação do "Simples" e às sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.

Tal discriminação a favor das verdadeiras micro e pequenas empresas não pode ser questionada, mormente porque encontra, de fato, explícito respaldo da Carta Política de 1988, que, no seu art. 179, dispõe:

> "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, *assim definidas em lei*, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei" (grifos do autor).

Os claros objetivos do supradestacado preceito constitucional, todos colimados pela Lei nº 9.317/96,[2] ao incentivarem essas

[2] Aurélio Pitanga Seixas Filho (*Teoria e prática das isenções tributárias*, Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 110) resume o seu pensamento a respeito, dizendo: "Pode-se concluir que da regra da igualdade ou isonomia ou generalidade é permitido ao legislador conceder tratamento desigual, ou seletivo, em favor de

empresas, com a previsão de uma carga tributária mais adequada e a simplificação dos procedimentos burocráticos, são: evitar o abuso do poder econômico pelas empresas mais fortes, retirar as micro e pequenas empresas da clandestinidade ou da chamada economia informal, gerar empregos e possibilitar às pessoas que, cada vez mais, estavam sendo alijadas do mercado de trabalho, por falta de capacitação científica, técnica ou profissional, de manter o seu próprio negócio dentro de sua habilidade natural.

O art. 9º da Lei nº 9.317, de 05.12.1996, relaciona, no entanto, as pessoas jurídicas que não poderão optar pelo "Simples", contemplando situações incompatíveis com esse regime e com o favor fiscal concedido em face de relevantes razões do ponto de vista social e econômico.

Nota-se logo a fragilidade das críticas ao preceptivo do art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96, o qual reza que "não poderá optar pelo Simples, a pessoa jurídica que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, músico, dançarino, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida".

Pela avaliação das atividades das pessoas jurídicas, em geral, mencionadas no art. 9º, inciso XIII, e de suas potencialidades, o legislador chegou a dedução de que elas, no momento, não se enquadram dentro da moldura almejada pelo art. 179 da Constituição, não sendo necessário incentivá-las, fornecendo a elas um tratamento privilegiado com motivação extrafiscal.

No que tange às sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, concluiu-se não existir o perigo do domínio do mercado

situações ou fatos que, por alguma particularidade relevante do ponto de vista econômico ou social, mereçam não ser tratados igualmente".

por parte de grandes empresas, que os profissionais liberais e as suas sociedades não estão, em grande parte, na economia informal, que essas pessoas, sendo receptáculo do preparo científico, técnico e profissional, estão em condições de disputar, sem o amparo do Estado, as fatias do mercado de trabalho, bem como que o "Simples" não traria para o setor mais empregos do que as sociedades civis de profissionais liberais ou de profissões regulamentadas normalmente proporcionam, segundo as suas necessidades.

Assim, a norma do art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96, apenas, excepciona da sistemática do denominado "Simples" as empresas que, mesmo com receitas brutas anuais próprias das micro e pequenas empresas, mostram outras características que distorcem os objetivos pelos quais fora criado o tratamento fiscal favorecido.

Portanto, a ressalva das pessoas jurídicas que prestem serviços profissionais relativos a qualquer profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida, independentemente da receita bruta auferida, do Regime Tributário das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte e do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – *Simples*, não representa uma discriminação arbitrária, posto que corresponde a critérios razoáveis adotados pelo legislador ordinário e compatíveis com o art. 179 da Constituição.

A exoneração total do IRPJ, do PIS/Pasep em favor das microempresas com receita bruta anual de até R$ 120.000,00 (Lei nº 9.317, art. 23), as isenções concedidas às micro e pequenas empresas das contribuições instituídas pela União não listadas pela Lei nº 9.317, de 05.12.1996, além da redução para essas empresas de outros tributos, e a não-extensão desses benefícios às pessoas jurídicas identificadas no art. 9º da mesma lei, tudo isto justifica-se pelo critério político de se considerar que aquelas empresas, ao contrário das identificadas no art. 9º, responderiam melhor aos objetivos da política econômica e social do País.[3]

[3] Embora considere que o princípio da capacidade contributiva seja um importante informador do princípio da igualdade, Misabel Abreu Machado Derzi, em notas que atualizam a clássica obra de Aliomar Baleeiro (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 520, 530, 546 e 548), anui que há possibilidades de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva, sem o ferimento ao princípio da isonomia, quando, por exemplo, a lei propicia um tratamento mais favorecido a determinada categoria de pessoas, pelo acolhimento de outros valores constitucionais, quando, por exemplo, as pessoas favorecidas demonstrarem maior aptidão para a concretização dos planos econômicos governamentais. Em consonância com a jurisprudência norte-americana, assim como a jurisprudência e a doutrina alemãs e brasileiras, corrobora: "Como regra, a lei precisa basear-se em princípios justos no caso, ... O princípio do justo fornece os critérios para medir o que é digno de pena, digno de prêmio, digno de ajuda social, de subvenção ou de imposto". Citando Tipke, Steuerrecht, conclui: "Assim o princípio da igualdade 'proíbe ao legislador adotar a lógica da valoração nula (sem efeito), pois, no mínimo, ele precisa justificar-se por meio de um outro princípio (contraprincípio ou exceção)' ".

Insta ser enfatizado que **a lei tributária pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica**, desde que a distinção seja razoável, derivada de uma finalidade objetiva, capaz de surtir os efeitos desejados, e se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria.[4]

No caso em exame, como vimos, as dessemelhanças entre as pessoas beneficiadas pelo "Simples" e as não abrangidas repousam, exclusivamente, na correspondência ou não delas com os objetivos legais pretendidos, segundo considerações de ordem sócio-econômica por parte do legislador, para merecerem o gozo dos benefícios, conforme prevê a Constituição que a lei estabeleça, observada a teleologia das normas que simplificam as obrigações acessórias e reduzem a carga tributária das micro e pequenas empresas, normas estas harmônicas com a regra constitucional do art. 179.

A exoneração de certos tributos e a redução da carga tributária em relação a outros, no caso, não se justificam apenas pelo aspecto fiscal da compatibilização do tributo com a capacidade econômica do sujeito passivo, mas vão mais além, pois têm sua primordial motivação em **aspectos extrafiscais**,[5] visando a uma

[4] No mesmo sentido: Ricardo Lobo Torres, *Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*, Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 382.

[5] Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 331) opina: "Em certas situações o

finalidade objetiva: provocar alterações sociais e na economia privada, com o fomento das microempresas e empresas de pequeno porte espinçadas pelo legislador.

Aliás, convém deixar ressaltado que o princípio da igualdade tributária não se identifica exclusivamente com o princípio da capacidade contributiva, de modo que o exame da constitucionalidade de preceptivo legal, quanto à observância ou não do princípio da vedação de discriminação arbitrária entre contribuintes, pode se dar em face de dois fundamentos: os motivos fiscais, onde aí importa a capacidade econômica do sujeito passivo de pagar tributos, e os motivos extrafiscais, em que a capacidade econômica do contribuinte pode até ser desconsiderada, desde que seja garantida a não-incidência da regra de tributação em relação a uma faixa mínima de renda indispensável para a vida humana digna ou capaz de viabilizar a atividade econômica, razoavelmente gerida, pois o que importa é o alcance de valiosos **objetivos sócio-econômicos**.

Essa é mais uma razão por que o preceptivo do § 1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988 dispõe que "*sempre que possível*, os impostos terão caráter pessoal e *serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...*" (grifos nossos).

Aliás, o Excelentíssimo Senhor Ministro Moreira Alves, com sua singular perspicácia, muito bem observou, em voto proferido no RE nº 153.771-MG, no *leading case* "IPTU e Progressividade", que "*em se tratando de aplicação extrafiscal de imposto, não está em jogo a capacidade contributiva que só é levada em conta com relação a impostos pessoais com finalidade fiscal*"(grifos nossos).[6]

legislador está autorizado a tratar desigualmente aos iguais, sem ofensa ao princípio, tais são os casos derivados da extrafiscalidade e do poder de polícia"... e explicita que "a extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais etc.". Considera o citado jurista que não repugna ao princípio da isonomia tributária, por exemplo, a política governamental que venha a incentivar as artes, a educação, a cultura e a previdência privada.

[6] In *Informativo STF*, nº 60.

O art. 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988 veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios criar tratamento fiscal desigual, divorciado de fundamento, através não só de **discriminações arbitrárias ou desarrazoadas em prejuízo do contribuinte**, que, como vimos, não se constata no caso em comento, mas também de **privilégios odiosos *a favor do sujeito passivo do tributo*.**[7]

E o que pretendem as sociedades civis prestadoras de serviços de profissionais liberais ou de profissões legalmente regulamentadas é justamente obter privilégio, neste caso, destituído de razoabilidade, beneficiando-se, assim, de exonerações totais e parciais de tributos e a redução do controle burocrático, **sem um motivo objetivo**, ou seja, a contrapartida no que concerne aos efeitos sócio-econômicos almejados pela Constituição e pela lei.

Caso seja permitido o acesso das empresas de serviços, relacionadas no art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317, na sistemática do "Simples", estar-se-ia promovendo um privilégio odioso, não tolerado pelo art. 150, II, *in fine*, da Carta Política de 1988, uma vez que essa sistemática, por exemplo, concede uma redução a zero da alíquota do imposto de renda para receitas de até R$ 120 mil por ano e, acima disso, alíquotas bastante reduzidas, ao passo que os mesmos profissionais autônomos e assalariados estão sujeitos a tributação com base na tabela do imposto de renda das pessoas físicas, com isenção de apenas R$ 10.800,00 por ano e alíquota mínima de 15% e máxima de 25%.

[7] Sacha Calmon Navarro Coêlho (obra já citada, p. 332) aviva que, *ao falar* o inciso II do art. 150 da Constituição de 1988 de vedação de *qualquer distinção, em razão de* ***ocupação profissional ou função por eles exercidos***, *independentemente da* ***denominação jurídica de rendimentos, títulos ou direitos***, "esteve o constituinte a pensar nos lucros bursáteis, nos militares, nos legisladores, nos juízes, nos fazendeiros, *nas sociedades de profissionais liberais* e outros, *desenganadamente beneficiados pela não-incidência do IR ou incidência mitigada deste sobre os seus ganhos*" (grifos nossos). Na mesma senda, afirma Hugo de Brito Machado (*Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, 3. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 57): "Todos sabem que a regra do art. 150, item II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração".

No entanto, esses profissionais liberais, por exemplo, advogados, médicos, etc., teriam um estímulo a mais para estabelecerem uma sociedade civil de prestação de serviços, agora com o principal escopo do gozo de tratamento fiscal mais favorecido, sem que houvesse necessidade do privilégio, especialmente porque os indivíduos dessas profissões, observada a concorrência normal, não estão alijados do mercado de trabalho como um todo e, em regra, não atuam clandestinamente ou na economia informal.

Assim, a extensão da sistemática do "Simples" às pessoas jurídicas prestadoras de serviços, enumeradas no art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96, descuraria a vedação do preceito constitucional do art. 150, inciso II, diante da **falta de razão substancial** para o tratamento privilegiado.

Vale ressaltar que o acoimado preceito legal trata igualmente todas as pessoas jurídicas que prestem serviços de profissionais liberais ou cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida, em harmonia, portanto, com o art. 150, II, da Constituição Federal.

Cabe ponderar que é próprio das isenções extrafiscais tratar desigualmente categorias desiguais, existindo razoabilidade na seleção das respectivas atividades.

Ademais, as chamadas isenções totais ou parciais, institutos que devem obediência ao estreito princípio da reserva legal, fundamentam-se pela política até certo ponto discricionária de conveniência e oportunidade da Administração Pública, quer pela seleção da capacidade contributiva de certas categorias, quer quanto à necessidade de incentivo fiscal a determinadas atividades.

Em modesto artigo intitulado "Isenção - microempresas (exceção de algumas empresas, especialmente dos representantes comerciais)",[8] tive a oportunidade de realçar:

> "Como ressabido, a Constituição Federal é instrumento de atribuição de competência tributária, ficando cada unidade da Federação com o poder de legislar plenamente sobre os tributos que lhes foram repartidos, através do Poder próprio. Compete ao Poder Legislativo de cada entidade tributante, dentro dos parâmetros delimitados pela Constituição Federal e lei complementar, definir a hipótese de incidência da obrigação tributária, reduzi-la, através de norma isencional, restringir e revogar a isenção anteriormente concedida (nos tributos estaduais e do Distrito Federal, de acordo com convênios celebrados) e estabelecer definição do sujeito passivo desta obrigação e assim por diante, segundo seus critérios políticos.
> Assim, o legislador ordinário poderá instituir, reduzir ou revogar tanto as **exclusões** (isenções fiscais), como forma de retificar a abrangência da hipótese de incidência tributária para adaptá-la à capacidade contributiva da pessoa excluída, quanto poderá, de acordo com seu critério político, limitar ou revogar **incentivos** (isenções extrafiscais), quando, atenuando a aplicação do princípio da capacidade contributiva, **visar a outros princípios constitucionais programáticos**, que considere relevantes, como o estímulo à oferta de emprego e à busca do pleno emprego (CF, arts. 170, VIII, e 179)".

[8] Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, in *Revista de Direito Tributário*, nº 53, p. 181-182, jul.-set. 1990.

Ademais, conforme decisões reiteradas do Supremo Tribunal Federal, na esteira do art. 111 do Código Tributário Nacional, "as leis concessivas de isenções tributárias devem ser restritivamente interpretadas".[9]

Deve ser meditado que, tendo observado a lei fatos-signos presuntivos de renda, patrimônio e atividades dos contribuintes, nos casos de isenções fiscais, bem como colimados motivos ou finalidades objetivas, ou seja, sendo justificável a discriminação e existindo pertinência entre a discriminação e o motivo protegido ou fim pretendido, na hipótese de isenções extrafiscais, não pode o Poder Judiciário discordar da política dos Poderes competentes e estender exclusões ou incentivos fiscais, por via jurisdicional, em proveito de pessoas ou situações não previstas em lei, sob

[9] STF (2ª. Turma), RMS nº 10.004-GB, Relator Ministro Adalício Nogueira, in *RTJ* 36/328.

pena de, em assim agindo, colidir com o obstáculo do princípio da *separação dos poderes*, tão caro para a Carta Política de 1988, a ponto de tal diretriz ter sido colocada no pedestal das cláusulas pétreas (CF, art. 60, § 4º, inciso III).[10]

Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal tem-se manifestado, repetidas vezes, acerca da constitucionalidade de tratamento fiscal diferenciado em face de importantes motivos

[10] Exatamente no sentido em que estamos nos posicionando foi a decisão da 1ª Turma de nossa Corte Constitucional, por ocasião do julgamento, por unanimidade de votos, do RE nº 178.932-8-SP, publicado in *DJU* de 07.04.1995, p. 8.892, Relator o ilustre Ministro Celso de Mello, de cujas lições, insertas na respectiva Ementa, peço vênia para transcrever:

"EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – IOF/CÂMBIO – DECRETO-LEI 2.434/88 (ART. 6º) – GUIAS DE IMPORTAÇÃO EXPEDIDAS EM PERÍODO ANTERIOR A 1º DE JULHO DE 1988 – INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO FISCAL – EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO – ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA – INOCORRÊNCIA – NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO – ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO – INADMISSIBILIDADE – RECONHECIDO E PROVIDO.

– A isenção tributária concedida pelo art. 6º do DL nº 2.434/88, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica, tendo presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes, como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes.

A concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade.

– A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo à postulação do contribuinte, eis que a extensão dos benefícios isencionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta do dogma da separação de poderes.

Os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob o fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado. É de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (*RTJ* 146/461, Rel. Min. Celso de Mello)".

objetivos de natureza extrafiscal, mesmo diante do princípio da igualdade tributária.[11] [12] [13]

Quanto à preocupação no que concerne ao princípio da capacidade contributiva, pelo fato de existirem pessoas jurídicas de profissionais liberais ou de profissões legalmente regulamentadas com as mesmas receitas brutas anuais, definidas, pela Lei nº 9.317/96, para as microempresas e as empresas de pequeno porte, insta repisar que, na espécie, não cabe perquirir sobre tal princípio, posto que a sistemática do "Simples" é marcada por critérios e finalidades extrafiscais.

De qualquer modo, cumpre, apenas, comentar que tal qual a carga de impostos[14] é graduada, por lei, para os advogados, médicos, etc., quando atuam como profissionais autônomos ou como empregados ou servidores públicos, de acordo com a possibilidade econômica desses

[11] Da decisão, por unanimidade de votos, da 2ª Turma do STF, no RE nº 202.981-5-SP, Relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, destaco o seguinte trecho da respectiva Ementa: "A isenção fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista o interesse social. É ato discricionário que escapa ao controle do Poder Judiciário e envolve juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo" (in *Revista dos Tribunais*, vol. 735, p. 206, jan. 1997).

[12] No mesmo diapasão da nota anterior, a decisão da 2ª Turma do STF no julgamento do RE nº 157.228-1-SP, Relator o Excelentíssimo Senhor Ministro Paulo Brossard (in *DJU* de 03.06.1994, p. 13.860).

[13] No julgamento do RE nº 205.211-6, Relator o Excelentíssimo Senhor Ministro Maurício Corrêa, ocasião em que se discutia a jurisdicidade da vedação de importação de veículos usados em face dos princípios da isonomia, da legalidade e da capacidade contributiva, tendo em vista a permissão para a importação de veículos novos, o Augusto Pretório decidiu pela constitucionalidade da Portaria DECEX nº 8/91, com a seguinte fundamentação: "1. **Imposto de importação**. Função predominantemente extrafiscal, por ser muito mais um instrumento de proteção da indústria nacional do que de arrecadação de recursos financeiros, sendo valioso instrumento de política econômica... 3. **Princípio da isonomia. Vulneração. Inexistência**. Os conceitos de igualdade e de desigualdade são relativos: impõem a confrontação e o contraste entre duas ou várias situações, pelo que onde só uma existe não é possível indagar sobre o tratamento igual ou discriminatório. 3.1. A restrição à importação de bens de consumo usados tem como destinatários os importadores em geral, sejam pessoas jurídicas ou físicas. Lícita, pois, a restrição à importação de veículos usados" (in *Informativo STF*, nº 71).

[14] Como está expresso no art. 145, § 1º, da CF/88, o princípio da capacidade contributiva dirige-se aos impostos, embora, querendo, o legislador possa levar em consideração tal princípio em relação a outros tributos, como a isenção do pagamento de taxas judiciárias a pessoas reconhecidamente pobres. No exemplo dado, o que mais justifica a isenção é o dogma constitucional de que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (CF, art. 5º, inciso XXXV).

profissionais, existindo, por exemplo, faixas de isenção do imposto de renda e alíquotas progressivas de acordo com o volume dos rendimentos, o mesmo sucede com as sociedades civis de prestação de serviços de profissionais liberais.

Portanto, se olharmos por mais este ângulo, também não encontraremos qualquer inconstitucionalidade na Lei nº 9.317/96.

Apenas para encimar, cumpre dizer que Bernardo Ribeiro de Moraes, embora não negue qualquer eficácia jurídica ao princípio da capacidade contributiva, não chega a estender a sua eficácia de modo a abarcar o magistrado em cada caso concreto em relação a um determinado contribuinte.[15] [16]

Concluindo, não encontrei qualquer inconstitucionalidade na Lei nº 9.317, de 05.12.1996, menos ainda, no que tange ao preceptivo do seu art. 9º, inciso XIII.

[15] Bernardo Ribeiro Moraes, *Compêndio de direito tributário*, 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 122-123.

[16] No mesmo sentido: Alfredo Augusto Becher, *Teoria geral do Direito Tributário*, 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 454, e Eduardo Bottalo, "Capacidade contributiva", in *Revista de Direito Tributário*, nº 47, p. 239, jan.-mar. 1989. No sentido de que o princípio da capacidade contributiva é programático e depende de definição de lei complementar, não podendo o Judiciário fixar os padrões de compatibilidade dos impostos com a capacidade econômica dos contribuintes: Gilberto de Ulhôa Canto, "Capacidade contributiva", in *Cadernos de pesquisas tributárias*, São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, nº 14, p. 16, 1989.

Moralização Fazendária

Hugo de Brito Machado
Juiz do Tribunal Regional da 5ª Região
Professor Titular de Direito Tributário - UFC

No Estado de Direito, a relação de tributação é uma relação estritamente jurídica, e não uma relação de poder. É assim em princípio. Na prática, porém, são tantos os abusos que a relação entre o fisco e os contribuintes ainda carece de muitos aperfeiçoamentos para se tornar uma relação estritamente jurídica.

Dizem alguns contribuintes, a justificar suas atitudes evasivas, que são obrigados a sonegar porque, mesmo pagando com absoluta exatidão todos os impostos, os agentes do fisco sempre querem alguma coisa. E mesmo encontrando todos os livros e documentos fiscais em perfeita ordem, ameaçam lavrar auto de infração sob o argumento de que o contribuinte, mesmo correto, vai ter de gastar com o advogado para defender-se.

Esse pretexto do contribuinte bem que poderia ser afastado.

O legislador pode estabelecer que, na hipótese de ser a ação fiscal considerada manifestamente improcedente pelo órgão julgador administrativo, fica a Fazenda obrigada a ressarcir ao contribuinte as despesas que este tenha efetuado para defender-se, inclusive os honorários de advogado, em valor fixado pelo órgão julgador. Para eliminar um juízo inteiramente subjetivo, dirá o que se deve entender como manifestamente improcedente o auto de infração que contrariar jurisprudência do órgão administrativo julgador, dispositivo expresso da legislação tributária, ou contiver afirmação indubidosamente inverídica quanto aos fatos.

Pode a lei autorizar a compensação do crédito do contribuinte com tributo que este deva pagar à Fazenda devedora, e dispor sobre o direito da Fazenda de agir regressivamente contra êsse agente na hipótese de o mesmo ter agido com dolo ou culpa.

Não se trata de impor à Fazenda os ônus da sucumbência na via administrativa, porque esses têm como único pressuposto a sucumbência. Cuida-se, isto sim, de viabilizar o cumprimento do disposto no art. 37, § 6º, da Constituição Federal, segundo o qual "as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa". Por outro lado, cuida-se de medida moralizadora, que retira do contribuinte um pretexto para sonegar tributo, e desencoraja o fiscal desonesto, que usa a ameaça de autuação para obter vantagem indevida.

A lei deve determinar, ainda, que o órgão julgador administrativo fiscal, reconhecendo ser manifestamente improcedente o auto de infração, remeta cópia das principais peças dos autos do processo ao Ministério Público, para possível denúncia do fiscal desonesto, pelo crime de excesso de exação, previsto no art. 316, § 2º, do Código Penal.

Com tais providências o legislador contribuirá, significativamente, para o aperfeiçoamento da relação fisco-contribuinte, para a moralização fazendária e para o conseqüente aumento da arrecadação de tributos.

Como ocorre com qualquer tese, também a nossa conta com adversários. É a dialética da vida. Natural, porém, é presumir-se que somente os interessados em preservar a situação que se pretende modificar sejam adversários da tese inovadora.

Em se tratando de uma tese no sentido da moralização da atividade de fiscalização de tributos, portanto, é natural que a refutação parta exatamente daqueles que, fiscais ou contribuintes,

minoria ou não, usufruem vantagens das práticas imorais que a providência na tese preconizada tende a abolir, ou minimizar.

Conhecemos muito bem a atividade de fiscalização fazendária porque, durante algum tempo, trabalhamos como contador de empresas. Não fazemos, porém, nem questionamos, estatísticas sobre a corrupção, seja de fiscais, seja de contribuintes, porque consideramos absolutamente irrelevante determinar se os desonestos são a maioria, ou a minoria. Existem muitas leis de controle, e leis repressivas de condutas desviadas da legalidade, nos mais diversos setores da atividade humana, e não se precisa saber, para instituir essas leis, se os comportamentos ilícitos são praticados pelas maiorias ou pelas minorias. Basta que exista a possibilidade de desvios para que se justifique plenamente a instituição de controles, preventivos e sancionatórios. Cuida-se de técnica jurídica universal que não comporta qualquer contestação razoável.

É inacreditável que alguém tenha a coragem de negar o dever que tem a Fazenda Pública de indenizar as despesas que o contribuinte realiza para impugnar exigências fiscais flagrantemente improcedentes. Isto equivaleria a sustentar o direito dos agentes do fisco de lavrarem autos de infração contra a lei, como também contra a orientação jurisprudencial dos próprios órgãos julgadores administrativos.

A relação de tributação é uma relação jurídica exatamente porque as normas que a regulam valem tanto contra o contribuinte como contra o fisco. Se os agentes do fisco puderem violar impunemente a lei tributária, lavrando autos de infração flagrantemente improcedentes, a relação de tributação não será uma relação jurídica, mas relação simplesmente de poder, tal como a que se estabelece entre o assaltante e o assaltado, e isto evidentemente ninguém de bom senso pode admitir nos dias atuais.

Não se venha argumentar que o contribuinte não sofre danos com a lavratura de auto de infração flagrantemente improcedente, porque a lei lhe permite defender-se diretamente, sem a intervenção

de advogado. Tal argumento revelaria absoluto desconhecimento de causa: primeiro porque a defesa, ainda quando feita diretamente, é um ônus que não se pode impor ao contribuinte cumpridor de seus deveres para com o fisco; segundo, porque nos termos da Constituição aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

O contribuinte, acusado do cometimento de infração à lei tributária, tem o direito constitucional à ampla defesa, e o meio mais elementar a esta inerente é precisamente o patrocínio de quem conhece melhor as leis - o advogado, portanto. E se tem o direito de usar esse meio, há de poder utilizar sem nenhum ônus, especialmente quando a própria Administração Fazendária, por seu órgão julgador, entender que o auto de infração é flagrantemente improcedente.

Em face da vigente Constituição Federal, é induvidoso que, independentemente de lei ordinária, que seria no caso meramente explicitante, o contribuinte contra o qual é lavrado auto de infração flagrantemente improcedente tem direito de ser indenizado das despesas que realizar para defender-se, e a Fazenda Pública tem o direito de haver, regressivamente, de seu servidor signatário do auto de infração, o valor respectivo, se tal servidor agiu com culpa ou dolo.

Por outro lado, com mais de 30 anos estudando e ensinando Finanças Públicas e Direito Tributário, e com a experiência colhida em nossas sucessivas atividades, como Contador, Advogado, Procurador da República e Juiz Federal, não temos a mínima dúvida de que uma lei disciplinando o assunto, nos moldes que temos preconizado, tende a melhorar o nível moral da relação fisco-contribuinte, e aumentar o volume da arrecadação tributária. E o que é mais importante: sem qualquer prejuízo para quem quer que seja, a não ser, é claro, para aqueles que hoje se locupletam em práticas inconfessáveis.

Livro Eletrônico e Imunidade Tributária

Tercio Sampaio Ferraz Junior
Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Cuida este trabalho da imunidade tributária conferida pela Constituição Federal a livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão. O fulcro da questão está na hipótese de livros e periódicos não serem impressos em papel e, assim, chamados eletrônicos, posto que o suporte da obra intelectual estaria em CD-ROM, que, por sua vez, para permitir a leitura no sentido usual, teria de conter o *software* correspondente. Desse modo, duas questões seriam visualizadas: até que ponto livros, periódicos (e jornais), exigindo *software* específico, formando em conjunto uma obra intelectual, estariam imunes à tributação, ou seja, podem ser considerados *livro, periódico, jornal* no sentido constitucional (fato-tipo), e até que ponto a expressão *papel* poderia alcançar disquetes usados com igual destinação: impressão?

Antes de proceder à inteligência da disposição constitucional, mister assinalar o sentido jurídico da situação subjetiva assegurada pela Constituição. Trata-se de uma vedação normativa (norma de proibição) cujo destinatário é o poder tributante federal, estadual, municipal e distrital. A doutrina costuma falar, no caso, de imunidade objetiva, isto é, "da coisa, papel de impressão ou livro, jornal, periódico" (Baleeiro, A. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, p. 190).

Apesar de objetiva (da coisa), a imunidade está endereçada à proteção de meios de comunicação de idéias, conhecimentos,

informações, em suma, de expressão do pensamento como objetivo precípuo. Ao proteger o veículo, *protege a propagação de idéias* no interesse social. Ou seja, embora a vedação tenha por objeto coisas, a imunidade diz respeito ao ser humano e suas relações. Ela é objetiva enquanto vedação dirigida à tributação de certos objetos. Mas isto não exclui da análise os sujeitos e a relação jurídica que entre eles se estabelece.

Imunidade tem a ver com relações de subordinação, isto é, baseadas na diferença - assimétricas e complementares: poder de um, sujeição de outro (cf. o nosso *Introdução ao Estudo do Direito*, 2. ed., São Paulo, 1994, p. 167 e segs.). São relações de subordinação a potestade ou poder, a sujeição, a imunidade e a impotência. Trata-se de termos correlatos: a relação de poder implica sujeição e vice-versa; a relação de imunidade implica impotência e vice-versa. Para haver relação de poder/sujeição é necessário o concurso de uma permissão forte (norma estatuindo competência) e uma obrigação específica (norma estabelecendo restrição à conduta). Para existir relação de imunidade dita genérica basta a ausência de norma (de competência e da correspondente restrição à conduta sujeita), mormente no direito público por força do princípio da estrita legalidade. O Direito conhece, no entanto, as chamadas imunidades específicas, de nível constitucional, que exigem uma exceção expressa a uma competência genérica por meio de uma vedação (impotência específica), ao que corresponderá uma liberdade no sentido público, isto é, o reconhecimento ao sujeito de um *status negativus*, liberdade no sentido de campo de ação que, por vedação constitucional, não pode ser objeto de imposições legais restritivas (cf. Jellinek, *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, 1882, ed. 1963). Isto é, por meio de uma vedação específica constitui-se uma impotência específica à qual corresponde uma imunidade específica (liberdade pública como *status negativus*).

A liberdade de pensamento, a liberdade de expressão, a liberdade de informar-se e de ter acesso à informação são, pois, enquanto direitos subjetivos públicos, imunidades genéricas,

atributos subjetivos garantidos por normas de exclusão geral de interferência. As imunidades tributárias são específicas porque individualizam o sujeito ou o objeto que constitui o veículo de expansão da liberdade no sentido genérico. Isto é, se o tributo é "vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos" (Baleeiro, op. cit., p. 1), o sistema tributário constitucional reconhece o poder tributante por meio de normas rígidas e inflexíveis de competência e de exclusões expressas de competência, tendo em vista a preservação de direitos fundamentais. Ao vedar o poder tributante de instituir, por lei, tributo sobre determinados objetos cria-se imunidade objetiva - específica -, que protege e garante imunidades genéricas - liberdades públicas.

É nesse quadro que hão de ser entendidas as funções eficaciais das normas de vedação do art. 150 da Constituição Federal, isto é, os efeitos pretendidos pela estatuição normativa. Tratando-se de vedações (normas de proibição), elas visam, em primeiro lugar, a impedir ou cercear a ocorrência dos comportamentos contrários ao seu preceito. Refere-se assim a uma função de bloqueio. Esta é sua função primária. Mas ao proibir, expressa-se também uma função programática, isto é, elas visam a um objetivo a ser concretizado, e também, ainda, uma função de resguardo: assegura-se uma conduta desejada em oposição àquela que se bloqueia. A função primária da vedação contida no art. 150, VI, d, é de bloqueio. Seu primeiro efeito é cercear, por nulidade, a instituição de tributo sobre aqueles objetos. No entanto, ao fazê-lo, provoca outros dois efeitos, preenchendo duas outras funções: protege liberdades individuais (de pensamento, de expressão, de informar e ser informado) - função de resguardo - e visa a atingir programaticamente certos objetivos (interesse social na facilitação da difusão da cultura, barateando os veículos especificados) - função programática (sobre estas funções, v. nossa *Introdução ao Estudo do Direito*, cit., p. 199 e segs.).

As três funções são importantes, porém salta aos olhos que a primeira e a segunda apontam para efeitos nucleares. Isto é, se, a partir da vedação constitucional, a difusão da cultura não for de fato facilitada ou os veículos não forem barateados, nem por isso a norma será ineficaz. Mas se o bloqueio não funcionar e as liberdades forem atingidas, a norma será ineficaz. *Segue-se daí que, conquanto estejamos falando, no caso das mencionadas vedações constitucionais, em imunidades objetivas (para livros, periódicos etc., tendo em vista a difusão da cultura), é primário e fundamental para o entendimento daquelas imunidades o sentido que elas têm para a liberdade e o correlato bloqueio do poder tributante.*

Nesse sentido há de se entender A. Baleeiro quando, após distinguir dois objetivos nas mencionadas vedações - estimular e amparar a cultura e garantir a liberdade de manifestação do pensamento -, passa rapidamente pela menção histórica à defesa feita por Jorge Amado, na Constituinte de 1946, do interesse cultural (função programática), para deter-se longamente naquilo que acaba por considerar o *núcleo* dos dispositivos: a eliminação dos *taxes on knowledge* (função de bloqueio/função de resguardo), vista como defesa da liberdade (cf. Baleeiro, op. cit., p. 93; v. também Ruy Barbosa Nogueira, *Imunidades*, São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 235 e segs.).

Ora, por mais que seja um dispositivo constitucional norma específica, deve ter o intérprete em conta a sua devida abrangência, devendo, pois, ser ela "entendida inteligentemente: se teve em mira os fins, forneceu meios para os atingir. Variam estes com o tempo e as circunstâncias: descobri-los e aplicá-los é a tarefa complexa dos que administram" (cf. Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do Direito*, 9. ed., Rio de Janeiro, 1979, p. 312). Assim, tratando-se, no caso da imunidade em tela, de defesa da liberdade, esta é o fim visado, devendo a regra instrumental (imunidade objetiva) ser trazida, na sua inteligência, àquele fim e não o contrário.

Isso nos leva diretamente ao apropriado entendimento do dispositivo constitucional referente à imunidade de livros, periódicos e jornais e do papel destinado à sua impressão. Em primeiro lugar, é importante notar a evolução sofrida pelo dispositivo que, em 1946, dava destaque ao papel e, a partir de 1967, inverteu a ordem dos conceitos, imunizando primariamente o *livro*, os *periódicos*, os *jornais* e, então, o papel destinado a sua impressão. Essa inversão traz conseqüências importantes. O fato de haver ainda destaque para o "papel destinado a sua impressão" não deve nos enganar quanto à proteção primária do próprio livro, jornal ou periódico que se tornam assim imunes *na sua integralidade*. Nessa linha, aliás, caminha o Supremo Tribunal Federal, que, em decisões tendo por base o preceito em tela, tem assentado que, em se tratando de imunidade genérica, o preceito constitucional admite interpretação ampla, de modo a deixar transparecer os princípios nele contidos (cf. *RTJ*, 116/267; *RTJ*, 87/608, 612; *RTJ*, 72/189).

Destarte, tornar imune o papel destinado à impressão não pode excluir outros instrumentos técnicos que, pela evolução, *passem a integrar* o livro, o periódico, o jornal. Ainda recentemente, o jornal *A Folha de São Paulo*, de 17.09.1996, p. 2-2, sob o título "Bloomberg prevê que o jornal do futuro será de tecido e eletrônico", trazia entrevista com conhecido especialista participante do seminário Maximídia 96, com a previsão de que "os jornais serão feitos de tecido no qual estarão inseridos chips de computador, que serão continuamente abastecidos de textos e ilustrações, inclusive fotos". Deste modo, prosseguia o entrevistado, "quando o leitor quiser ler as notícias que hoje são impressas na primeira página do jornal, vai pressionar determinada região desse jornal '***eletrônico***' ".

Ora, se tomamos o produto na sua integralidade é impossível abstrair do conjunto qualquer elemento que o componha, aliás como decidiu recentemente a 3ª Câmara de Direito Público do TJSP (Apelação Cível nº 29.593-2/5, Rel. Des. José Cardinale,

j. 19.03.1996, por maioria de votos): "Inobstante a eles a norma [art. 150 - VI - CF] não se refira, há de se concluir que os insumos necessários à impressão dos jornais, livros e periódicos estão abrangidos pela imunidade" (cf. AASP nº 1.967, 04 a 10.09.1996, p. 283-J). Parece óbvio que se, para além do papel, os insumos estão abrangidos, o produto na sua integralidade não pode prescindir de outros eventuais instrumentos tecnológicos com os quais venha a ser elaborado.

Não se trata de discutir uma ilimitada extensão da proteção à liberdade de informar e ser informado para outros veículos além da mídia escrita, como a mídia radiofônica e televisiva. Nesse sentido tem razão A. Baleeiro quando exclui "outros processos de comunicação do pensamento, como a radiodifusão, a TV, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia, etc., que não têm por veículo o papel" (op. cit., p. 205). A palavra "papel" não nos deve, porém, iludir. Na verdade o que está em questão é o sentido da mídia escrita e apta a ser lida, não o papel em que ela esteja impressa.

Certamente Baleeiro, em 1974, pensava em mídia escrita e falada e vista. A vinculação ao papel era um índice da mídia escrita. Ou seja, na escritura e na leitura está o cerne do veículo que já foi gravado em pedra, tijolo, pergaminho e agora aparece em disquetes. O privilégio conferido à mídia escrita, sobre outros meios de comunicação, está no valor cultural representado pelo acervo mundial constituído pela escritura. Na *Galáxia de Gutenberg*, a escritura, graças à técnica da impressão, ganhou a dimensão de o mais sólido e eficiente veículo de transmissão de conhecimento. Centros universitários de grande expressão cultural no mundo de hoje possuem bibliotecas com milhões de livros, periódicos e até jornais e que, atualmente, por facilidade de acesso e conservação, começam ou são já reproduzidos em CD-ROM, nem por isso perdendo sua qualidade de mídia escrita, destinada à leitura. O acesso ao conhecimento por meio de imagem e som (cinema, TV) ou por meio de som (rádio),

por mais popular e de alta penetração que seja, não tem ainda a mesma importância do acesso por via da mídia escrita. A *individualidade* da expressão pela escrita e de sua recepção pela leitura faz do livro ou do periódico ou do jornal um instrumento essencial na salvaguarda da liberdade enquanto atributo fundante da pessoa humana. A leitura, ao contrário do cinema ou da TV ou do rádio, exige a participação do receptor, participação reflexiva e atenta, e por isso o educa para o exercício da liberdade pessoal.

Nessa ordem de raciocínio há de entender-se o argumento com base no chamado método histórico e com o qual se procura equivocadamente restringir a interpretação do texto constitucional do art. 150, VI, d. Referimo-nos à nota de rodapé que Ives Gandra Martins insere na página 186 de seus *Comentários à Constituição do Brasil* - Gandra/Bastos, vol. 6, t. I, São Paulo, 1990 -, relatando haver proposto aos constituintes uma redação mais ampla para aquele dispositivo, em que, além de livros, periódicos e jornais, estariam imunes "outros veículos de comunicação, inclusive áudio visuais" [sic], assim como os respectivos insumos e atividades relacionadas com a sua produção e circulação, a qual não foi acolhida no texto final.

A ilação de que o constituinte não quis estender o dispositivo e, por conseqüência, teria deixado de fora o CD-ROM e o disquete com programas (cf., nesse sentido, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, "Os CD-ROMs e disquetes com programas gravados são imunes?", in *Revista dialética de Direito Tributário*, nº 7, p. 36) não leva em conta a distinção entre o veículo e o seu suporte material e imaterial. O que Ives Gandra propôs e o constituinte - em termos de *voluntas legislatoris* - não aceitou foi a extensão dos veículos ("outros *veículos* de comunicação, inclusive áudio visuais" [sic]). O que se discute, no entanto, à luz do texto constituído, é o sentido *do* veículo *livro, periódico, jornal* enquanto mídia escrita. Reconhecer que os três não perdem essa condição

por usarem outros suportes que não o papel nada tem a ver com a extensão da imunidade para outros veículos. Ou seja, mesmo recusando a proposta de Ives Gandra, o constituinte não fechou a possibilidade de imunidade para veículos de mídia escrita com outros suportes materiais e imateriais. O que ficou excluído foram *outros* meios de comunicação (radiodifusão, TV, cinema), confundindo o argumento o veículo, o meio de comunicação, com o suporte.

O importante aqui é sublinhar que a imunidade é, *primariamente*, para o *veículo* da mídia escrita e, *acessoriamente*, para o papel. Assim, se, por exemplo, o *livro* é imune, não cabe, aí sim, ao exegeta distinguir onde a norma não distinguiu, isto é, não lhe cabe *decompor* o livro nos seus elementos materiais e imateriais, para aceitar alguns e excluir outros. Afinal, imune é o *livro*, com tudo o que o compõe. Sua imunidade é *autônoma* em relação ao papel, embora possa ser reconhecido que a imunidade do papel, porque acessória, não é autônoma em relação ao livro, ao periódico e ao jornal. Destarte, como assinala Baleeiro, mesmo sem constar expressamente, a imunidade é para papel destinado *exclusivamente* à impressão (op. cit., p. 190), mas não é exclusivamente para o papel!

É essencial retomar, nesse ponto, a distinção antes mencionada entre as funções eficaciais da norma. Na vedação referente a livros, periódicos e jornais, os efeitos principais da imunidade são de bloqueio e de resguardo, bloqueio à instituição de impostos e resguardo da liberdade de informar e ser informado. Na imunidade de papel, o efeito é de bloqueio e de programa, bloqueio à instituição de impostos e sentido programático, facilitação da difusão de bens culturais pelo barateamento de um determinado insumo. No primeiro caso, o centro da interpretação é o critério institucional. No segundo, é o critério econômico. Conforme o primeiro critério, a eficácia do preceito tem a ver com uma certa rigidez e resistência da instituição *liberdade* contra a mudança da realidade econômica.

Embora a liberdade não seja a mesma em todos os tempos (vide a liberdade dos antigos e dos modernos de Condorcet), sua afirmação e sua garantia não estão sujeitas basicamente a interesses econômicos e outros fatores meramente utilitários. Por isso, a imunidade da mídia escrita – livro, periódico, jornal – é de sentido institucional e compreende tudo que garanta a instituição da liberdade. De outro lado, a imunidade do papel tem eficácia ligada ao efeito econômico, admitindo que, na interpretação, esses efeitos sejam apurados e, eventualmente, alargados ou restringidos conforme o *telos* utilitário. Em conseqüência fica claro que a imunidade do papel seja, do ponto de vista da utilidade, exclusivamente para o papel destinado à impressão dos veículos da mídia escrita. Mas fica também esclarecido que a imunidade dos veículos não se limita a um interesse meramente econômico, mas abrange tudo que constitua a produção e a comercialização do veículo em resguardo da liberdade, independentemente da consideração utilitária. Por isso, para o papel cabe a interpretação restritiva "papel destinado exclusivamente à impressão", mas para livros, periódicos e jornais, a interpretação tem de ser extensiva, abrangendo outros insumos e, portanto, outros suportes.

Ao distinguir o veículo dos seus suportes materiais e imateriais, uma consideração importante deve ser feita a respeito do chamado livro, jornal ou periódico *eletrônico*: nesses veículos, o leitor continua *lendo* (ou relendo) e, no caso de periódicos ou jornais, passará a ter acesso às notícias assim que elas forem *escritas* pelos jornalistas. Embora o suporte permita até esse acesso imediato, o sentido da mídia escrita se conserva.

Quando falamos em mídia, meio, veículo, estamos pensando no meio de comunicação da informação. O livro, o jornal, a TV são meios de comunicação. O jornal, o livro, o periódico podem ser impressos em papel e no papel ser lidos exigindo-se uma correspondência entre o código da escritura (os sinais

impressos) e o código da leitura (os sinais fonéticos), de tal modo que a comunicação lingüística (código significativo) se realize. Mas pode valer-se também da *magnetic media*, do meio magnético, ao invés do papel, e que, como este, armazena sinais. O CD-ROM é um desses *magnetic media* - Compact Disk Read Only Memory. Trata-se de um pequeno disco plástico onde o dado é armazenado na forma binária com orifícios na superfície e lido através de um *laser*, como um dispositivo de memória exclusiva de leitura (ROM).

O ROM é um *software* integrado ao suporte físico, isto é, um programa ou grupo de programas que instrui o *hardware* sobre a maneira como se deva executar uma tarefa.

Assim, no caso do *magnetic media*, o livro, o periódico, o jornal, como meios de comunicação, conterão a mensagem significativa (o romance, o conhecimento científico, a notícia política) no seu código lingüístico traduzido num código de leitura magnética (ROM) integrado ao disquete. E o leitor, para ler, aciona o mesmo CD-ROM que permite a conversão dos sinais magnéticos no código dos sinais impressos (escritura).

Pois bem, não é difícil entender que o meio de comunicação, nesse caso - o livro ou o periódico, ou o jornal -, como uma integralidade protegida por imunidade autônoma, há de incluir o suporte magnético, material e imaterial, que o integra.

O mesmo vale para veículos da mídia escrita que são *lidos* por alguém - um locutor - e gravados em fitas magnéticas, destinadas, por exemplo, aos deficientes visuais. O fato de o deficiente *ouvir* o texto *lido* por alguém não o desnatura como mídia escrita. Nesses casos (aliás, por sua destinação específica - o deficiente -, há ainda a proteção especial dada pela própria Constituição Federal, arts. 23, II, e 24, XIV), a leitura, por um locutor, não deve levar à confusão com programas de radiodifusão e até de TV, que são *outros* veículos. Ou seja, no caso, continuamos falando de *mídia escrita*, a ela se circunscrevendo a imunidade, a qual inclui o correspondente suporte: a fita magnética.

A distinção entre o meio de comunicação (o veículo) e o seu suporte, material e imaterial (*hardware* e *software*), tem, ademais, uma importante conseqüência tributária. Independentemente da discussão que possa ser travada sobre uma eventual extensão da imunidade ao próprio *software* (cf. nesse sentido Edvaldo Brito, "'Software': ICMS, ISS ou Imunidade Tributária?", in *Revista dialética de Direito Tributário*, nº 5, p. 19 e segs.), o problema que se coloca está na imunidade do *software* utilizado especificamente para livro, periódico ou jornal e integrado ao *hardware* com esse destino. A questão está em que o próprio *software*, enquanto "a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem material ou codificada", como diz o art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 7.646/87, está, ele próprio, contido em um suporte físico, sendo de emprego necessário para fazer funcionar computadores de modo geral, não se confundindo, em princípio, com o seu suporte.

A técnica moderna conhece, no entanto, diferentes tipos de *software*, distinguindo, ao lado daqueles que são expressão destacada de uma atividade intelectual, outros em que há uma integração entre o suporte intelectual e o físico. É o caso específico do CD-ROM (cf. Edvaldo Brito, op. cit., p. 20). Por sua vez, deve-se distinguir o *software* aplicativo, fixado em disquete, ou na memória viva ou na memória morta (ROM). Este último é que, integrado ao disquete, será o suporte imaterial que permitirá a leitura do texto gravado. Assim, quem adquire um livro eletrônico não adquire, separado dele, um *software* integrado ao disquete do mesmo modo que quem adquire um livro impresso não adquire papel, daquele separado. Por isso formam uma integralidade e, por isso, por via atrativa, gozam de imunidade.

Em síntese, quando estamos falando em livros, periódicos, jornais, estamos abordando a mídia escrita, que pode ser mecânica, com suporte em papel, tinta etc., ou eletrônica, com suporte em programas fixados em disquetes, na memória morta (ROM), em fitas

magnéticas. Nos dois casos temos uma integralidade que assim se define em face da proteção à liberdade contida na imunidade. A liberdade que assim se garante está no ato de criação, da autoria como um evento único, ato esse que se exterioriza num produto, ali adquirindo uma objetividade. A criação (*escrever* um romance, *descobrir* uma lei natural, *elaborar* uma notícia, *tecer* uma opinião) é subjetiva e tem a ver com a liberdade como espontaneidade da vida. Objetivada ela – no livro, no jornal, no periódico – torna-se apropriável de uma forma não exaurível num único consumo, sendo suscetível de gozo por um sem-número de indivíduos, simultaneamente (cf. Tulio Ascarelli, *Teoria della concorrenza e dei beni immateriali*, Milano, 1960, p. 292 e segs.).

Assim, objetivada ela constitui mídia escrita que não se confunde com seu suporte, embora com ele forme uma integralidade. Por isso, quando se dá a imunidade de livros, periódicos, jornais, deve-se pensar num todo que se define como mídia escrita.

A Execução Fiscal e a Administração Pública Dezessete Anos de Vigência da LEF[1] – A Lei de Execução Fiscal e a Penhora Administrativa

Atualidades sobre o Processo de Execução Fiscal e a Reforma Tributária

Leon Frejda Szklarowsky
Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional aposentado. Advogado. Juiz arbitral da American Arbitration Association, de Nova Iorque. Conselheiro e Juiz Arbitral da Câmara de Arbitragem da Associação Comercial do Distrito Federal [2]

"E a eternidade do homem, na Terra, traduz-se pelo que ele faz, marcando sua passagem, de forma indelével e notável, quando se trata de seres humanos predestinados aos grandes feitos."

A sociedade deve adaptar-se ao novo século e milênio, que se aproximam velozmente, envolvida, que está, por novos mercados e blocos comerciais, profundas mutações político-sociais, quebras de tabus até

[1] A Comissão que elaborou o anteprojeto, transformado na Lei nº 6.830, de 22.09.1980, era constituída pelos Procuradores da Fazenda Nacional Cid Heráclito de Queiroz, Pedryvio Francisco Guimarães Ferreira, Gilberto Siqueira Rangel e Leon Frejda Szklarowsky; Procuradores da República Gildo Correa Ferraz e Carlos Geminiano da Franca; e, do Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social, Milton Baptista Seabra (cf. Exposição de Motivos nº 223, de 20.06.1980, em nosso *Execução fiscal*, Esaf, 1984, p. 373).

[2] O Professor Leon Frejda Szklarowsky, licenciado da cadeira de Direito Administrativo da AEUDF, é também membro dos Institutos dos Advogados Brasileiros, de São Paulo e do Distrito Federal, acadêmico da Academia Brasileira de Direito Tributário, do Instituto Histórico e Geográfico do Distrito Federal, membro da International Fiscal Association, da Associação Brasileira de Direito Financeiro e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Integra o Conselho Editorial dos Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, da Editora Revista dos Tribunais, o Conselho de Orientação das Publicações dos *Boletins de Licitações e Contratos, de Direito Administrativo e Direito Municipal*, da Editora NDJ, e o da *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*. É editor da Revista Jurídica *Consulex*; coordenador de debates da

então intocáveis, violência incontida, devassidão moral, queda e criação de novos impérios econômicos e Estados, numa globalização jamais concebida, e por descobertas tecnológicas e científicas, que exigem do legislador e do operador do direito mais que meros expedientes legislativos, senão intensa arte de ourivesaria, na elaboração de leis e busca de novas fórmulas, porque o verdadeiro direito é aquele que anda de mãos dadas com a justiça social e com a nova realidade que desponta, para não se apartar de vez do homem e fenecer solitário.

Atualidades sobre o Processo de Execução Fiscal

1. Considerações Históricas – a Execução da Dívida Ativa – os Procuradores da Fazenda Nacional

Nas Ordenações, todos os créditos fiscais eram abrangidos, prestigiando a ação executiva, na sua cobrança. Os romanos já aplicavam o processo sumaríssimo à cobrança de todas as dívidas, mesmo as oriundas dos contratos.

Juízos privativos existiam na legislação lusitana, tal qual relatam as Ordenações.[3]

A Carta de Lei, de 22.12.1761, atribuia ao Conselho da Fazenda a jurisdição exclusiva para processar e decidir as execuções das rendas e de todos os direitos e bens da Coroa, de qualquer natureza.

O Alvará de 16.12.1774 ordenava proceder executivamente contra os devedores na conformidade dos Regimentos da Fazenda e da Lei do Reino, devendo o juiz mandar passar mandados executivos

"Teia Jurídica Paraná" (Internet); colaborador de periódicos, jornais, revistas, entre os quais a *Revista RH, Consulex, Adcoas, BLC* e *BDA*; co-autor do anteprojeto da Lei de Execução Fiscal – que se transformou na Lei nº 6.830/80 –, do anteprojeto da Lei de Falências e Concordatas (no Congresso Nacional) e autor do anteprojeto sobre a penhora administrativa (no Congresso Nacional). Entre suas obras, destacam-se: *Execução fiscal, Responsabilidade tributária* e *Medidas provisórias*, ensaios, artigos e pareceres sobre contratos e licitações, temas de Direito Administrativo, Constitucional, Tributário, Civil, Comercial e Econômico.

[3] Cf. Novel, L. 17, Cap. 17, § 1º.

em razão das dívidas que liquidamente constassem dos Livros da Alfândega; depois de feita a penhora, cabia-lhe remeter os autos ao Superintendente-Geral para proceder de forma sumária, verbalmente, e de plano, mas tão-somente usando aqueles meios que fossem necessários para o descobrimento da verdade e defesa das partes, dando apelação e agravo para o Juízo dos Feitos da Fazenda.

A penhora fazia-se administrativamente pela própria administração ativa (a que fiscaliza, autua e impõe as penalidades) e somente depois, na fase recursal, a competência passava para o Juízo.

Modelo semelhante, séculos depois, foi concebido pela Comissão designada pelo Ministro Mário Henrique Simonsen,[4] composta pelos notáveis juristas Gilberto de Ulhôa Canto, Geraldo Ataliba e Gustavo Miguez de Mello.

A Lei nº 242, de 29.11.1842, instituiu o Juízo dos Feitos da Fazenda Nacional em primeira instância e restabeleceu o privilégio do foro para as causas da Fazenda Nacional, abolido que fora pela Lei de 4 de outubro de 1831. Instruções e regulamentos foram expedidos para facilitar a execução dessa lei, e, da Diretoria-Geral do Contencioso, provieram as Instruções de 31 de janeiro e 10 de abril de 1851, para uso dos Procuradores dos Feitos da Fazenda, ancestrais dos Procuradores da Fazenda Nacional.[5] Estes, advogados e representantes da Fazenda Nacional, nos juízos de primeira instância, deviam proceder no desempenho de seu cargo com toda a civilidade, decência, boa-fé e discrição próprias de um perfeito advogado.[6]

No Brasil imperial, com Dom Pedro I, surge o Conselho de Estado, suprimido pelo Ato Adicional de 1834 e restabelecido por Dom Pedro II. Em 1831, a Regência criou o Tribunal do Tesouro

[4] Cf. *Portaria nº 254, de 25.05.1977.* Vide comentário do Prof. Teófilo Cavalcanti, in *Folha de São Paulo* de 28.05.1977, p. 16.

[5] Cf. Agostinho Marques Perdigão Malheiro, *Manual do procurador dos feitos da Fazenda Nacional*, 2. ed., Rio de Janeiro: Laemmert, 1873; Antonio Herculano de Souza Bandeira, *Novo manual do procurador dos feitos da Fazenda*, Rio de Janeiro, 1888, e Silvio Meira, *Direito Tributário Romano*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

[6] Cf. *Manual...*, de Malheiros Perdigão, cit., p. 1 e 7.

Nacional, que tinha, entre suas atribuições, a suprema direção e fiscalização da receita e despesa da Nação, inspecionando a arrecadação, distribuição e contabilidade de todas as rendas públicas e decidindo todas as questões administrativas, "que a taes respeitos possão ocorrer" [sic]. Ao Procurador Fiscal competia, então, promover o contencioso fiscal.

O Brasil republicano, entretanto, espelhado no modelo dos Estados Unidos da América, estabeleceu a Justiça Federal, que absorveu o Contencioso Administrativo.

Não existe, pois, no País, um contencioso administrativo propriamente dito, porquanto os conselhos de contribuintes e os conselhos da Previdência, na órbita federal, e os tribunais e conselhos administrativos, nas esferas dos Estados e dos Municípios, não podem assim ser chamados, devido ao óbice constitucional.[7]

O Decreto nº 9.885, de 29.02.1888, expedido em face da autorização concedida pela Lei nº 3.348, de 20.10.1887 (art. 8º, § 5º), tornou sem efeito toda a legislação anterior acerca do processo executivo e visava acelerar a cobrança da dívida ativa, que abrangia a dívida tributária e não-tributária.

A legislação revogada fundava-se basicamente na Lei de 22.12.1761, no Decreto nº 736, de 20.11.1850, na Lei nº 628, de 17.09.1851, e na Instrução de 31.11.1851. A execução fiscal obedeceria, desde então, ao citado decreto e às disposições dos Decretos nºs 737, de 1850, e 9.549, de 1886, no que fossem aplicáveis.

O Decreto-Lei nº 960, de 17.12.1938, substituiu esse diploma e perdurou, com algumas modificações, até o advento do Código de Processo Civil de 1973 (Código Buzaid). Com esse diploma legal, o executivo fiscal passou a denominar-se execução fiscal ou ação de execução, alterando fundamentalmente o sistema da execução forçada fiscal, visto que o processo comum e o fiscal foram unificados.

[7] Cf. art. 5º, XXXV.

Houve várias tentativas de reformulação legislativa, no sentido de dotar o País de uma legislação processual fiscal ágil e moderna.[8]

Os Procuradores da Fazenda Nacional constituem advogados altamente especializados, de inequívoca tradição na defesa dos interesses do Erário e da Nação.

O Procurador dos Feitos da Coroa, da Fazenda e Fisco, antecessor do atual Procurador da Fazenda Nacional, já na época do Brasil-Colônia, pelo Regimento de 07.03.1609, exercia as funções de defensor da Coroa, da Fazenda, do Fisco e também as de Promotor de Justiça.

Durante o Vice-reinado de Dom José I, cabia ao Procurador da Fazenda promover a execução dos créditos da Fazenda Real.[9] No Império, com a Regência Trina Permanente, o Decreto de 18.08.1831 disciplinou a cobrança da ação executiva contra os devedores da Fazenda Nacional, atribuindo aos Procuradores da Fazenda Nacional essa incumbência, tanto na Corte como nas Províncias. No Tribunal do Thesouro Público, o Procurador Fiscal nomeado pelo Imperador, com o título de Conselheiro, era competente para "vigiar sobre a execução das Leis da Fazenda" e promover o contencioso da Fazenda Pública, e ouvido sempre nas questões de direito. Nas Províncias, o Procurador Fiscal, nomeado pelo referido Tribunal, dentre pessoas de notória inteligência em matéria de legislação fiscal e prob[illegible] promovia o contencioso fiscal perante esse Tribunal, e os Procuradores da Fazenda Nacional tinham a faculdade de conceder o parcelamento aos devedores do Fisco.[10]

Restaurado, por Dom Pedro II, o privilégio de foro para as causas da Fazenda Nacional, a representação, perante o Juízo dos Feitos da Fazenda em Primeira Instância, na Corte, fazia-se pelo

[8] Cf. nosso *Execução fiscal*, 2. ed., Brasília: Esaf, Ministério da Fazenda, 1980, p. 13 e segs., com ampla bibliografia.

[9] Cf. Carta de Lei de 22.12.1761.

[10] Cf. Instrução de 18.10.1831 do Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda e Presidente do Tribunal do Tesouro Nacional, Bernardo de Vasconcellos.

Procurador Especial - o Procurador da Fazenda no Juízo de Primeira Instância. Nas Províncias, "os Procuradores da Fazenda Nacional", ensina Cid Heráclito de Queiroz, "eram os mesmos que fossem Procuradores Fiscais".[11]

Ainda, no Império, em 1850, o Decreto nº 736 criava a Diretoria-Geral do Contencioso, chefiada pelo Conselheiro Procurador Fiscal do Tesouro Nacional, à qual incumbia organizar os quadros da dívida ativa, promover e dirigir sua cobrança.

Em 1898, pelo Decreto nº 2.807, de 31 de janeiro, as repartições fazendárias eram reorganizadas, somando-se nova competência à Diretoria-Geral; em 23.12.1909, o Decreto nº 7.751 transformava aquela Diretoria em Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, incrustada no Ministério da Fazenda, chefiada pelo Procurador-Geral da Fazenda Pública, doutor ou bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, com novas e significativas atribuições.

Lembre-se que, pelo Decreto nº 9.957, de 21.12.1912, os Procuradores da República deviam enviar trimestralmente à PGFP um mapa das ações propostas contra a União. O Decreto-Lei nº 426, de 12.05.1938, que reorganizou o Tribunal de Contas da União, atribuiu aos Procuradores Fiscais o encargo de Ministério Público, perante as Delegacias do Tribunal nos Estados.

Em 1955, é promulgada a primeira lei orgânica, que altera o nome da Procuradoria-Geral da Fazenda Pública para sua atual denominação, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional,[12] subordinada ao Ministro da Fazenda. Entre suas atribuições, por demais relevantes, destaca-se a de mandar apurar e inscrever a dívida ativa da União.

O Decreto-Lei nº 147, de 03.02.1967, redefiniu a competência, reestruturou e modernizou o órgão, restaurando-lhe a majestade e dignidade, que se enriqueceram, com a Constituição de 1988, com o

[11] Cf. *Legislação Orgânica – Estrutura – Competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, Coletânea, Rio de Janeiro, GB: Ministério da Fazenda, 1974, p. 2. Cf. ainda ops. cits. de Souza Bandeira e Perdigão Malheiro.

[12] Cf. Lei nº 2.642, de 09.11.1955.

apoio inconteste do então Deputado Bernardo Cabral, relator-geral da Constituinte, hoje eminente Senador da República.

A Lei Maior consagrou a Advocacia-Geral da União como instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, não obstante institucionalizou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, atribuindo-lhe competência privativa para representar a União, na cobrança da dívida ativa tributária, e, mais, fixou, de imediato, sua competência, para, desde logo, diretamente ou por delegação ao Ministério Público Estadual, representar judicialmente a União, nas causas de natureza fiscal, até a promulgação da lei complementar que se daria em seguida.[13]

2. Direito Comparado

A doutrina estrangeira proclama, em unissono, que a competência para rever os atos administrativo-fiscais deve caber a juízes ou tribunais especializados, que gozem de total independência das autoridades encarregadas da administração fiscal, como órgãos integrantes do Poder Judiciário ou do Poder Executivo.[14] Tanto assim que, entre os países que não se opõem a esse sistema, distinguem-se o Equador, a Costa Rica, a Argentina, o México, o Chile, a Espanha, a Alemanha, a França e o Japão.[15]

3. Sistema Atual

A Lei nº 6.830, de 22.09.1980, foi fruto de anteprojeto elaborado na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com representantes do Instituto da Administração Financeira da Previdência e Assistência Social, da Procuradoria-Geral da

[13] Cf. arts. 130, e parágrafos, e 30, § 5º, da ADCT.

[14] Cf. Giuliano Fonrouge, *Derecho Financiero*, 4. ed., Ed. Depalma, vol. II.

[15] Cf. nosso *Execução...*, cit.

Fazenda Nacional e da Procuradoria-Geral da República, ouvindo-se amplos setores da sociedade, nesta fase, com o que se nutriu de valiosos subsídios e contribuições para a elaboração final do texto, que viria a converter-se, *in integris*, na Lei nº 6.830 citada.

Esse diploma legal visou:

1) simplificar o processo;

2) dar maior rapidez;

3) fixar definitivamente o controle administrativo da legalidade, que se concretiza através da determinação da inscrição, como dívida ativa da Fazenda Pública (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias), dos créditos tributários ou não, em registro próprio - apuração da dívida ativa é exatamente o procedimento administrativo de controle da legalidade, pelo qual a autoridade competente (o procurador, isto é, o advogado do órgão público) examina o processo ou o expediente relativo ao crédito da Fazenda Pública e, verificada a inexistência de falhas ou irregularidades formais que possam infirmar a execução judicial, manda proceder à inscrição;

4) dotar o Estado de instrumental ágil, moderno e enxuto que, porém, depende de muitas outras providências, para a simplificação institucional, v.g., desemperramento do Poder Judiciário, com a criação de órgãos judiciais especiais, queima de etapas, complementando a LEF, a penhora administrativa.

4. Código de Processo Civil

O Código de Processo Civil, que se aplica subsidiariamente, por força do art. 1º da LEF, desde o nascedouro, vem sofrendo inúmeras alterações, a primeira das quais com as inovações trazidas pela LEF. Seguiram-se outras leis, que contemplaram profundas mudanças.

A Comissão, presidida pelo Ministro Sálvio de

Figueiredo Teixeira, com seu significativo trabalho, dotou o Código vigente de instrumentos modernizadores, acompanhando o desenvolvimento cultural e científico do final do século, como já o havia feito a lei de 1980.[16]

Não obstante, de nada adiantam as garantias insculpidas no Texto Maior e algumas correções legislativas, sem uma justiça rápida e eficaz.

A reforma desse estatuto processual não se refletiu, profundamente, na LEF, porque esta já havia, antes, aberto as picadas, que viriam a ser seguidas pela Comissão.

5. A Lei nº 6.830/80 - Orientação

A LEF consagrou definitivamente a tendência doutrinária de diferenciar a execução judicial da execução administrativa ou, na expressão de Silva Pacheco, não há que confundir a cobrança judicial com a cobrança administrativa.[17]

A Comissão que elaborou o anteprojeto adotou a alternativa que lhe pareceu melhor, construindo um texto autônomo, com normas especiais sobre a cobrança da dívida ativa, que no mais teria o suporte do Código de Processo Civil.[18]

A cobrança - atividade destinada a receber o crédito - da Fazenda Pública pode ser feita em caráter amigável (extrajudicial) ou judicialmente.

A cobrança amigável faz-se no âmbito da Administração e a outra, em Juízo, através da execução judicial do crédito tributário ou não, inscrito como dívida ativa.

---

[16] Cf. nosso "A execução fiscal e as recentes alterações do CPC", in *Revista Trimestral de Jurisprudência do Estado* 154/31.

[17] Cf. *Tratado das execuções – execução fiscal*, 1976, e *Comentários à Lei de Execução Fiscal*, 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 10.

[18] Cf. Mensagem nº 87, de 1980 – CN, nº 232/80, na sua origem, in nosso *Execução fiscal*, cit., p. 373.

6. Dívida Ativa[19]

A execução fiscal, para cobrança da dívida ativa, alicerça-se no título executivo criado pela Fazenda Pública.

A dívida ativa, segundo o art. 2º da Lei nº 6.830, é aquela conceituada pela Lei nº 4.320, de 17.03.1964 (art. 39), com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 1.735, de 20.12.1979.

O art. 11 e parágrafos da Lei nº 4.320/64, que diz respeito à discriminação e codificação das receitas, segundo as categorias econômicas, foram alterados pelo Decreto-Lei nº 1.939, de 20.05.1982.

O § 2º do art. 39 citado conceitua a dívida ativa tributária como sendo o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e dívida ativa não tributária, os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Também constitui dívida ativa da Fazenda Pública qualquer valor (entenda-se qualquer crédito) que, por determinação da lei, deva ser cobrado por uma das entidades enumeradas no art. 1º.

Uma contribuição qualquer, para os efeitos da lei, passará a constituir dívida ativa, se ela assim dispuser, como, por exemplo, o Fundo de Garantia.

[19] Sobre o assunto, consultem-se: nossos *Execução fiscal*, cit., "Inscrição da dívida ativa", in *Revista de Processo*, 23/149, e sobre "Não Inscrição da dívida ativa", in *Revista...*, cit., 34/299; Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, in *Revista de Direito Público*, 66/34; Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Nery, *Código de Processo Civil*, Editora dos Tribunais, 1994, p. 1.366 e segs.

Dívida ativa é, pois, o crédito da Fazenda Pública regularmente inscrito no órgão e por autoridade competente, após esgotado o prazo final para pagamento fixado pela lei ou por decisão final, em processo administrativo regular. Esta dívida, regularmente, inscrita goza da presunção relativa de certeza e liquidez, que pode ser elidida por prova irretorquível a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

7. Inscrição da Dívida Ativa

Para o § 3º do art. 2º da LEF, a inscrição é o ato de controle administrativo da legalidade, para apurar a liquidez e certeza do crédito, tributário ou não, da Fazenda Pública, operado por autoridade competente, que é o órgão jurídico.

Sacha Calmon, no 6º Congresso Nacional de Administração Fazendária, realizado em Foz do Iguaçu, Paraná, de 19 a 23 de outubro de 1981, avaliza a tese que defendemos, sobre a importância desse ato que se não confunde com o lançamento e confere ao administrado a garantia plena. O referido autor reiterou seu assentimento de que esse ato deve ser realizado por advogado público, no órgão jurídico da Fazenda.[20]

Esse ato, vinculado, não se confunde com o lançamento e tem natureza distinta. Diz respeito à certeza e liquidez do débito já constituído, devendo-se apurar se este é líquido legalmente (cobra-se o que a lei permite) e se é exato legalmente (se a obrigação foi constituída legalmente).

A doutrina dominante, com rara divergência, tem-se manifestado favoravelmente à inscrição, após a apuração da liquidez e certeza.

Na Itália, Allorio ensina que esse ato é um *quid* ulterior e necessário, quando sua ausência privaria o Fisco do privilégio do rápido

[20] Cf. *Anais*, publicado pela Secretaria de Estado das Finanças do Paraná. Consultem-se esses *Anais* e nosso "Apuração e inscrição da dívida ativa", para um estudo mais profundo, in *Revista de Processo*, 23/149 e segs. No mesmo sentido, Geraldo Ataliba, op. cit.; Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 753 e segs.; Theotonio Negrão, *Código de Processo Civil e legislação processual em vigor*, 26. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 884.

andamento na realização da dívida ativa, mas Benedito Cocivera considera-o um ato complementar desnecessário. Fonrouge critica a lei argentina que não exige certos requisitos mínimos na constituição do título executivo – o boleto. No Chile, é o advogado provincial que faz o saneamento, correspondendo, no Brasil, à apuração da liquidez e certeza do crédito.

A doutrina brasileira conta a seu favor com nomes da envergadura de Alberto Xavier, Bernardo Ribeiro de Moraes, Luciano Benévolo de Andrade, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cleber Giardino, Ronaldo Cunha Campos, Cid Heráclito de Queiroz.

Não é outro o pensar da jurisprudência.

Entretanto, entendendo que se trata de um ato supérfluo, citem-se Carlos da Rocha Guimarães e Carlos Costa e Silva. O projeto de Rubens Gomes de Sousa também desconsiderava esse ato.

8. Competência para Determinar a Inscrição

O órgão competente para determinar a inscrição como dívida ativa da Fazenda Pública é o órgão jurídico, através de seus procuradores, advogados especializados, que se deverão ater apenas à apreciação da parte formal, da legalidade e legitimidade do ato, e não, como querem muitos, da análise substantiva, erigindo este órgão em verdadeiro juízo de cassação.

Os créditos da União são apurados e inscritos na Procuradoria da Fazenda Nacional.[21] Os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias deverão fazê-lo por órgão jurídico próprio, através de seus procuradores, ou seja, de advogados especializados do Poder Público.

A Lei Maior do Estado de São Paulo constitucionalizou essa atividade, pois concedeu à Procuradoria-Geral do Estado a função institucional de promover a inscrição, o controle e a cobrança da dívida ativa estadual.[22]

[21] Cf. § 4º do art. 2º da LEF.
[22] Cf. art. 99 da Constituição de 05.10.1988.

No DNER, a competência para inscrever sua dívida ativa (créditos de qualquer natureza inerentes às suas atividades) é da Procuradoria-Geral.[23]

As decisões do Tribunal de Contas de que resulte imputação de débito ou multa têm eficácia de título executivo, de conformidade com o § 3º do art. 71 da Constituição da República. Assim, não há que se inscrever como dívida ativa, para a constituição do título executivo, porquanto este deriva da própria Carta Política.

Em face dos arts. 75, 25, 29 e 32 da Constituição, que manda aplicar, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, os princípios estabelecidos nesta Carta, efetivamente, as decisões de Tribunais ou Conselhos de Contas estaduais e municipais também carecem de inscrição, para constituição do título executivo.[24]

No entretanto, o douto Jorge Ulisses Jacoby Fernandes lembra que alguns Tribunais têm optado pela inscrição do acórdão condenatório em dívida ativa, para promover o processo de execução da dívida ativa.

É verdade que a LEF erige em dívida ativa aquela definida pela Lei nº 4.320 e suas alterações, destacando-se os alcances dos responsáveis definitivamente julgados, e o CPC (art. 585, VI) comanda que a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública correspondente ao crédito inscrito como dívida ativa terá força executiva. Frise-se, porém, que a força executiva dos títulos em questão advém do Texto Maior e, portanto, sua inscrição é desnecessária, não procedendo a ensinança de Carlos Henrique Abrão, Manoel Álvares, Maury Bottesini, Odmir Fernandes e Ricardo Chimenti, que acentuam dever a dívida decorrente de decisões dos Tribunais de Contas ser inscrita, na forma da LEF.[25]

[23] Cf. art. 12 do Anexo II – Estrutura Regimental – ao Decreto nº 1.911, de 21.05.1996.
[24] Cf., nesse sentido, o § 5º do art. 78 da Lei Orgânica do Distrito Federal; § 3º do art. 40 da Carta Estadual do Amazonas, de 05.10.1989.
[25] Cf. *Lei de Execução Fiscal*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 34.

9. Sujeito Ativo da Execução Fiscal

O sujeito ativo da execução fiscal está descrito, de forma exaustiva, no art. 1º da LEF, regendo esta a execução judicial para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, que compreende a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias, aplicando-se subsidiariamente o Código de Processo Civil.

A execução fiscal ou a ação de execução fiscal é uma ação especial de cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, que tem o seu próprio direito.

A expressão genérica Fazenda Pública compreende as diversas entidades estatais, apresentadas num dos seus aspectos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), podendo tal denominação ser qualificada quanto a sua natureza e abrange as autarquias, segundo a melhor doutrina e dominante jurisprudência.[26]

A autarquia - pessoa jurídica de direito público - submete-se a regime jurídico especial - o público -, sob o feixe de dois princípios fundamentais: o da supremacia do interesse público e o da indisponibilidade dos interesses públicos. Por ser a *longa manus* do Estado, goza dos mesmos privilégios da Administração-matriz e submete-se ao mesmo controle.

Não importa a espécie de autarquia,[27] nem a qualidade da receita, pois a lei não faz distinção e, onde a lei não distingue, não cabe ao exegeta fazê-lo. Esta é também a opinião de Silva Pacheco, ao ditar que: "Toda autarquia, seja ela qual for, pode, munindo-se da certidão de sua dívida ativa devidamente inscrita, que lhe serve de título executivo, cobrá-la, judicialmente, mediante execução fiscal".[28]

[26] Cf. José Alonso Beltrane et alli, *O procedimento da dívida da Fazenda Pública*, São Paulo: 1981, p. 14. Neste sentido, Levenhagen e Silva Pacheco, *Comentários...*, cit., p. 36).

[27] A jurisprudência também tem-se manifestado no sentido de a autarquia estar compreendida na Fazenda Pública, in *Sujeito ativo*, cit.

[28] Cf. *Comentários...*, cit., p. 16 e 22.

O DNER, autarquia administrativa, vinculada ao Ministério dos Transportes, reorganizada pelo Decreto-Lei nº 512, de 21.03.1969, tem receita própria, que se compõe também das multas que, por lei, regulamento ou contrato, incumba lhe impor e cobrar.[29]

Também o INSS, autarquia federal, inscreve e cobra sua própria dívida ativa.

O Ibama,[30] autarquia de regime especial, vinculada ao Ministério do Meio Ambiente, tem receita própria, que se compõe também das multas que, por lei, regulamento ou contrato, incumba-lhe impor e cobrar.

A Lei nº 8.005, de 22.03.1990, que se originou da MP nº 136, de 1990, no art. 1º., estipula a competência do Ibama, para cobrar administrativamente, inscrever como dívida ativa e executar, judicialmente, as taxas e contribuições que lhe são devidas e as penalidades pecuniárias que impuser, no exercício de sua atividade.

A inscrição deve ser feita pelo órgão jurídico competente - a Procuradoria -, por meio do Procurador, que mandará inscrever ou não o crédito como dívida ativa.[31]

Com todo o respeito, a jurisprudência que nega à autarquia - banco de crédito - poder cobrar seu crédito, inclusive o derivado de contrato de mútuo, através da execução fiscal, contraria frontalmente a lei.[32]

Pode ocorrer que, por lei, uma autarquia perceba recursos que lhe são próprios e os que constituem receita de entidade que a criou.

A receita própria, não arrecadada amigavelmente, deverá ser inscrita e cobrada, pelo órgão jurídico competente da autarquia;

[29] Cf. art. 4º do cit. DL.

[30] Cf. Lei nº 7.735, de 22.02.1989, que adotou a MP nº 34, de 23.01.1989.

[31] Cf. nosso *Execução fiscal*, Esaf, 1984.

[32] Cf. Theotonio Negrão, op. cit., p. 881. Em sentido contrário, acórdão do STF, relator Ministro Célio Borja, *DJU* de 28.04.1989, p. 6.299. Consulte-se nosso "A empresa pública...", in *RTJE*, 72/19 e *RT*, 642/72.

e a receita, que, por lei, tenha destinação diversa, isto é, deva ser canalizada para a entidade estatal à qual está vinculada ou determinada por lei, será inscrita e cobrada por esta última, eis que a autarquia hospeda receita que lhe é própria e a que lhe é estranha.

Destarte, as multas e os recursos que não se encaixam como receita da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mas por lei constituem-se em receita da autarquia, por esta deverá ser inscrita e cobrada.[33]

Não pode cobrar sua dívida, via execução fiscal, nenhum outro ente que não os expressamente descritos no já citado art. 1º, nem mesmo a agência financeira, se esta for empresa pública ou de economia mista, segundo a melhor doutrina e jurisprudência torrencial e pacífica.[34]

Os Territórios Federais foram banidos da lei de execução fiscal, visto que não possuem fazenda própria, integrando seus créditos e débitos na Fazenda Nacional, o que não ocorria, sob o regime jurídico da legislação revogada ou derrogada. A Constituição anterior distinguia o Território com o privilégio de constituir com a União, os Estados e o Distrito Federal a República Federativa do Brasil.

Atualmente, o Território não mais faz parte da Federação e, portanto, não é pessoa política. É parte da União, sem autonomia política.[35]

[33] Sobre o assunto, consultem-se: nossos "Sujeito ativo da execução fiscal" e "As agências financeiras e a execução fiscal", in *Revista de Processo*, 41/76 e 44, respectivamente; nosso "Parecer LXV", in *Pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, 1981, ano CXXXII, t. I, Brasília, 1986, p. 404-421; "Inscrição da dívida ativa da autarquia, multas etc.", in *DOU* de 07.08.1981, p. 14.954, e em *Pareceres...*, cit., PGFN, p. 424 e segs.

[34] Nesse sentido, Silva Pacheco, op. cit. Em sentido contrário, acórdão do TFR relatado pelo Ministro Ilmar Galvão, in Theotonio Negrão, op. cit., p. 883. Cf.: nosso "As Agências financeiras", cit.; Milton Flaks, *Comentários à Lei da Execução Fiscal*, Rio de Janeiro: Forense, 1988; Humberto Theodoro, *Lei de Execução Fiscal*, 3. ed., São Paulo: Saraiva, p. 134.

[35] Cf. Celso Bastos, *Curso de Direito Constitucional*, 11. ed., São Paulo: Saraiva, 1989, p. 281-283.

10. Execução contra Pessoas Jurídicas de Direito Público

A execução fiscal contra pessoas jurídicas de direito público far-se-á, de acordo com o art. 730 do CPC, visto que impenhoráveis os bens dessas pessoas, segundo o mandamento constitucional[36] e pacífica doutrina e jurisprudência.

Anteriormente ao CPC, a doutrina orientava-se no sentido de não admitir a execução contra esses entes, mas, após a introdução do Estatuto Processual, Milton Flaks advogava, com razão, na companhia de correta orientação pretoriana, sua inteira procedência, calcada essa execução nos arts. 730 e 731, com a citação da Fazenda para opor embargos e, se não o fizesse, expedir-se-ia o respectivo precatório.[37]

A situação não se modificou com a Carta de 88. Esta também a lição de Silva Pacheco.[38]

Contra as demais pessoas da Administração Pública (empresa pública, sociedade de economia mista, fundação não autarquizada), dúvida não há quanto à sua submissão, *in totum*, à execução fiscal, ainda segundo as lições de Flaks, que cita o art. 242 da Lei de Sociedades Anônimas.

Não obstante, essa situação não é tão simples como parece, pois se os bens públicos são impenhoráveis, como proceder com relação aos bens de uma empresa pública? A única resposta lógica é que, se a empresa pública tem por objeto atividades negociais, não há razão para se lhe não penhorarem os bens, em harmonia mesmo com os arts. 173 e 174 do Texto Magno.[39]

[36] Cf.: nosso "Hipoteca de bens públicos", in *Revista de Processo*, 46/195; Vicente Greco Filho, *Da execução contra a Fazenda Pública*, Rumo Gráfica Ed., 1986.

[37] Nesse sentido, ac. relatado pelo Min. Pedro Acioli, TFR, Ap. Civ. nº 136.881-PR.

[38] Cf. op. cit., p. 30.

[39] Cf. Vicente Greco Filho, *Da execução contra a Fazenda Pública*, São Paulo: Saraiva, 1986.

11. Inovações da Lei[40]

Inúmeras inovações foram introduzidas pela Lei nº 6.830, a princípio rejeitadas; contudo, com o tempo, foram plenamente absorvidas pela doutrina e jurisprudência, tornando-se paradigma para ulteriores reformas legislativas, tais como:

1. preparação e numeração da certidão ativa, por processo manual, mecânico e eletrônico, adiantando em décadas ao significativo progresso nesse campo;

2. comunhão da petição inicial com a certidão da dívida ativa, que dela fará parte integrante, como se transcrita fora;

3. permissão legal para constituição da petição inicial e da certidão da dívida ativa, num só documento, mesmo que por processamento eletrônico;

4. produção de provas pela Fazenda independentemente de requerimento na petição inicial;

5. o valor da causa será o constante da dívida que constar da certidão, acrescido dos encargos legais;

6. economia processual, reduzindo as exigências da petição inicial e impedindo a repetitiva e desnecessária conclusão dos autos ao juiz. O despacho inicial determinará, de uma só vez, a citação, pelas sucessivas modalidades, com ênfase para a citação pelo correio; o registro da penhora em registro próprio; a penhora, se não houver pagamento no prazo legal de cinco dias. Não se olvide a ilegal alteração, produzida pela Lei nº 8.212, de 1991. O art. 53 desse diploma legal proibiu, absurdamente, o oferecimento de bens pelo devedor, no prazo de cinco dias, após a citação, facultando, na cobrança da dívida ativa da União, suas autarquias e fundações, que estas indiquem, na petição inicial, bens à penhora, que se realizará, concomitantemente com a citação, num retrocesso

[40] Cf. nosso "A execução fiscal e as recentes alterações do Código de Processo Civil", in *LTR – Suplemento Tributário*, 39/95, p. 265.

inconcebível. Se isto ocorrer, os bens, tantos quantos necessários, tornar-se-ão indisponíveis, de imediato, tendo o devedor apenas o prazo de dois dias para pagar o débito, contado da citação, independentemente da juntada do mandado aos autos;

7. a citação, por edital, para o réu ausente do País;

8. garantia da execução, mediante fiança bancária, depósito bancário ou indicação de bens de terceiros à penhora;

9. pagamento de parcela incontroversa da dívida, e discutir o restante, desde que garantido o juízo;

10. penhora e avaliação por oficial de justiça avaliador, no mesmo momento;

11. o prazo para embargos e impugnação passou para 30 dias, sem qualquer distinção, para o devedor e para o credor;

12. na esteira do art. 337 do Código de Processo, a audiência pode ser dispensada para o julgamento antecipado do feito;

13. o terceiro que ofereceu garantia para remição ou pagamento será intimado;

14. não faz mais a distinção entre praça e leilão;

15. o representante da Fazenda será intimado pessoalmente, em harmonia com o que se vinha fazendo, costumeiramente. Também, as autarquias devem sê-lo, vez que estão agasalhadas na expressão Fazenda Pública. Esta conclusão deflui da comunhão dos arts. 1º e 27, posto que a lei deve ser interpretada, no contexto, de forma que não conduza ao absurdo;

16. uma novidade alvissareira, no que diz respeito ao cancelamento da inscrição da dívida ativa, a qualquer título, até a decisão de primeira instância, produzirá a extinção da execução, sem quaisquer ônus, para as partes. Todavia, a jurisprudência, em uníssono, tem proclamado que é devida a verba honorária do executado, bem como o reembolso das custas processuais efetivamente gastas, após a apresentação dos embargos;

17. até a decisão de primeira instância, a certidão de dívida ativa poderá ser emendada ou substituída, com a devolução total do prazo para embargos;

18. as multas, qualquer que seja sua natureza, poderão ser cobradas da massa falida e da concordatária,[41] todavia, a doutrina e a jurisprudência têm repelido essa exegese;

19. o crédito fiscal goza de privilégio com alicerce no direito vigente e na melhor doutrina, conciliando-se com a lei falimentar vigente, sendo vedada qualquer alienação de bem, nos processos de concordata, falência, liquidação, arrolamento, inventário ou concurso de credores, sem a prova de quitação da dívida ativa ou a concordância da Fazenda Pública, nos exatos termos do art. 31 da LEF.[42] Entretanto, a jurisprudência tem abrandado a rigidez desse dispositivo,[43] como, aliás, vem fazendo com os arts. 11 (remoção do bem penhorado – § 3º) e 38 (depósito para discussão judicial da dívida ativa);[44]

20. a ação anulatória de débito fiscal, conquanto o art. 38 da LEF exija depósito prévio, para sua propositura, pode ser proposta, independentemente dessa exigência, segundo pacífica e torrencial jurisprudência, capitaneada pelo "*leading case*", relatado pelo eminente Ministro Luiz Rafael Mayer.[45] Entretanto, prossegue o aresto, a satisfação do ônus do depósito prévio da ação anulatória, por ter efeito de suspender a exigibilidade do crédito fiscal (art. 151, II, do CTN), desautoriza a instauração da execução fiscal.

[41] Cf. nosso "Sanções tributárias", in *Cadernos Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 501 e segs. Em sentido contrário, consultem-se lúcido e erudito parecer de Sacha Calmon e Misabel Abreu Machado Derzi, in *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*, 1/63 e segs. (1997), além de farta jurisprudência citada por Silva Pacheco, op. cit.; de nossa autoria, in *Suplemento Tributário*, 49/84. Consulte-se farta bibliografia citada no final da conferência.

[42] Cf. nosso "Créditos fiscais na falência", in *Revista de Processo*, 31/95 e segs.

[43] Cf. acórdãos cits. na *RT*, 565/80 e *RJTJSP*, 83/220.

[44] Cf., entre outras, Súmula nº 247 do extinto TFR, in *DJ* de 20.10.1987, e Súmulas nºs 1 e 2 do TRF da 3ª Região.

[45] Cf. RE nº 103.400-9, São Paulo, 1ª Turma – STF, *DJ* de 01.02.1985.

12. A Medida Cautelar Fiscal[46]

A Lei nº 8.397, de 06.01.1992, instituiu a medida cautelar fiscal, a ser instaurada antes ou no curso da execução judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, tendo a lei incluído expressamente as autarquias, porque estas, sem dúvida, integram-se na Fazenda Pública.

Esse diploma legal avisa peremptoriamente que essa medida é dependente da ação principal (execução fiscal) e pode ser requerida contra o sujeito passivo do crédito tributário ou não tributário, regularmente constituído, após regular processo administrativo.

Várias são as hipóteses que autorizam o credor – Estado – a tomar essa providência, desde que:

1. não tendo domicílio certo, tenta ausentar-se ou alienar seus bens ou não paga a obrigação no prazo legal;

2. tenha domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, com o objetivo de elidir o cumprimento da obrigação;

3. em insolvência, aliena ou tenta alienar bens; contrai ou tenta contrair dívidas extraordinárias; coloca seus bens em nome de terceiros ou comete qualquer outro ato que frustre a referida execução;

4. deixa de pagar ou recolher crédito fiscal vencido, após notificado pela Fazenda Pública, a não ser que esteja garantido, em processo administrativo ou judicial;

5. finalmente, tendo bens de raiz, tenta aliená-los, dá-los em hipoteca ou em anticrese, sem deixar bens livres e desembaraçados, de valor igual ou superior à dívida fazendária.

Esse instituto, visando substituir o arresto e antecipar-se à penhora, dados os pressupostos necessários, para sua concessão, difíceis de comprovar, não cremos terá atingido seu fim.

Vale dizer, deverá a Fazenda (Nacional, Estadual, do Distrito

[46] Sobre o procedimento adotado, na órbita da Fazenda Nacional, vide a Instrução Normativa nº 5, de 01.02.1996, da Secretaria da Receita Federal, publicada no *DOU* de 5 seguinte.

Federal, Municipal e suas autarquias) demonstrar, através de prova documental, que se há concretizadas algumas das hipóteses mencionadas antes, além, é óbvio, de juntar a prova literal do crédito para com a Fazenda.

O ponto alto da cautelar é tornar, de imediato, indisponíveis os bens até o limite da satisfação da obrigação, repetindo, entre outras, as Leis nºs 6.024, de 13.03.1974, 8.212, de 24.07.1991, e cerceando a liberdade do súdito, sem embargo de haver instrumentos, até mais poderosos, não utilizados, devidamente. Recebeu críticas mordazes e acertadas de Hugo de Brito Machado e Carlos Henrique Abrão.

Esse autor, porém, sem razão plausível, credita a pretensos vícios da Lei nº 6.830 os atrasos que prejudicariam a cobrança da dívida ativa.[47] Seria procedente sua assertiva, se o legislador não houvesse decepado do diploma alguns recursos e providências, realmente, desastrosos. Entretanto, por mais que se deseje enxugar a lei, faz-se necessário dotar as partes de alguns instrumentos processuais, sob pena de se atentar contra a própria Constituição e o mais sagrado direito de defesa. Não acreditamos seja este o intento do autor. Não desconhecerá o ilustre magistrado que essa lei, pela modernidade e avanço, constituiu fonte para ulteriores reformas processuais. E, se morosidade subsiste, esta deve ser tributada à ausência de reformas complementares.[48]

13. Bem de Família

A Lei nº 8.009, de 29.03.1990[49] (advinda da Medida Provisória nº 143/90), que dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família, tem merecido da doutrina e da jurisprudência incipiente vastas ponderações.

[47] Cf. *Da ação cautelar fiscal*, São Paulo: Edição Universitária de Direito, 1992, vol. XIII.

[48] Sobre o assunto, consultem-se, também, os excelentes trabalhos de Leonardo Greco (*RT*, 685/256), Milton Flaks (*RDA*, 199/61), José Augusto Delgado (*RT*, 702/33) e Ovídio Batista da Silva (*Revista Jurídica*, 178/5). Também, de Wanderley José Federighi, *A execução contra a Fazenda Pública*, São Paulo: Saraiva, 1996.

[49] O art. 81 da Lei nº 8.245, de 18.10.1991, acresceu ao art. 3º da Lei nº 8.009/90 o inciso VII, para excepcionar da impenhorabilidade as obrigações decorrentes de fiança concedida em contrato de locação.

Instituiu como impenhorável o bem residencial do casal ou da entidade familiar, que não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, previdenciária, fiscal ou qualquer outra, contraída por cônjuges, pais ou filhos que sejam seus proprietários, desde que nele residam.

A lei, porém, excepciona algumas hipóteses insculpidas no art. 3º.[50]

A doutrina e a jurisprudência, em uníssono, mandaram aplicar a lei, imediatamente, sem qualquer tergiversação (STJ), entretanto o Primeiro Tribunal de Alçada Civel de São Paulo rejeitou a retroação da lei.[51]

Entidade familiar, novidade trazida por esse diploma legal, vê-se distinguida em tal lei, compreendendo não só a união de pessoas não casadas (art. 226 da CF), mas também a reunião de pais, filhos.[52]

Essa lei aplica-se também à Fazenda Pública (RE nº 6.708, RR - STJ, em 20.02.1991).

O Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região, em acórdão relatado pelo juiz Márcio Amaro, decidiu, por unanimidade, que "somente a pessoa física se beneficia da impenhorabilidade de que trata o art. 649, VI, do CPC, tratando-se de bens necessários ao exercício da profissão. A empresa, como pessoa jurídica, tem todos os seus bens sujeitos à penhora, inclusive máquinas, equipamentos e utensílios necessários ao seu funcionamento".[53]

Silva Pacheco, em preciosa obra, apresenta seleta e torrencial jurisprudência de nossos Pretórios Maiores, sinalizando que se trata de meritório instituto que deve ser estimulado em nosso país, tão carente de casa própria.[54]

[50] Sobre o assunto, consultem-se: Carlos Gonçalves, *Impenhorabilidade do bem de família*, 2. ed., Porto Alegre: Síntese, 1993; Theotonio Negrão, *Código...*, cit., contendo farta citação bibliográfica.

[51] Cf. farta jurisprudência citada por Carlos Gonçalves, op. cit., p. 10 e segs.

[52] Nesse sentido, Carlos Gonçalves, op. cit., p. 154.

[53] Cf. Ag. nº 1.994/96, *Adcoas, Informações jurídicas e empresariais, PP&T – Jurisprudência*, nº 2, de 30.04.1997.

[54] Cf. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*, Saraiva, 1995, p. 135 e segs.

14. Embargos do Devedor e Garantia do Juízo

A Lei nº 6.830, de 22.09.1980 - LEF -, regula a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do DF, dos Municípios e respectivas autarquias, aplicando-se subsidiariamente o Código de Processo Civil.

O art. 16 oferta ao executado o prazo de 30 dias para oferecer embargos, perante o próprio juízo da execução, os quais, na nova sistemática, constituem uma ação, na qual o devedor - executado - é o autor; ou, na expressão de Liebman: ação incidente do executado. A sentença, ensina Alexandre de Paula, proferir-se-á naqueles e não na ação de execução. Eis por que a autuação em separado se faz necessária, ocasião em que o executado deverá alegar toda a matéria útil à defesa, requerer provas e juntar documentos e o rol de testemunhas, segundo o princípio da eventualidade, concentrando-se então toda a defesa do devedor. Neste sentido, o Min. Sálvio de Figueiredo.[55]

Não admite a LEF os embargos, antes de garantido o juízo.

Essa é também a prédica do CPC - art. 737, com o beneplácito da jurisprudência.[56] Assim entende Silva Pacheco.[57] O direito anterior exigia fosse o juízo seguro pela penhora, depósito da coisa ou seu equivalente. Não obstante, Theotonio Negrão coleciona acórdãos que admitem a apresentação de embargos, antes de seguro o Juízo, nos casos em que o título executivo não se reveste das formalidades legais, denotando abuso de direito ou se o executado é pobre e não dispõe de bens para dar à penhora. Copiosa é a doutrina citada, abrangendo todas as facetas.[58] Em harmonia com o sacro princípio constitucional do contraditório, o insigne jurista

[55] REsp nº 2.773-RS, *DJ* de 18.06.1990.
[56] Cf. *RT*, 638/115.
[57] *Coment. à LEF*, Saraiva, 1995, p. 192.
[58] Cf. *Código de Processo Civil e legislação processual em vigor*, 26. ed. at. até 20.02.1995, Saraiva.

Athos Carneiro mostrou-se sensível a esse posicionamento.

Em casos excepcionais, admite-se, pois, a dispensa do pressuposto básico da garantia do juízo, com fonte na Carta Magna.

O executado pode efetuar o pagamento no juízo da execução e não obrigatoriamente na repartição fiscal[59] e alegar o pagamento nos próprios autos da execução fiscal, antes de efetivada a penhora, quando então o juiz deverá abrir vista dos autos ao exeqüente, atento ao magistério ditado pela jurisprudência, sinalizada pelo acórdão relatado pelo Min. Pádua Ribeiro.[60]

A doutrina e a jurisprudência contemplam fartamente a tese já vitoriosa de que a nulidade da execução pode ser arguida a qualquer momento e não requer seja o juízo seguro, nem sejam apresentados embargos à execução. Basta simples petição, devendo ser decretada *ex officio*,[61] ou resolvida incidentalmente.[62] É a exceção de pré-executividade.[63] Ainda, oposição pré-processual ou processual, nas lições de Pontes de Miranda.[64] Na preleção de Milton Flaks, na prática forense, essa liberalidade tem sido comum.[65]

O STJ, pela palavra do Rel. Min. Eduardo Ribeiro, da 3ª T., sentenciou que a nulidade do título, em que se alicerça a execução, pode ser oposta por simples petição, por ser suscetível de exame, de ofício, pelo magistrado,[66] homenageando as Súmulas nºs 346 e 473 do Pretório Excelso. Iterativa e torrencial é a orientação pretoriana.[67]

Realmente, se as decisões sumuladas ordenam que a

[59] Cf. *RT*, 599/95.
[60] Cf. ac. nº 105.944-MG, TFR, 4ª T., *DJ* de 12.06.1986.
[61] Cf. *RT*, 671/187.
[62] Min. Cláudio Santos – REsp nº 3.079-MG, *DJU* de 10.09.1990, p. 9.126.
[63] Cf. Carlos Henrique Abrão, Manoel Álvares, Maury Bottesini, Odmir Fernandes e Ricardo Chimenti, *Lei de Execução Fiscal*, Revista dos Tribunais, 1997, p. 130.
[64] Cf. *Dez Anos de Pareceres*, 1975, IV/132/133.
[65] *Com. à LEF*, Forense, 1981, p. 223.
[66] Cf. REsp nº 3.264-PR.
[67] Cf. *RT*, 511/221, 596/146, *JTA*, 57/37, 95/128, 107/230, 97/228, *RTJESP*, 85/274, *RJTAMG*, 18/111.

Administração pode (sem receio, acrescentamos que ela *deve*, não apenas pode) anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, respeitados sempre os direitos adquiridos, com razão bastante podemos anunciar que o Judiciário *deve* fazê-lo, de imediato, ao se confrontar com ato ou título maculado com a saga da nulidade ou de vício insanável.

Roberto Rosas registra que o julgado não pode evidentemente ser invocado para amparar a revogação do ato por conveniência ou oportunidade, já que somente a Administração é seu árbitro; todavia, devem fazê-lo, tanto a Administração quanto o Judiciário, na hipótese de ilegalidade ou ilegitimidade do ato.[68]

Jansen de Almeida, defendendo com veemência essa já cristalizada postura, indaga, com muita pertinência: "Se o credor criar um falso título executivo ou lhe faltar algum requisito essencial, deverá o devedor dispor de seu patrimônio, com o fim de garantir o juízo para opor embargos do devedor?". E responde com segurança que não![69]

Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Nery indicam, entre outros, o magistério de Pedro Barcelos, que admite os embargos, independentemente de estar garantido o juízo, conquanto Alcides de Mendonça Lima se oponha a tal prática.[70]

A LEF ampara, *ex abundantia*, essa exegese, ao ditar que, até a decisão de primeira instância, a certidão de dívida ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo, com o apoio inequívoco do art. 26, que autoriza a extinção da execução fiscal, até a decisão de primeira instância, se, a qualquer título, for cancelada a inscrição da dívida ativa, sem nenhum ônus para as partes. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência, por unanimidade, têm instruído que a desistência da execução fiscal, após os embargos, não afasta a responsabilidade da exeqüente pelo ônus da sucumbência.

[68] Cf. *Direito sumular*, 7. ed., Malheiros, 1995, p. 192-194.
[69] Cf. "A exceção de pré-", in "Suplemento & Justiça". *Correio Braziliense* de 11.09.1995.
[70] Cf. *CPC e legislação processual em vigor*, Revista dos Tribunais, 1994, p. 756.

15. Penhora Administrativa

As leis são amostras de comportamento que traduzem a consciência social de uma era e de um povo.

A cobrança dos créditos tributários tem despertado tanto os estudiosos quanto a própria comunidade e induzido a debates dos mais oportunos e profícuos, porquanto se, de um lado, a Justiça deve ser ágil e dinâmica, de outro, os direitos fundamentais do homem não podem ser postergados, sob pena de se esmigalharem milhares de anos de fecunda civilização.

Essa a questão transcendental que se propõe, o dilema maior: garantia e presteza: *segurança para o administrado e agilidade para o Estado-Fisco*.

O Brasil, historicamente, sempre conheceu a tradicional divisão de poderes do Estado, visto que da harmonia destes exsurgia a garantia dos direitos do cidadão e o meio mais seguro de tornar efetivas as garantias constitucionais, sem embargo de, durante o Império, haver surgido, com D. Pedro I, o Conselho de Estado, suprimido pelo Ato Adicional de 1824, e restaurado por D. Pedro II, em 1841.

Não obstante, a República, modelada no figurino norte-americano, instituiu a Justiça Federal, que absorveu o contencioso administrativo. Esta discriminação de poderes, longe de ser estática e esotérica, é mesclada pela interação e vigilância recíprocas, em consonância com os ensinamentos de Montesquieu, porquanto este fosso absoluto não mais se afeiçoa ao Estado moderno, dada a evolução para o Estado social ou, como ensina Lowenstein, as teorias mais modernas projetam novas sep[illegible]ões de funções e atividades, de sorte que a absoluta separação não mais existe.

O homem, visando aperfeiçoar os instrumentos ao seu dispor, procura romper certos tabus e assim atingir melhor seu *desideratum*.

A América Latina, conquanto tenha concebido um Modelo de Código Tributário, apresenta extrema diversidade em matéria processual

fiscal, abeberando-se em fontes diversas do continente europeu e dos Estados Unidos da América (Tax Court), destacando-se a alemã, a italiana e a francesa, adotando alguns países o contencioso administrativo com poder jurisdicional, com independência da administração ativa.

Como afirmei, alhures, no Brasil, não há que se falar em contencioso administrativo, com poder jurisdicional.

Se a consciência jurídica nacional vem repelindo, com veemência, esta solução – contencioso administrativo com poder jurisdicional –, não é menos verdade que ela exige imediata tomada de posição que amenize os efeitos de uma justiça tardia. A criação dos juizados de pequenas causas tem demonstrado que é preciso a vontade política para se resolverem questões aparentemente insolúveis.

A morosidade da justiça é um problema universal, dado o modo nefasto como é tratado nas variadas Constituições, quebrando-se-lhes a autonomia financeira, como argutamente rememorava Giuliani Fonrouge, prejudicial, por isso mesmo, tanto para o Estado, quanto para os súditos, que sofrem conseqüências desastrosas.

Uma das medidas históricas é a previsão constitucional de uma justiça especializada, fincada no Poder Judiciário, à semelhança da Justiça Laboral, sedimentando, assim, a tradição pátria e afastando, de vez, o impasse.

Contudo, não basta a institucionalização de uma justiça especializada, torna-se necessário mais que isso.

Aqui se sedia o ponto nevrálgico. No âmbito processual, há que se fazer, também, um remendo na lei vigente, sem romper o sistema, mas complementando-o, com a experiência alienígena, adaptada à realidade brasileira, sem quebrar os laços constitucionais e a tradição histórica, com a realização da penhora administrativa, diferentemente, entretanto, da operada no direito comparado e pretendida por alguns reformadores.

Assim que o nobre e operoso Senador Lúcio Alcântara honrou-nos, imensamente, adotando tese que vimos esposando, há

mais de duas décadas, apresentando projeto de lei que institui a penhora administrativa executada por órgão jurídico da Fazenda Pública da União, dos Estados, dos Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias, que, entretanto, poderá optar por executar a dívida ativa nos moldes da Lei de Execução Fiscal vigente.

Essa proposta tem em vista aperfeiçoar a cobrança da dívida ativa, sem destronar os direitos e garantias fundamentais agasalhados pela Lei Maior e pela consciência jurídica universal, conquanto fugindo do modelo tradicional, que autoriza se faça pela própria administração fiscal ativa. Isso porque a penhora é um ato administrativo e não jurisdicional, segundo a melhor doutrina, não necessitando realizar-se sob as vistas do juiz, como enfaticamente tem proclamado o eminente Ministro Carlos Mário da Silva Veloso.[71]

Seria, entretanto, um contra-senso que o próprio órgão fiscal (administração ativa), que tem a função, das mais relevantes, de autuar, fiscalizar e efetuar o lançamento, também efetivasse a penhora.

Na execução da dívida ativa, a maior parte das execuções exaure-se antes de embargada a execução, isto é, o pagamento dos débitos dá-se antes da penhora e da apresentação dos embargos. Esses, por sua vez, de acordo com o direito positivo e a melhor doutrina, constituem ação que, no magistério de Liebman, consubstancia uma ação incidente do executado – do devedor –, já que o procedimento executório não comporta defesa, visto que não há matéria litigiosa a se discutir e decidir.

O devedor passa a ser o autor e o credor-exeqüente, o réu, com o objetivo de anular ou reduzir a execução ou, ainda, suprimir a eficácia do título.

Dessa forma, a Fazenda Pública (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias) poderá optar por promover a execução, antes do ingresso em Juízo, através da Procuradoria Fiscal,

[71] Cf. entrevista do Ministro Carlos Mário Veloso ao Dr. Nicanor Sena Passos, diretor da revista jurídica *Consulex*. Cf. ainda: a revista *Consulex*, nº 4, de 30.04.1997, p. 5-8, e nº 8, de 31.08.1997.

até a penhora, calcada na certidão de dívida ativa, que goza da presunção de legitimidade e auto-executoriedade. Lembre-se que a inscrição, na opinião da doutrina dominante, deverá ser feita por procurador ou advogado do referido órgão jurídico.

A lei vigente – Lei nº 6.830, de 1980 – já disciplina o processo após a apresentação dos embargos, aplicando-se subsidiariamente o Código de Processo Civil. Nada impede, porém, que ela o faça, escolhendo a via disciplinada por essa lei.

Daí, conclui-se que nem a Lei de Execução Fiscal estará afetada, nem se subtrai ao Fisco a prerrogativa de eleger a via que melhor lhe convier.

Ao devedor também não fica suprimida a via judicial, expressamente, consagrada na Lei Magna, ou seja, não efetuando o pagamento da dívida, no prazo legal, após a inscrição do crédito como dívida ativa e, se desejar apresentar os embargos, fá-lo-á, de conformidade com o art. 16 da lei mencionada ou valer-se das demais medidas e ações judiciais, inclusive o mandado de segurança.

Os embargos serão interpostos perante o juiz competente para a execução judicial da dívida ativa, que requisitará, de ofício, o processo administrativo em que se tiver efetivado a determinação da inscrição e a penhora.

O prazo para a Procuradoria ou o órgão jurídico encaminhar os autos é de 48 horas e, não o fazendo, estarão sujeitos às penalidades legais.

O texto legal prevê ainda que, efetuado o pagamento, antes ou durante a penhora, esta será desfeita, imediatamente, cabendo-lhe tomar as providências cabíveis, no prazo improrrogável de 48 horas, sob pena de responsabilidade de quem se omitir.

Com isso, o direito brasileiro estará inovando, porque a Fazenda Pública poderá executar o seu próprio ato realizando a penhora administrativa, por autoridade competente – o procurador ou o advogado do Poder Público –, após a determinação da inscrição da

dívida ativa, efetuando previamente o controle da legalidade prevista na legislação própria.

Esse ato parece-nos mais legítimo e consentâneo com os cânones constitucionais do que a decretação de indisponibilidade de bens produzida de imediato pela medida cautelar proposta pelo Fisco, antes ou durante a execução fiscal.

Basta o exame superficial da Lei nº 8.397, de 06.01.1992, para se duvidar de sua constitucionalidade, em face dos esdrúxulos pressupostos que autorizam sua propositura.

Também o art. 53 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, produziu sérios estragos no sistema legal vigente,[72] ao tratar da execução da dívida ativa da União e de suas autarquias e fundações públicas, em sede imprópria, permitindo ao credor-exeqüente indicar bens à penhora, que se fará, concomitantemente com a citação do devedor, ficando, desde logo, indisponíveis os bens do devedor, o que constitui retrocesso imperdoável, digno de ser revogado, como aliás o faz o projeto do Senador.

Essas figuras espúrias são mais danosas e ferem frontalmente o Texto Magno, não se harmonizando com o direito moderno, ao contrário da penhora administrativa, se realizada, por órgão jurídico competente.

O texto do Projeto de Lei do Senador Lúcio Alcântara, objeto do PLS, é o que se segue.

"Projeto de lei do senado nº 174 de 1996

Institui a penhora administrativa, por órgão jurídico da Fazenda Pública, e dá outras providências.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Fica instituída a penhora administrativa, executada pelas Procuradorias Fiscais ou da Fazenda Nacional da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias.

[72] Leia-se, de Rogério de Menezes Fialho Moreira, "O plano de custeio da previdência às alterações da penhora na execução fiscal", in *RTJE*, 13/37.

Art. 2º Após a inscrição da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias, pela respectiva Procuradoria ou pelo órgão jurídico competente, estes poderão optar por executar a Dívida nos moldes da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, ou segundo o disposto nesta lei.

Art. 3º Inscrito o crédito tributário ou não-tributário, a respectiva Procuradoria ou órgão jurídico competente notificará o devedor, para pagá-lo no prazo de cinco dias, amigavelmente, sob pena de proceder à penhora de seus bens, tantos quantos bastem para a garantia da dívida, na forma dos arts. 7º, IV, 8º, 9º, 10 e 11 da Lei nº 6.830, de 1980, no que couber.

Parágrafo único. A penhora será realizada por servidor habilitado, na forma do regulamento.

Art. 4º Em caso de pagamento do crédito para com a Fazenda Pública, a penhora será desfeita, imediatamente, devendo essa tomar providências cabíveis, no prazo impostergável de quarenta e oito horas, sob pena de responsabilidade de quem der causa à omissão.

Art. 5º Realizada a penhora, o devedor poderá oferecer embargos, na forma da Lei nº 6.830, de 1980, perante o juiz competente para a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, o qual requisitará, de ofício, o processo administrativo em que se tiverem efetivado a ordem de inscrição e a respectiva penhora administrativa.

Parágrafo único. A Procuradoria ou o órgão jurídico competente deverá encaminhar ao juiz o referido processo, no prazo de quarenta e oito horas, sob as sanções da lei.

Art. 6º Aplicam-se, no que couber, as disposições do Código de Processo Civil e da Lei nº 6.830, de 1980.

Art. 7º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 8º Revogam-se o art. 53 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e as disposições em contrário.

Justificação

O presente projeto de lei visa ao aperfeiçoamento da cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, tanto da União, quanto dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos respectivos entes autárquicos, sem ferir os direitos fundamentais do cidadão, embora se criem instrumentos eficazes para coibir a evasão fiscal.

Não há dúvida de que o Estado necessita de instrumentos

capazes de barrar a desenfreada sonegação e a mais absurda das injustiças praticadas contra o bom contribuinte, que paga em dia seus tributos; sem, entretanto, se esmigalhar o mais sagrado dos direitos fundamentais, consagrado através dos tempos, pelas civilizações modernas: a garantia e a preservação do juiz natural, estatuído em nossa Lei Maior (art. 5º, XXXV) como fundamento da democracia.

Para obviar esses males, a doutrina vem pensando em soluções as mais diversas, destacando-se a introdução do contencioso administrativo, com poder jurisdicional, tal qual existe em diversos países conforme ensinamentos dos Mestres Carlos M. Giuliani Fonrouge e Susana Camila Navarrine (in 'Procedimiento Tributário', ed. Depalma, Buenos Aires, 1995) e do Professor Leon Frejda Szklarowsky, Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional aposentado (CF, 'Execução Fiscal', ed. Ministério da Fazenda, Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1984).

O Professor Leon Frejda Szklarowsky, estudando aspectos do Contencioso Fiscal e Administrativo no Brasil, enfrenta a questão fisco-contribuinte segundo o axioma garantia e agilidade: segurança para o administrado e presteza para o Estado-Fisco, na cobrança de sua dívida ativa, advogando a instituição da penhora administrativa (cf. 'Reforma Tributária', in Arquivos do Ministério da Justiça, ano 39, nº 168, março de 1986, pp. 84 a 93), segundo modelo não tradicional, que propõe, e mais consentâneo com a consciência jurídica brasileira.

E, mais recentemente, em seu trabalho 'A Justiça Fiscal e a Reforma da Constituição' (in Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, Revista dos Tribunais, vol. 10, ano 03, janeiro-março de 1995, pp. 207 a 210) fortalece a tese da penhora administrativa, sem, contudo, fissurar o princípio do juiz natural, nos seguintes termos:

> 'Penhora Administrativa
> No âmbito processual tributário, há que se fazer também um remendo na lei, sem qualquer fissura no sistema, aproveitando a experiência alienígena e adaptando-a à realidade brasileira, sem romper os liames constitucionais e a tradição histórica do País, permitindo-se a realização da penhora administrativa. A penhora administrativa não configura atividade jurisdicional e, portanto, não necessita realizar-se sob as vistas do juiz como ressalva enfaticamente o Min. Carlos Velloso.

Na execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, a maior parte das execuções fiscais não é embargada, ou seja, o pagamento dos débitos fiscais faz-se antes da penhora e da apresentação dos embargos, segundo estatísticas das Procuradorias Fiscais.

Os embargos, por sua vez, segundo o direito vigente e a melhor doutrina, constituem ação, que, no magistério de Liebman, consubstancia uma ação incidente do executado, vez que o procedimento executório, propriamente dito, não comporta defesa, já que fundado na idéia fundamental de não haver matéria litigiosa a discutir e decidir.

O executado passa a ser o autor, e o exeqüente, o réu, a fim de anular ou reduzir a execução ou suprimir ao título sua eficácia executiva, estando os embargos sujeitos aos requisitos da petição inicial.

O devedor exerce verdadeiro direito de ação.

Destarte, pode a lei assentir que, antes do ingresso em juízo, a Fazenda Pública, através do órgão jurídico competente – Procuradoria Fiscal, ou da Fazenda –, promova a execução forçada até a penhora, alicerçada na certidão de dívida ativa, que goza da presunção de legitimidade e auto-executoriedade.

Contrariamente ao que ocorre no Direito Alemão e Espanhol, que conferem à administração fiscal a prerrogativa de promover a execução forçada do crédito tributário, após o lançamento, propomos que aquele encargo caiba ao Procurador – Advogado do Estado ou da Fazenda Pública, após a inscrição do crédito fiscal como dívida ativa, verificados os pressupostos de sua legitimidade e legalidade, sem quaisquer riscos, para o contribuinte, e somente até a penhora.

Esta por ser ato puramente administrativo e não judicial será executada por funcionário credenciado da Procuradoria, sob supervisão do Procurador no Juízo competente para propor execução fiscal e interpor os embargos à execução.

Em caso de embargos à execução requisitará o juiz o processo administrativo respectivo no qual se

efetivou a ordem de inscrição como dívida ativa e de penhora.

A Lei de Execução Fiscal – Lei nº 6.830, de 22-09-80 – já disciplina o processo após os embargos devendo uma lei própria regular a atividade do procurador e o processo desde a inscrição da dívida ativa até a penhora administrativa, aplicando-se subsidiariamente o Código de Processo Civil.

Não obstante, a Fazenda poderá optar por cobrar sua dívida através da via de execução consubstanciada na Lei nº 6.830, cit., prescindindo da penhora administrativa.

Como se conclui nem a Lei de Execução Fiscal estará afetada nem se furta da Fazenda Pública a faculdade de efetivar a cobrança pela via elegida.

Observe-se que ao devedor não fica suprimida a via judicial, expressamente consagrada no inc. XXXV do art. 5º da Lei Maior, como corolário do princípio constitucional expresso no art. 2º, harmonia e independência dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Com efeito não efetuando o devedor o pagamento após inscrição do crédito como dívida ativa e respectiva penhora administrativa poderá se o desejar embargar a execução fiscal de conformidade com o art. 16 da Lei 6.830, ou ainda valer-se das demais ações judiciais, inclusive de mandado de segurança.

Assim, o Direito Brasileiro estará inovando porque permitirá à Fazenda Pública executar seu próprio ato administrativo, efetuando a penhora administrativa, pôr autoridade jurídica competente o Procurador Advogado do Poder Público após determinação da inscrição do crédito fiscal como dívida ativa, efetivando previamente o controle da legalidade prevista na legislação, que abrigou essa atividade exercitada secularmente pelo Procurador da Fazenda, em caráter privativo.

Isso ocorrerá naturalmente sem desmoronar o princípio do juiz natural.'

De fato, afigura-se revolucionária e de bom senso a proposta de penhora administrativa, pôr órgão jurídico da Fazenda Pública, desgarrada da administração ativa alicerçada em garantias legais e constitucionais. Daí, o presente de lei que regula a matéria nos arts. 1º a 7º.

Essa penhora administrativa não se opõe aos cânones constitucionais, porque, na verdade, não suprime nem impede o ingresso do devedor perante o Poder Judiciário, valendo-se da garantia fundamental que lhe oferece o inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, com assento no princípio básico da separação dos Poderes, inserto no art. 2º da Carta Nacional.

A penhora, por não ser ato judicial, mas, administrativo, independe de se realizar perante o juízo, mesmo porque não está defeso ao devedor valer-se das demais ações judiciais ou do mandado de segurança, como o faz, ordinariamente.

O projeto de lei, por fim, pretende revogar o art. 53 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (dispõe sobre a organização da seguridade social e institui o plano de custeio).

Esse dispositivo inovou, sem qualquer propósito, na cobrança tributária da União, estabelecendo que, na execução da dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, o exeqüente, isto é, o credor poderá indicar bens à penhora, que se efetivará concomitantemente à citação do devedor, ficando desde logo indisponíveis, o que caracteriza verdadeiro retrocesso, na opinião da melhor doutrina, e inverte, totalmente, o sistema do Código de Processo Civil e da citada Lei de Execução Fiscal (nº 6.830/80), reforçada, aliás, pela Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992 (institui medida cautelar fiscal, cuja decretação acarreta a indisponibilidade dos bens do sujeito passivo do crédito tributário ou não-tributário, até o limite da satisfação da obrigação, cf. art. 4º).

Impõe-se, pois, a revogação do mencionado art. 53 da Lei nº 8.212, de 1991, por contrariar a lei nacional de execução fiscal, desfigurando, total e inutilmente, o art. 8º da referida Lei nº 6.830, de 1980 - que, adotando sensível evolução doutrinária e jurisprudencial, ampliou, para cinco dias, o prazo dado ao devedor para pagar a dívida ou garantir a execução -, invertendo, desnecessariamente, a prerrogativa de o executado indicar bens à penhora.

Espera-se, portanto, dos ilustres Pares a acolhida e, se possível,

o aperfeiçoamento para o presente projeto de lei.

Sala das Sessões, 07 de agosto de 1996. - Senador Lúcio Alcântara."[sic]

16. Conclusão

O contencioso administrativo, com poder jurisdicional, apartado da administração ativa, tal qual conhecido no Direito Comparado, não encontra apoio nos meios jurídicos nacionais, atentando contra a consciência social.

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, à Constituição de 1967, *ex vi* da Emenda nº 7, de 1977, modificou o § 4º do art. 153 da Carta Política, permitindo, pelo art. 203, que os entes federados criassem o contencioso administrativo, sem lhes outorgar o poder jurisdicional e com a faculdade de a parte vencida na instância administrativa requerer diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão nela proferida (art. 204). Este dispositivo nunca saiu do papel.

A tentativa de introduzi-lo, no Brasil, sem proibir que tivesse poder jurisdicional, através da proposta de Emenda Constitucional, do Presidente Figueiredo, em 1982, foi repelida por toda a sociedade.

Destarte, ao invés de optar-se por um órgão contencioso, com poder jurisdicional, fincado no Poder Executivo, melhor será pensar-se na ampliação da capacidade do Poder Judiciário, nos moldes dos Juizados Especiais, que têm dado significativo resultado. Para as execuções de valor até determinado limite, não se há de tergiversar em permitir-se sua apreciação por estes órgãos, a par da introdução da penhora administrativa, nos moldes propostos, para debelar de vez os males que afligem a Justiça, com as conseqüências que todos conhecem.

17. Reforma Tributária[73]

Entretanto, não basta a reforma da legislação processual. Não bastam remendos legislativos. É preciso dar um basta na demagogia desenfreada. É preciso mais. Faz-se necessária uma verdadeira reforma do Sistema Tributário, concomitantemente com as medidas sugeridas anteriormente.

De fato, o Sistema Tributário Brasileiro é bastante recente e surgiu, na verdade, com a Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965, que, no art. 1º, delimitou, com cirúrgica precisão, essa área, desenhando sua composição: impostos, taxas e contribuições de melhoria, cimentando-se um sistema uno e nacional. Foi o primeiro movimento sério, com o objetivo de sanar a caótica estrutura tributária e os defeitos da Constituição de 1946 e ordenar as diversas competências, produzindo significativas inovações, com conceitos doutrinários novos, agasalhando uma classificação de imposto, calçada em nomenclatura econômica, e conciliando as diversas aspirações e tendências das variadas esferas de poder do Estado brasileiro, em obediência às lições de Rubens Gomes de Sousa. Nesse diploma maior, abeberou-se o legislador do Código Tributário Nacional. Constituiu, na palavra sábia de Bernardo Ribeiro de Moraes, verdadeira e histórica reforma tributária, substantiva, não meramente formal.

O atual Sistema, incrustado nos arts. 145 a 156 da Constituição de 1988, fugiu do excelente projeto elaborado por notáveis juristas, na Subcomissão de Tributos, remanescendo totalmente desfigurado na Comissão de Sistematização, durante a Constituinte, e plasma-se em uma substancial complexidade e iterativa alteração dos textos, que provoca custos altíssimos e ruinosos, quer para o Fisco, quer para o contribuinte, com propensão para a sonegação

[73] Cf. nosso "A reforma tributária", in suplemento "Direito & Justiça", *Correio Braziliense* de 04.08.1997, e *LTR – Suplemento Tributário*, 75/97.

e a fatal inadimplência, como forma de sobrevivência.

A reforma do Estado e a tributária fazem-se, pois, necessárias, para recompor o sistema e conformá-lo com o pensamento moderno de um Estado enxuto, mas não guloso e voraz. O Texto vigente se, de um lado, revolucionou o Sistema Tributário, ao conceder aos Estados federados uma soma de impostos, que a União acabou por perder, todavia, recebeu esta, generosamente, entre outros, o imposto sobre grandes fortunas, que sequer regulamentou, e, desgraçadamente, vem criando outros tributos, dentre os quais se distingue o CPMF, que, de provisório, está-se tornando definitivo, o verdadeiro salvador das grandes tragédias, mas que, na verdade, é mais um entre tantos tributos e encargos que engrossam a carga tributária do sofrido povo brasileiro, demonstrando, inequivocamente, a falência do Estado e a falta de imaginação e sensibilidade dos estadistas ou, paradoxalmente, sua extremada afinidade com o comodismo condenável de resolverem-se os grandes problemas nacionais com a indiscriminada criação desses saborosos instrumentos de sacrifício da sociedade. Ou, como alerta, com muita sagacidade, o jurista Ives Gandra Martins, "muito tributo para nada".

As reformas devem acontecer, sem dúvida, preservando-se os direitos e as garantias fundamentais, conquistados a duras penas, em séculos de civilização, tendo os governantes a obrigação de zelar por eles e não destruí-los. Nada justifica seu esmigalhamento em nome da boa causa ou por razões de Estado, tão comum nos Estados totalitários, de nefasta memória. A verdadeira justiça tributária consiste em cobrar tributos de todos, não apenas de alguns, sempre com moderação e respeito às citadas diretrizes.

O ex-Ministro da Fazenda Ernane Galvêas adverte, com razão, que a carga tributária no Brasil é perversamente elevada, chegando a 50%, porque só a metade paga imposto, já que nem o Governo nem o setor informal pagam. E, acrescentamos, grassa a sonegação, devido à

desordenada e elevada carga tributária e onerosa máquina administrativa.

No Brasil, contrariando a melhor doutrina, a Constituição atual, em apenas nove anos de infrutífera vida, já foi emendada 22 vezes, com outras tantas emendas em gestação, quatro das quais versando sobre matéria tributária ou financeira, com a instituição de tributos ou encargos, enquanto que a Constituição dos Estados Unidos, em 210 anos de vigência, mereceu apenas 26 emendas, o que demonstra a maturidade e a dignidade desse povo e a firmeza da Lei Máxima. Aqui, o eterno descompasso entre a realidade ideal e o oportunismo momentâneo. Por outro lado, as medidas provisórias, instrumento excepcional necessário, se, rigorosamente, urgente e relevante for a matéria, inclusive a tributária, transformaram-se na espada de Dâmocles, com sua diuturna presença, gerando total insegurança aos súditos e às autoridades incumbidas de aplicar a lei.

O sistema atual alicerça-se em quatro princípios gerais, que definem as espécies tributárias, determinam a unicidade do sistema e delimitam a capacidade contributiva.

Um sistema que se preze deve fundar-se na simplicidade. Este é um princípio de fundamental significação, com a redução do ônus administrativo do governo e do custo administrativo do contribuinte.

Diminuir e não elevar a carga tributária.

Esse propósito, porém, não parece ser do agrado dos reformadores de qualquer época!

Não se há de olvidar, ainda, que qualquer reforma fiscal deverá obrigatoriamente ter em vista o Mercosul,[74] realidade a que se não pode furtar o legislador do nascente século XXI, dada a interpenetração dos blocos regionais, com o que este deve estar atento às exigências desta nova construção político-institucional. Esse fenômeno não é virgem no Mercado Comum Europeu e em outros blocos econômicos, que se

[74] Cf. Marcos Simão Filgueiras, *Mercosul no contexto latino-americano*, 2. ' '. Atlas, 1996.

vêm adaptando facilmente ao novo contexto.

O Substitutivo do Deputado Mussa Demes à Proposta de Emenda Constitucional nº 175/95 altera o capítulo do Sistema Tributário Nacional, importando em excessiva concentração das competências impositivas em favor da União, agredindo mais ainda o já cambaleado pacto federativo.

Seguramente, não interpreta os anseios de um sistema mais sóbrio e enxuto, com menor número de tributos e diminuição da carga fiscal, redução da despesa e aperfeiçoamento da estrutura do Estado, objetivando uma efetiva justiça tributária. Incide no mesmo erro do insuportável sistema vigente e já superado, sendo incapaz de arrebentar as amarras desse pesadelo, que merece profunda reforma, com fonte na Emenda nº 18/65, adaptada ao universo de hoje, num quadro de modernidade e visão do futuro.

18. Proposta Complementar - MPAS - Inovação Salutar

Ainda há de se levar em consideração os significativos estudos preliminares do douto Grupo de Estudo, coordenado pelo Secretário Executivo do MPAS, Dr. José Cechin, complementando a proposta da penhora administrativa. Apresenta uma minuta de projeto de lei, propondo a instituição da penhora e execução fiscal administrativa.

Esse documento, ao contrário de minha sugestão inicial, somente admite a forma comum de execução, pela lei vigente, se as entidades designadas no art. 1º - União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias e fundações - não tiverem estrutura adequada para a implementação nos moldes propostos. O Projeto do Senador Lúcio Alcântara, que adotou o estudo que propus, permite a opção por um dos dois sistemas, em qualquer hipótese. O citado esboço de projeto do INSS inova, sem dúvida, com muita propriedade, e representa um avanço, ao agasalhar idéia original do magistrado federal e professor de Direito, Dr. Souza Prudente, que

autoriza não somente a penhora, como o fiz, mas também se realizem o leilão, a arrematação e a adjudicação, no âmbito administrativo, porque estes são atos tipicamente administrativos e não judiciais.

A seu turno, o ilustre e operoso Secretário Executivo do Ministério da Previdência e Assistência Social, Dr. José Cechin, honrou-me, perante o Presidente do Cebrad, Dr. Leo da Silva Alves, e ao Professor e magistrado federal, Dr. Souza Prudente, com o dignificante convite para participarmos de reuniões com Sua Excelência, para estudo e discussão da lei vigente e do projeto de lei, que dispõe sobre a penhora administrativa, visando ao seu aperfeiçoamento, o que mostra sua extrema preocupação e zelo pela coisa pública e pelo súdito, que merece do Poder Público o resguardo constitucional.

Também estiveram presentes, atendendo a essa amável convocação, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Carlos Augusto Torres Nobre, os Drs. José Bonifácio Andrada (Consultor Jurídico do MPAS), Wagner Sampaio Palhares (Coordenador-Geral da Dívida Ativa), Luiz Alberto Lazinho, Manuel Lacerda Lima (Diretor de Arrecadação e Fiscalização), Antônio Maurício da Cruz, Luiz Tavares, Geraldo Arruda, juiz federal Hamilton de Sá Dantas, Rejaine dá La Roque, Jorceli Pereira de Souza, Luiz Beskow, João Donadon, Procuradores e autoridades, ornando com sua inteligência esse feliz encontro.

O eminente mestre, Dr. Prudente, não se insubordina contra a execução administrativa, desde que seja plena, pois não concorda que as entidades arroladas no art. 1º não tenham meios de implementar essa novidade, conquanto façam algumas restrições ao esboço, que careceria de aperfeiçoamento. Também o juiz federal Dr. Hamilton de Sá Dantas demonstrou simpatia por essa verdadeira revolução processual.

Mantém o texto esboçado, corretamente, a faculdade de o executado embargar a execução, em juízo, no prazo de 30 dias, e estende os embargos à arrematação e à adjudicação, conciliando-se plenamente com a Constituição.

Com relação a esse documento, [illegible]rmito-me registrar que o nome não se coaduna com a realidade, de modo que a denominação mais adequada, parece-me, é execução fiscal, porque no âmbito administrativo só se praticam os atos administrativos e não se afasta o súdito do ingresso no Judiciário, no momento adequado.

Bibliografia Básica

ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt*, Paris: [illegible], 1971 (L. I), 1972 (L. II).

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 3. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

ATALIBA, Geraldo et al. *Elementos de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

BALEEIRO, Aliomar. *Cinco aulas de finanças e política fiscal*, 2. ed., São Paulo: Bushatsky, 1975.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*, at. por Flávio Bauer Novelli, 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, at. por Flávio Bauer Novelli, 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*, 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

BERTRAME, Pierre. *Os sistemas fiscais*, trad. de J. L. da Cruz Vilaça, com o apêndice "Perfil do Sistema Tributário Brasileiro", por Marco Aurélio Greco, Coimbra: Almedina, 1976.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*, 2. ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. *Lei complementar tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais/ Educ, 1975.

_____. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*, São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, vol. VI – Lançamento tributário, Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BRÊTAS, Anchises et al. *Direito Econômico do Planejamento*, Belo Horizonte: UFMG, 1980.

CARNEIRO, Alberto Gomes Santana. "Reflexões jurídicas e metajurídicas

sobre os empréstimos compulsórios", Projeção, in *Revista Brasileira de Tributação e Economia*, Brasília: ABTT, vol. 76, nº 9, p. 43-53, nº 10, p. 43-53, nº 11, p. 40-46, nº 12, p. 37-50, ago.-dez. 1976.

CARRAZZA, Roque Antônio. *O regulamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Doutrina e aplicação do Direito Tributário*, 2. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1973.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

COSSON, Jear. *Les industriels de 1ª fraude fiscale*, 2. ed., Paris: Seuil, 1971.

COSTA, Ramon Valdes. "El contensioso tributário en America Latina", separata de *La Ver. Uruguaya de Derecho Procesal*, Montevideo, 1982.

DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*, 18. ed., São Paulo: Saraiva, 1981.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*, 2. ed., São Paulo: Bushatsky, 1977.

DUVERGER, Maurice. *Eléments de fiscalité*, Paris: PUF - Thémis, 1976.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, at. por Geraldo Ataliba, 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 4. ed., São Paulo: Ibet/Resenha Tributária, 1978, vols. I e II.

FLAKS, Milton. *Comentários à Lei da Execução Fiscal*, Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financiero*, 2. ed., Buenos Aires: Depalma, 1970, vols. I e II.

FONSECA, Herculano Borges da. *As instituições financeiras do Brasil*, Rio de Janeiro: Crown Editores Internacionais, 1970 (?).

GAUDEMAT, Paul Marie. *Finances publiques*, t. I, Politique financiere - Budget et Trésor, 2. ed., Paris: Montchrestien, 1974.

_____. *Précis de finances publiques*, t. II, Les ressources publiques - Emprunt et Impot, Paris: Montchrestien, 1970.

GIARDINO, Cleber, ATALIBA, Geraldo. "Inscrição da dívida ativa", Fundação Privativa dos Advogados Públicos, in *RDA*, vol. 149, p. 33.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação e procedimento*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

GRIZIOTI, Benvenuto. *Princípios de Ciência de Las Finanzas*, trad. por

Dino Jarach, Buenos Aires: Depalma, 1950.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *A situação atual da parafiscalidade no Direito Tributário*, São Paulo: Bushatsky, 1977.

JARACH, Dino. *El hecho imponible* (Teoria general del Derecho Tributário Sustantivo), 2. ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

LAURÉ, Maurice. *Traité de politique fiscale*, 2. ed., Paris: PUF, 1957.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Regimes aduaneiros especiais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MACHADO JR., J. Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*, 14. ed., Rio de Janeiro: Ibam, 1984.

MAGALHÃES, Augusto T. R. de. *Os Bancos Centrais (e sua função reguladora da moeda e do crédito)*, Rio de Janeiro: Casa do Livro, 1971.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord. Geral), *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1983.

MELO FILHO, Álvaro. *Direito Tributário (metodologia e aplicação)*, Rio de Janeiro: Forense, 1976.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, São Paulo: Forense, 1984.

_____. *Doutrina e prática das taxas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

_____. *Sistema tributário da Constituição de 1969*, 1. ed., 2. tir., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

_____. *A taxa no sistema tributário brasileiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

MORAES, Bernardo Ribeiro de et al. *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva/Educ, 1975.

MOREIRA, João Baptista. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, vol. VIII - A contribuição de melhoria e a imposição da valorização imobiliária, Rio de Janeiro: Forense, 1981.

NASCIMENTO, A. Theodoro. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, vol. VII - Preços, taxas e parafiscalidade, Rio de Janeiro: Forense, 1977.

NGAOSYVATHN, Pheuiphanh. *Le role de l'impôt dans les pays en voie de développement*, Paris: LGDJ, 1974.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 5. ed., São Paulo:

Saraiva, 1980.
_____. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, 2. ed. rev., São Paulo: Bushatsky, 1974.
PONTES, Aloysio Lopes. *Instituições financeiras privadas*, 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1982.
QUEIRQZ, Cid Heráclito. *A nova Lei das Execuções Fiscais*, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Imprensa Nacional, 1981.
RESENDE, César Vieira de et al. *Direito Tributário aplicado*, 1. ed., Brasília: Esaf, 1984.
ROSA JONIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*, 4. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983.
SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário*, 4. ed., Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970.
SCHMÖLDERS, Gunter. *Psychologie des finances et de l'impôt*, trad. por Gisela Khairallah, Paris: PUF, 1973.
_____. *Teoria general del impuesto*, trad. por Luis A. Martin Merino, Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1962.
SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, 4. ed. póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
SOUSA, Rubens Gomes de et al. *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Parte geral), São Paulo: Revista dos Tribunais/Edus, 1975.
_____. *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva/Educ, 1975.
SZKLAROWSKY, Leon Frejda. "Contencioso administrativo-fiscal no Brasil", in *Rev. da Fac. de Direito*, Fortaleza, vol. 26, nº 2, jul.-dez. 1985.
_____. *Execução fiscal*, Brasília: Esaf, 1984.
TROTABAS, Louis, COTTERET, Jean-Marie. *Droit fiscal*, Paris: Dalloz, 1973.
VEIGA, Clóvis de Andrade. *Direito Financeiro aplicado*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Direito Tributário*, trad. por Roque Antônio Carrazza, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
_____. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 1. ed., reimp., Buenos Aires: Depalma, 1973.
XAVIER, Alberto Pinheiro. *De lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Resenha Tributária, 1983.
_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

Faculdade da Administração na Determinação de Tributos (Lançamento e Liquidação)

Aurélio Pitanga Seixas Filho
Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal Fluminense e de Direito Administrativo da Economia da Universidade Gama Filho. Doutor em Direito pela Universidade Mackenzie. Livre-Docente em Direito Financeiro pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Procurador da Fazenda Nacional

Exige o Estado, para financiar suas atividades, que as pessoas sujeitas ao seu poder legal paguem tributos na proporção de suas respectivas capacidades econômicas.

O legislador, ao instituir ou criar um tributo, seleciona uma conduta indicativa da capacidade econômica da pessoa como causa suficiente para o pagamento de uma quantia em dinheiro.

Dessa forma, nasce para a pessoa um dever legal de pagar um tributo para o Estado quando praticar uma conduta que se identifique com a conduta descrita na lei tributária.

Ao nascer esse dever jurídico tributário, no momento da ocorrência do fato gerador, necessita, ainda, para ser cumprido por quem de direito, ser determinado em uma quantia certa e líquida.

É bem verdade que, para o contribuinte cumprir, espontaneamente, o seu dever jurídico tributário, é bastante uma série de operações mentais, como lembrou Alfredo Augusto Becker em seu *Teoria Geral do Direito Tributário*.

Entretanto, para a exigibilidade desse dever jurídico traduzível em moeda, é imprescindível a sua formalização em uma escritura que documente a certeza jurídica da dívida, bem como determine o seu valor líquido em moeda.

O ordenamento jurídico, assim como fixa para o contribuinte o dever de pagar espontaneamente o tributo, fixa, também, o dever de documentar esse dever jurídico tributário, em uma escritura particular, com a confissão de haver praticado o fato gerador do qual resultou um valor líquido a pagar, após a devida valoração jurídica da conduta tributável.

Ao criar um título jurídico dotado de certeza e liquidez, o contribuinte estará constituindo um documento que pode ser denominado de auto-acertamento tributário.

Arrecadar, fiscalizar e exigir o pagamento de tributos é a atribuição legal de um órgão da administração fazendária, denominado Fisco.

A autoridade fiscal, no exercício de sua competência legal, poderá exigir o pagamento do tributo conforme liquidado no documento do auto-acertamento tributário.

Tem o poder discricionário, no entanto, de escolher, a seu juízo de conveniência e oportunidade, aqueles contribuintes que devem ser investigados para conferir se estão pagando corretamente os seus tributos.

Se, no exercício de sua função legal, a autoridade administrativa descobrir que a conduta tributável do contribuinte não foi corretamente representada nos seus registros documentais, ou que não foi enquadrada apropriadamente na lei tributária, ou que sua liquidação foi insuficiente, é do seu dever descrever pormenorizadamente a conduta descoberta em um documento (auto de infração), fazer a sua valoração jurídica e liquidar o valor do tributo a ser exigido.

Esse documento de *acertamento tributário* que habilita a autoridade fiscal a exigir o pagamento do tributo, e das multas pecuniárias devidas por eventuais infrações cometidas, é denominado pelo Código Tributário Nacional de "Lançamento Tributário".

Tornar certo e líquido o valor do tributo a ser exigido do contribuinte pode ser decidido, também, em função jurisdicional,

por iniciativa quer do próprio devedor, quer da autoridade fiscal.

Assim como cabe às autoridades administrativas, em sede não litigiosa, determinar o valor do tributo e exigir o seu pagamento, em sede contenciosa, regida pelo Código de Processo Civil e leis extravagantes processuais, é da competência da autoridade judicial decidir quanto é o valor do tributo devido e quem é o seu devedor, seja em ação de execução fiscal, seja em uma ação declaratória ou em uma ação desconstitutiva (anulatória) do lançamento tributário.

Tendo em vista a diversidade de qualidade jurídica das pessoas que constituem um acertamento tributário, é natural que o auto-acertamento, o lançamento e a sentença judicial obedeçam a regimes jurídicos diferentes, apesar de possuírem o mesmo objeto.

Ordinariamente, é função da autoridade fiscal a arrecadação dos tributos, competindo-lhe, conseqüentemente, o dever legal de constituir o crédito tributário através do lançamento tributário, conforme nomenclatura adotada no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Nessas condições, assim como é a lei processual que rege a função do Juiz no sentido de dirimir, terminativamente, os conflitos de interesses, é o direito administrativo que rege o funcionamento da administração fazendária e fiscal.

Compelir o contribuinte a pagar o tributo conforme especificado na lei tributária é a função ou competência distribuída por lei à autoridade fiscal.

A função da autoridade fiscal de compelir o contribuinte a pagar o tributo cria uma relação entre essas duas pessoas, que, por ser rigorosamente prevista na lei, com a especificação de deveres para ambos os sujeitos, deve ser caracterizada como uma relação jurídica.

Nessa relação jurídica, funcionando como o órgão da administração pública encarregado de cobrar tributos tem, o Fisco, faculdades concedidas por lei que caracterizam de tal maneira a sua atuação como sujeito ativo, singularizando de tal forma a relação jurídica tributária, que não se torna apropriado equipará-la às demais

relações jurídicas regidas pelo direito privado, em especial com a relação jurídica obrigacional.

Não possuindo faculdades convencionais, porém somente aquelas delegadas por lei para o funcionamento de um órgão administrativo, não tem a autoridade fiscal qualquer direito subjetivo a invocar, nem interesse próprio a defender, restringindo-se ao estrito cumprimento do seu dever legal.

O dever legal da autoridade fiscal de exigir, do sujeito passivo da relação jurídica tributária, o pagamento do tributo conforme previsão legal necessita, como já mencionado, de um ato jurídico de acertamento tributário.

Ao compelir o contribuinte a pagar um tributo, exercendo um poder derivado da lei (potestade ou dever-poder), o valor líquido em exigência terá sido objeto de um auto-acertamento ou de um lançamento tributário.

O lançamento tributário, que é o acertamento formalizado pela autoridade fiscal, com o uso de seus poderes ou faculdades legais, produz os efeitos jurídicos próprios de um ato jurídico.

Como todo ato jurídico, o lançamento tributário se torna completo, perfeito e acabado e/ou definitivo quando a manifestação de vontade da autoridade fiscal atinge o seu objetivo que é, repita-se, exigir do contribuinte o valor do imposto, conforme acertamento jurídico e liquidação feitos pelo próprio órgão fiscal.

No lançamento, a autoridade fiscal descreve a conduta tributável, confessada pelo contribuinte ou descoberta através de inspeção, faz a sua valoração jurídica e liquida o valor da dívida, intimando o devedor para cumprir o seu dever tributário.

O lançamento tributário, tendo a função legal de exigir o pagamento do tributo devido pelo contribuinte, é dotado de força imperativa por derivação da lei, imperatividade esta, entretanto, que pode ficar paralisada, ou em suspenso, em decorrência de um recurso oferecido pelo devedor, e que uma outra lei tenha concedido

o efeito jurídico de suspender a sua exigibilidade (imperatividade).

O fato de os recursos administrativos possuírem o efeito jurídico de suspender a exigibilidade (imperatividade) do lançamento tributário, independentemente de qualquer garantia de instância, como está previsto atualmente no ordenamento tributário brasileiro, não pode ser entendido como uma característica de provisoriedade do ato administrativo.

Tanto os atos jurídicos administrativos como os atos jurídicos negociais possuem a presunção de haverem sido concluídos em obediência aos ditames legais, isto é, um pressuposto de sua existência é a sua compatibilidade com as leis, permanecendo válidos até prova em contrário.

A presunção de legalidade (validade) dos atos jurídicos negociais exige que sejam cumpridos, somente tendo os seus efeitos jurídicos interrompidos por decisão judicial, ou, como é óbvio, por vontade dos contratantes.

Também, a presunção de legalidade do lançamento tributário exigirá o seu cumprimento imediato, salvo uma ordem judicial em sentido contrário ou o depósito administrativo do valor do tributo que está sendo exigido.

Aliás, a definitividade do lançamento tributário fica bem caracterizada com a regra do "*solve et repete*" em que a imperatividade do ato administrativo conjugada com a sua definitividade, exige o pagamento imediato do valor do tributo, restando ao contribuinte provar a invalidade da cobrança e pedir a restituição do que foi pago indevidamente.

Como o princípio do "*solve et repete*" tem o efeito de cercear o direito de defesa do contribuinte, o pagamento prévio foi substituído pelo depósito prévio ou outra garantia de instância, ou, até mesmo a possibilidade de recurso sem qualquer garantia de instância, dando, então, uma falsa impressão de provisoriedade ao lançamento tributário.

Seja como for, os atos jurídicos praticados pelo administrador

público estão sempre sujeitos a serem questionados pelas pessoas compelidas a cumprirem a lei, direito de petição este que, de alguma forma, adia o cumprimento compulsório da ordem da autoridade administrativa, confundindo a eficácia do ato jurídico perfeito e acabado com a eficácia do ato jurídico perfeito e acabado do qual não caiba mais qualquer recurso administrativo.

Pode-se concluir, então, que o procedimento administrativo de "*revisão da legalidade*" do lançamento tributário, por provocação do contribuinte, tem a função de confirmar a legalidade de um ato administrativo perfeito ou acabado, ou de retificar ou invalidar esse ato jurídico praticado pela administração fazendária, na medida dos erros ou vícios existentes na sua formação.

Nesse caso, a constituição do lançamento tributário definitivo está sujeita a um rito procedimental, já que a notificação do lançamento provisório é um ato-condição para a validade da exigência do tributo pelo lançamento definitivo, gerando, conseqüentemente, para o contribuinte um direito subjetivo de formular uma defesa após a notificação, válida, do lançamento provisório e anteriormente à intimação para pagamento do tributo.

Essa é uma hipótese em que o lançamento tributário, definitivo, é constituído através de um procedimento administrativo, em que existe a previsão legal de atos jurídico-administrativos preparatórios, necessários para a validade do lançamento tributário.

Os atos jurídicos em geral, e os atos administrativos em particular, completam a sua formação, quando é emitida a vontade da pessoa capaz ou competente para a sua criação.

Os procedimentos praticados pela autoridade fiscal anteriores à lavratura do lançamento tributário definitivo terão ou não relevância jurídica para a sua validade conforme existir previsão normativa para isso.

Por definição, o ato administrativo resulta da manifestação unilateral da vontade da autoridade administrativa.

No lançamento tributário, a função da autoridade fiscal é a de exigir o pagamento do tributo após fazer a sua liquidação, com base em sua própria valoração jurídica dos atos praticados pelo contribuinte, queira este colaborar ou não.

Independentemente da colaboração prestada pelo contribuinte, é dever legal da autoridade fiscal agir unilateralmente para descobrir a existência da dívida tributária, quantificá-la e exigi-la, o que confirma o caráter inquisitorial de sua atuação, da qual resulta, em regra geral, um ato administrativo simples.

Procedimentalizar a atuação da autoridade fiscal é uma decisão discricionária da autoridade administrativa, ou do legislador, que não afeta a natureza do lançamento tributário.

Entretanto, a cobrança executiva do crédito tributário constituído pelo lançamento tributário só será válida após a devida notificação do contribuinte para apresentar ampla defesa, fase esta, sim, que obedece a ritos procedimentais para a revisão do ato jurídico-administrativo.

A presunção de legalidade de que gozam todos os títulos pode ser elidida perante o Judiciário, cabendo ampla discussão sobre a *causa* de sua formação, quando não forem abstratos.

O lançamento tributário é um título jurídico líquido e certo que tem como *causa* (conseqüentemente não é um título abstrato) a prática do fato gerador do tributo pelo contribuinte, e, como é de justiça, o acertamento jurídico e a liquidação do valor do tributo devem levar em consideração a legislação que estiver em vigor no dia em que a conduta se realiza.

Nessas condições, não há razão para se duvidar de que o dever jurídico tributário nasce no dia em que é realizado o fato gerador, podendo a legislação prever que o pagamento (vencimento do dever) se efetive nessa mesma data (como na hipótese do imposto de importação) ou seja antecipado ou postergado em relação ao nascimento da dívida.

Em regra geral, o acertamento e a liquidação do tributo, quando da responsabilidade jurídica da autoridade fiscal (lançamento tributário),

são efetivados em momento posterior ao do nascimento da dívida, o que não deve prejudicar a sua vinculação ao fato gerador, já que sua função é declarar os efeitos jurídicos decorrentes da conduta tributável.

O lançamento tributário, ao determinar o valor do tributo, cumpre a função jurídica de formalizar em um documento a existência de um dever jurídico e seu valor líquido.

Como um ato jurídico, o lançamento tributário é constituído ou criado pela vontade da autoridade fiscal. Só que esta vontade da autoridade fiscal não tem o poder de criar a dívida tributária, porém, tem o dever-poder de reconhecer ou declarar a existência da dívida tributária. Caracteriza-se como um *ato jurídico declaratório de uma verdade.*

Os atos jurídicos negociais regidos pelo direito das obrigações é que se caracterizam como *atos jurídicos declaratórios de uma vontade*, em que as obrigações surgem em decorrência direta da manifestação da vontade da pessoa.

No sentido exposto, não há como caracterizar o lançamento tributário como um ato jurídico constitutivo de deveres jurídicos, já que é o mero exercício de uma função administrativa, expressamente vinculada à lei.

Apesar de ser uma atividade administrativa estreitamente ligada aos ditames legais, as dificuldades operacionais para identificar quer a conduta tributável, quer o seu valor em moeda permitem à autoridade fiscal o uso de poder discricionário para a adoção de bases presuntivas para a fixação do valor tributável.

As condutas tributáveis praticadas pelos contribuintes devem ser *representadas* em documentos e registradas em livros de contabilidade pelos próprios.

Esses documentos e registros contábeis *representativos* do fato gerador tributário têm o valor jurídico de *indícios* dos fatos representados.

Como indícios que são, os documentos escriturados pelo contribuinte ou por sua ordem fazem prova, sempre, em seu desfavor, com base na presunção de que ninguém vai produzir uma prova contra si.

Não é correto, então, afirmar-se que os documentos que dão suporte aos registros contábeis são a *prova direta* para efeito da veracidade da conduta tributável praticada pelo contribuinte.

Por outro lado, o valor de muitas operações comerciais é objeto de registro em Bolsas de Mercadorias, Revistas Especializadas, etc., servindo a freqüente estatística dessas operações como base para a fixação de um valor estimado ou presuntivo pela autoridade fiscal, para efeito de exigência do tributo.

Essas "pautas de valores mínimos", "planta de valores", "preços de referência", etc., por decisão discricionária das autoridades fiscais, devem ser adotadas, compulsoriamente, pelos contribuintes, ressalvado o direito destes de provar o verdadeiro valor da operação que praticou e sua adequação com a lei tributária pertinente.

Esses valores estimados ou presumidos não são (ou não podem ser) fixados arbitrariamente pela autoridade fiscal que, na sua elaboração, deve levar em consideração os fatos indicativos mais próximos possíveis da realidade, e somente são apropriados para os impostos que incidem sobre operações individualizadas.

No caso do imposto de renda das empresas, cuja base de cálculo é um somatório de operações registradas nos livros comerciais e fiscais, determina a legislação brasileira que a escrituração contábil deva ser levada em consideração pela autoridade fiscal, salvo prova de erros ou vícios insanáveis ou de falsidade(s) que desmereça(m) a veracidade dos registros efetuados.

Provada pela fiscalização, a infidelidade da escrituração contábil é a mesma desconsiderada para efeito de apuração do lucro tributável (lucro real), havendo previsão legal fixando outras alternativas para apuração de um lucro (receita) tributável, que nada tem de semelhante com um valor estimado ou presumido.

A desconsideração do lucro contábil por vício insanável ou falsidade (desclassificação da escrituração) permite que a autoridade fiscal adote um "mal denominado" *lucro arbitrado*, que nada mais é

do que a substituição do lucro contábil pela receita bruta, ou pelos ativos pertencentes à empresa, ou por outros valores expressamente autorizados em lei, não nos parecendo que isso caracterize uma tributação por presunção.

A tributação com base em valores estimados ou presumidos caracteriza uma presunção relativa, já que *sempre* tem direito o contribuinte a fazer prova em contrário, demonstrando a verdadeira base de cálculo do tributo.

Em obediência ao princípio da legalidade, o lançamento deve descrever a conduta tributável o mais fielmente possível à conduta real praticada pelo contribuinte, já que é a causa impulsiva ou motivadora da emissão desse ato administrativo-tributário.

O princípio da legalidade exige que o lançamento tributário obedeça à verdade material, não sendo válida, portanto, a utilização de presunções absolutas ou ficções legais, em que a verdade descrita no lançamento tributário é meramente estimada ou presumida, sem que o contribuinte tenha o direito de questioná-la para provar a sua verdade.

O direito de defesa, direito constitucionalmente concedido ao cidadão, exige que o ato administrativo descreva o mais fielmente possível a causa motivadora de sua emissão, razão pela qual pode ser invalidado um ato administrativo desprovido de motivação ou de sua causa impulsiva.

Nem sempre a autoridade fiscal consegue descobrir toda a conduta praticada pelo contribuinte, sendo válido, neste caso, que o lançamento tributário exija o pagamento do tributo na proporção dos indícios averiguados, que não podem ser desprezados, sob pena de responsabilidade funcional.

Em direito comparado, algumas legislações tributárias permitem um lançamento tributário resultante de uma transação entre a autoridade fiscal e o contribuinte, quando são descobertos alguns indícios de sonegação fiscal, em quantidade não suficiente para relevar toda a verdade material.

Esse tipo de transação não é compatível com o direito brasileiro, em que o princípio da verdade material, conjugado com o direito de petição, permite ao contribuinte, *sempre*, questionar a validade do ato administrativo.

Incidência, Não-incidência, Imunidade e Isenção: Distinção e Efeitos
A Questão da Hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária

Vittorio Cassone
Advogado. Professor dos Cursos de Especialização em Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária em São Paulo

1. Distinção entre Incidência, Não-incidência, Imunidade e Isenção

A Constituição de 1988 tem despertado no contribuinte o desejo de ver assegurado os seus direitos, o que implica dizer que o Poder Judiciário tem sido acionado com maior freqüência, se comparado com a época em que vigia a Carta anterior.

Em conseqüência disso, questões das mais diversas têm sido postas e questionadas, entre as quais se inserem matérias que envolvem institutos como o da *incidência, não-incidência, imunidade* e *isenção*. E temos verificado que, por não se atentar para o exato sentido, conteúdo e alcance de tais institutos, erros de interpretação, a nosso ver, foram sendo cometidos.

Para que se tenha uma idéia, podemos mencionar, como exemplo, a confusão que se fez em torno do PIS, o qual, tratado no art. 239 da CF/88, ao ser regulado (explicitado) por norma de natureza ordinária-impositiva, se entendeu como hipótese de bitributação, e, portanto, considerado inconstitucional. No entanto,

sabe-se, ou dever-se-ia saber, que o instituto da bitributação é impossível de ocorrer em nível constitucional, tendo em vista que a Constituição, sobre o mesmo ato, fato ou situação, pode prever a incidência de um ou mais tributos. Resulta claro, portanto, que a bitributação somente pode ocorrer em nível infraconstitucional.

Ao lado desses institutos de Direito Tributário, a nosso ver também deve ser posto o da *competência* tributária, para que este nosso pensar fique mais claro.

Explica-se: enquanto a *competência* é disposta em nível constitucional, a isenção é regrada infraconstitucionalmente. Isso nos conduz a outra consideração: enquanto na *imunidade* e na *não-incidência* se está *fora* do campo da incidência – aspecto que inviabiliza a ocorrência do fato gerador –, na *isenção*, por se estar no campo da incidência, o fato gerador ocorre, mas a lei dispensa seu pagamento. E tanto é verdade que, revogada a lei isentiva, o mesmo fato está agora sujeito ao pagamento do tributo – justamente por ter ocorrido o fato gerador e por se estar no campo da incidência. Contrariamente, se fosse hipótese de não-incidência (sentido amplo) – como afirma doutrina contrária –, revogado o dispositivo isencional, a não-incidência continuaria – o que não combina com a lógica do sistema constitucional tributário.

Para ser mais preciso, lembro que no Brasil registram-se duas correntes doutrinárias sobre os efeitos da isenção: a que entende que ela obsta o nascimento da obrigação tributária (minoritária) e a que defende a tese no sentido de que na isenção, por ocorrer o fato gerador, há o desencadeamento da relação jurídica obrigacional, e a lei dispensa seu pagamento (majoritária). É a tese desta segunda corrente que vem sendo acolhida, de há muito, pelo STF – Pleno – , que, pelo voto do Relator, Ministro Maurício Corrêa, voltou a se manifestar, citando, inclusive, voto do Ministro Carlos Madeira no ERE nº 104.963 (*RTJ*, 120/1.232), no sentido de que "a isenção do imposto incidente sobre matéria-prima consumida no processo de industrialização significa apenas exclusão da sua exigibilidade. A

obrigação tributária nasce com o fato gerador, que é a entrada da matéria-prima, mas o crédito tributário é afastado pelo favor fiscal".

É preciso estar atento a tais distinções. Deixando de traçar os exatos limites entre um instituto e outro, somos conduzidos inexoravelmente a erros de interpretação, por partirmos de base insuficientemente assentada.

Prosseguimos. Em face do que se extrai do sistema constitucional tributário, a *não-incidência* deve ser distinguida da *imunidade*, e mantém linha divisória em relação à *competência* tributária. Exemplifiquemos: se a Constituição concede a competência aos Estados para instituir o ICMS, está atribuindo um espaço territorial de incidência, que nada mais é do que o território do Estado em que deve ocorrer o fato gerador, para que esse Estado possa exigir o ICMS. A esse espaço territorial dá-se o nome de "campo de incidência". Portanto, quando se fala de não-incidência, é porque o fato ocorreu fora desse espaço territorial, fora do campo de incidência constitucionalmente delimitado, ou porque o fato é estranho à hipótese de incidência do ICMS (ausência de subsunção). Essa linha de raciocínio, a nosso ver, resolve um outro problema, em tese que defendemos (em nosso *Direito Tributário*, 10ª ed. Atlas, S. Paulo, 1995, p. 104, podem-se conferir maiores detalhes), no sentido de, em face do princípio da territorialidade, na importação, desembaraçada a mercadoria, e, destarte, nacionalizada, saindo da alfândega (zona aduaneira primária), digamos Santos, para o estabelecimento do importador, digamos São Paulo, é operação interna, e não operação interestadual tal como entende doutrina minoritária contrária. E no mesmo sentido de nossa tese tem decidido a 1ª Turma do STJ, como se pode ver da Ementa nº 1/10429 do *Repertório IOB de Jurisprudência*.

Note-se, assim, que tais fenômenos ocorrem em seara de norma constitucional.

Por isso mesmo, quando a lei infraconstitucional diz que sobre isto ou sobre aquilo "não incide" o IPI, ou o ICMS, e assim por diante,

em verdade a lei está se servindo de modo inapropriado de um conceito constitucional – o que significa dizer que é caso de dispensa de pagamento do tributo, ou seja, é hipótese de isenção. Dizemos "modo inapropriado" porque a norma infraconstitucional não tem a força para dispor sobre os institutos da não-incidência e da imunidade. Sendo assim, essa disposição de "não incide" pode ser revogada pela mesma lei ordinária estadual – assegurado o direito adquirido à isenção, se houver.

Por outro lado, vezes há em que a norma infraconstitucional, ao relacionar os fatos sobre os quais "não incide" o tributo, repete disposição constitucional, caso em que se deve considerar hipótese de não-incidência propriamente dita, e, destarte, não haverá possibilidade de a norma infraconstitucional revogá-la.

Pelo exposto, percebe-se claramente que, toda vez que tivermos de interpretar as hipóteses de não-incidências infraconstitucionalmente dispostas, deveremos verificar, uma a uma, se se trata do instituto da isenção (porque a lei infraconstitucional não pode tratar da "não-incidência") ou da *não-incidência* propriamente dita – esta última correspondendo a previsão constitucional, pois isso gera efeitos tributários bem diferenciados.

Ainda: vezes há em que a legislação tributária se utiliza dos termos "suspensão" (IPI) e "diferimento" (ICMS), os quais não devem ser confundidos com "isenção", tampouco com "imunidade" ou "não-incidência" no seu sentido constitucional. São casos de postergação de pagamento do tributo, não conferindo direito de crédito – *salvo* se a legislação competente a deferir de modo expresso. Tais institutos também não podem afetar o princípio da não-cumulatividade, por ocuparem nível hierárquico inferior.

2. Hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária

Por fim, percebe-se que o aspecto hierárquico – entre normas constitucionais e normas infraconstitucionais –, conjugado com o

princípio da competência tributária privativa e com o espaço que cada um desses ocupa na ordem constitucional, nos indica o critério pelo qual podem ser coerentemente resolvidos os problemas decorrentes da interpretação das normas que lhe dizem pertinência.

É evidente que, em face da relação nominal disposta pela Constituição no art. 59 (processo legislativo) para a elaboração das leis, conclui-se que ela conferiu a cada tipo de norma (Emenda constitucional, Lei complementar, Lei ordinária etc.) um campo material próprio. Isso, entretanto, não significa que não haja hipóteses de hierarquia entre a Lei complementar e a Lei ordinária, ou entre a Resolução do Senado e a Lei ordinária estadual, entre outras.

Exemplificando: quando a CF diz competir à Lei complementar definir os impostos e os respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes (art. 146, III, a), é óbvio que está atribuindo a essa norma complementar um campo *material* (aspecto material da hipótese de incidência tributária) em caráter exclusivo. Note-se, entretanto, que essa disposição complementar não gera efeitos de exigibilidade da obrigação tributária, o que implica dizer que, para ser exigido o tributo, haverá de sobrevir Lei ordinária, a qual deverá *obedecer* a essa definição – e em vista desse fenômeno de obediência diz-se que há *hierarquia* entre ambas. Entendimento contrário obrigar-nos-ia a tirar esse termo do dicionário, por inaplicabilidade.

E há, ainda, outras disposições na Constituição que nos levam a esse entendimento, tal como a do art. 155, § 2°,V e VI, quando a Constituição atribui à resolução do Senado Federal o estabelecimento de alíquotas máximas ou mínimas do ICMS – que obviamente deve ser obedecida sob pena de inconstitucionalidade: em relação ao Decreto presidencial, no estabelecimento de alíquotas do II, IE, IPI e IOF, que deverá atender às condições e aos limites estabelecidos em lei (CF/88, art.153, § 1°) –, portanto obediência, o que implica dizer que, com absoluta clareza, a Constituição, além do aspecto material, estabelece uma hierarquia entre normas infraconstitucionais.

Portanto, o debate que se vem travando entre aqueles que entendem não haver hierarquia e a corrente contrária que diz de sua existência, em nosso ver e com a devida *venia*, bem que se poderia resolver tal como preconizado por Ives Gandra da Silva Martins e por Vittorio Cassone (cf. asseverado em nosso "ICMS - LC nº 87/96 comentada artigo por artigo", editado pela IOB Informações Objetivas, 1997, p. 74, entre outros estudos publicados), no sentido de que cada tipo de norma tem campo material próprio e exclusivo de atuação, tal como atribuído pela Constituição, mas, nos casos em que, para gerar efeitos, necessita-se de superveniente norma, esta deverá obedecer à diretriz da norma anterior que é detentora da competência material, hipótese em que se verifica o desencadeamento do fenômeno *hierarquia das leis*.

Enfim, tendo em vista que ambas as normas – a complementar e a ordinária – atuam por comando constitucional, não se pode falar só em materialidade, mas também em hierarquia, porque a lei complementar de per si, sozinha, isolada, tem apenas efeito *potencial*, mas, em *concreto*, nenhum, necessitando da complementariedade da lei ordinária. Disso deflui que há a concorrência da *materialidade* seguida de uma obediência *hierárquica*, harmonicamente dispostas e desempenhadas no âmbito de mandamentos constitucionais.

Em nosso sentir, é o prevalecimento do que denominamos de corrente *eclética*.

Penhora Administrativa e Arrolamento de Bens e Direitos

Aldemario Araujo Castro
Procurador-Chefe da Fazenda Nacional em Alagoas

Tramita perante o Senado Federal, gerando crescente discussão entre os tributaristas e os vários setores da administração tributária, o Projeto de Lei nº 174, de 1996, que trata da instituição da penhora administrativa por órgão jurídico da Fazenda Pública interessada após a inscrição em Dívida Ativa.

Em que pese o inegável propósito de contribuir para o aperfeiçoamento da realização dos créditos do Poder Público, antevemos óbices de duas categorias para que o projeto em tela possa prosperar: primeiro, um obstáculo de ordem jurídica, relativo à natureza judicial do ato de penhora de bens do devedor; segundo, de ordem operacional, relativo à significativa dificuldade de identificar os bens a serem penhorados, aspecto absolutamente desconsiderado no projeto cujo objetivo é justamente inverter – de forma revolucionária – a triste realidade da efetividade da execução fiscal.

O projeto está centrado, como demonstra a justificação, na natureza jurídica de ato administrativo atribuída a penhora de bens do devedor. Importa, pois, discutir os traços caracterizadores do ato administrativo e do ato jurisdicional, enquadrando a penhora numa das alternativas tratadas.

É clássica, e substancialmente escorreita, a formulação do esgotamento das funções estatais no tripé administração-legislação-jurisdição. Grosso modo, legislar significa inovar originariamente a ordem jurídica; em suma, criar direitos e deveres anteriormente inexistentes. Administrar e julgar apresentam como traço comum

justamente a faceta de serem formas de aplicar a lei preexistente.[1] A distinção básica e inafastável reside em que, na função administrativa, aplica-se a lei de ofício perseguindo as finalidades instituídas pelo legislador; já na função jurisdicional, aplica-se a lei, por provocação do interessado, ao caso concreto conflituoso. Portanto, a inserção de certo ato como componente decisivo e indispensável num procedimento tendente a solucionar em caráter definitivo um conflito, um litígio de interesses, denuncia a presença de um ato judicial ou jurisdicional.[2]

Essas conclusões não são apriorísticas. Com efeito, ser ato jurisdicional, natureza jurídica atribuída à penhora, decorre do regime jurídico da mesma, conforme o ordenamento em vigor. Especialmente, as normas constitucionais inscritas no art. 5º, incisos XXXV[3] e LIV,[4]

[1] "O contraste entre a função legislativa (criadora do direito) e a função administrativa (executora do direito *ex officio*) é de fácil apreensão. Contudo, a distinção entre as funções administrativa e jurisdicional, ambas executórias do direito, já apresenta certo grau de dificuldade para a sua exata percepção" (Sacha Calmon Navarro Coelho, *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, p. 272).

[2] "Todo ato jurisdicional implica dois termos: a controvérsia a propósito da aplicação da norma jurídica e a solução da controvérsia" (Sacha Calmon Navarro Coelho, *Comentários à Constituição de 1988, Sistema Tributário*, 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, p. 275).

"Julgar significa aplicar a lei ao caso concreto conflituoso, sob provocação do interessado e com efeitos definitivos. (...) Porém, o juiz (que exerce a função jurisdicional) não age de ofício. Só aplica a lei, para resolver um conflito, quando provocado por alguém nele interessado (o autor da ação)" (Carlos Ari Sundfeld, *Fundamentos de Direito Público*, 2. ed., Malheiros, p. 72).

"Pela jurisdição, como se vê, os juízes agem em substituição às partes, que não podem fazer justiça com as próprias mãos (vedada a autodefesa); a elas, que não mais podem agir, resta a possibilidade de fazer agir, provocando o exercício da função jurisdicional. (...) O que distingue a jurisdição das demais funções do Estado (legislação, administração) é precisamente, em primeiro plano, a finalidade pacificadora com que o Estado a exerce. (...) A pacificação é o escopo magno da jurisdição e, por conseqüência, de todo o sistema processual (uma vez que todo ele pode ser definido como a disciplina jurídica da jurisdição e seu exercício)" (Antônio Carlos de Araujo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido R. Dinamarco, *Teoria geral do processo*, 7. ed., São Paulo: RT, p. 27 e 28).

[3] "XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito."

[4] "LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal."

sustentam as premissas anteriores e impossibilitam sua transposição para o âmbito do Executivo por intermédio de lei ordinária.

A regra esculpida no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal delineia a abrangência da função jurisdicional na ordem jurídica em vigor. Não é mera regra de garantia de acesso ao Judiciário contra atos que eventualmente se pretendessem insusceptíveis de avaliação, como talvez pudesse ser advogado numa leitura ligeira. Isto porque o recurso ao Poder Judiciário decorre necessariamente da existência do Estado Democrático de Direito, anunciado já no art. 1º da Carta Magna. Neste sentido, o recurso ao Judiciário na busca do conhecimento do direito subjetivo (cognição), da cautela ou da execução, como formas de atuação jurídica do Estado nos conflitos de interesses, oferece conteúdo concreto, palpável, visível àquele acesso. Seguramente, não podemos raciocinar com a busca pelo Judiciário como simples busca pelo Judiciário, divorciada de uma utilidade concreta a ser perseguida através do processo.

Assim, a alienação forçada de bens para satisfação do direito do credor, objetivo do processo de execução, pressupõe necessariamente a constrição representada pela penhora. Nesta medida, o ato que se pretende transpor para a seara do Executivo, por possuir íntima relação com a perda patrimonial – protegida pela cláusula constitucional do devido processo legal – não pode escapar das entranhas do processo judicial.

O devido processo legal, como posto na Carta de 1988, não impõe apenas um ritual ou um caminho a ser seguido quando da subtração de bem ou direito da esfera patrimonial do cidadão. A garantia constitucional impõe também que a realização dos atos tendentes a alcançar tais objetivos sejam decididos e conformados por sujeito ou agente público imparcial e cercado das garantias necessárias para exercício deste poder com a necessária distância de qualquer interesse em disputa. Admitir que os representantes do credor, dos interesses do credor enquanto credor, possam praticar atos viabilizadores da subtração patrimonial não se compadece com discurso constitucional.

Ademais, utilizando o critério anteriormente exposto para identificação do ato jurisdicional - inserção como componente decisivo e indispensável num procedimento tendente a solucionar em caráter definitivo um conflito, um litígio de interesses -, a penhora não pode escapar a tal qualificação. Afinal, consiste num elemento essencial, absolutamente indispensável, no conflito de interesses que se estabelece no processo de execução entre o credor e o devedor.

Subsiste, ainda, um problema de ordem prática no concernente aos objetivos pretendidos pela proposição legislativa em tela. Imaginamos, a partir da realidade forense constatada nos processos de execução fiscal da Fazenda Nacional, que a aprovação do presente projeto de lei não alteraria substancialmente o triste quadro da realização judicial dos créditos públicos. Isto porque o entrave básico neste tipo de processo consiste na imensa dificuldade de localizar os bens do devedor, aspecto anterior a penhora dos mesmos. Assim, sem a identificação dos bens a serem gravados, pouco importa quem realizará a constrição ou o rito, expedito ou não, a ser seguido.

Nessa linha, entendemos muito mais eficiente o procedimento denominado de arrolamento de bens e direitos. Tal expediente foi gerado no seio do Anteprojeto do Código de Processo Administrativo-Tributário da Secretaria da Receita Federal[5] e efetivamente introduzido no ordenamento jurídico-positivo através

[5] "Art. 95. Na fase de formalização dos créditos, sempre que o valor global deste for superior a 30% (trinta por cento) do patrimônio líquido conhecido do devedor, proceder-se-á ao arrolamento dos bens e direitos que estejam na posse ou titularidade do sujeito passivo, que servirá para adoção de medidas garantidoras do crédito da Fazenda Pública.
§ 1º No arrolamento devem ser identificados, inclusive, os bens e direitos em nome do cônjuge e dependentes, em se tratando de crédito formalizado contra pessoa física e, individualizadamente, os de cada sócio, administrador, diretor ou controlador, em se tratando de crédito formalizado contra pessoa jurídica.

.....

§ 3º A partir da data da notificação do ato, mediante entrega de cópia do termo de arrolamento, os titulares ou possuidores dos bens e direitos arrolados só podem transferi-los, aliená-los ou onerá-los, mediante prévia e expressa comunicação ao órgão da Fazenda Pública que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.
§ 4º A alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem o cumprimento da formalidade prevista no parágrafo anterior, acarretará nulidade do ato, não sendo oponível a alegação de boa-fé por parte de terceiro beneficiário."

da Medida Provisória nº 1.602, de 14.11.1997, convertida na Lei nº 9.532, de 10.12.1997.[6]

Na forma adotada, o arrolamento será realizado tão-somente na fase de formalização ou constituição dos créditos tributários - exatamente quando for lavrado auto de infração com montante superior a trinta por cento do patrimônio conhecido do contribuinte. Neste passo, inclusive, vale destacar a necessidade de ser analisada com maior cuidado a crescente profusão de atividades paralelas à ação fiscalizatória propriamente dita. Afinal, os agentes fiscais do

[6] "Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.
§ 1º Se o crédito for formalizado contra pessoa física, no arrolamento devem ser identificados, inclusive, os bens e direitos em nome do cônjuge, não gravados com a cláusula de incomunicabilidade.
§ 2º Na falta de outros elementos indicativos, considera-se patrimônio conhecido, o valor constante da última declaração de rendimentos apresentada.
§ 3º A partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.
§ 4º A alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem o cumprimento da formalidade prevista no parágrafo anterior, autoriza o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo.
§ 5º O termo de arrolamento de que trata este artigo será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos:
I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis;
II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados;
III - no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos.
§ 6º As certidões de regularidade fiscal expedidas deverão conter informações quanto à existência de arrolamento.
§ 7º O disposto neste artigo só se aplica a soma de créditos de valor superior a R$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).
§ 8º Liquidado, antes do seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, a autoridade competente da Secretaria da Receita Federal comunicará o fato ao registro imobiliário, cartório, órgão ou entidade competente de registro e controle, em que o termo de arrolamento tenha sido registrado, nos termos do § 5º, para que sejam anulados os efeitos do arrolamento.
§ 9º Liquidado ou garantido, nos termos da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, após seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, a comunicação de que trata o parágrafo anterior será feita pela autoridade competente da Procuradoria da Fazenda Nacional."

Tesouro Nacional, paralelamente a esta ação, já devem estar atentos para a realização de eventuais representações para fins penais e pela propositura de cautelar fiscal.

Vislumbramos um papel de grande relevo para o arrolamento de bens e direitos, facilitando e viabilizando, em patamar qualitativamente superior, a realização dos créditos tributários. Porém, propugnamos por certas nuances distintas da sistemática que restou vitoriosa na letra da Lei nº 9.532/97.

Entendemos, de forma diversa da norma posta, que a plena eficácia da medida só seria alcançável com o arrolamento realizado quando da constituição das pessoas jurídicas. A partir daí, todos os atos de transferência, alienação ou oneração de certos bens careceriam, para sua validade jurídica, de prévia notificação ao Erário. Neste sentido, porém, com raio de abrangência consideravelmente menor, identificamos o art. 47 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, com redação dada pela Lei nº 9.032, de 28.04.1995.[7]

A nosso ver, os traços mais relevantes do instituto seriam:

a) a obrigação de arrolar os bens e direitos relevantes seria do contribuinte no momento de inscrição do Cadastro Geral de Contribuintes - CGC e no momento de apresentar as declarações anuais para fins de imposto de renda;

b) as cientificações relativas às alienações e aquisições de bens e direitos arroláveis poderiam aproveitar, como veículo, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF.

A sistemática aqui preconizada permite atingir os mesmos objetivos da proposta original, agora Lei, com a vantagem de

[7] "Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito – CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos:
I – da empresa:
.....
b) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem imóvel ou direito a ele relativo;
c) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem móvel de valor superior a CR$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil cruzeiros), incorporado ao ativo permanente da empresa."

aproveitar a característica mais marcante das obrigações tributárias modernas: o cumprimento espontâneo pelo contribuinte dos deveres de agir - principalmente pagar - e informar ao Fisco. A atividade da fiscalização tributária remanesceria como subsidiária dos procedimentos a cargo do contribuinte com o fito de confirmá-los.

Não custa destacar, entendemos, que o arrolamento se coaduna com o Sistema Tributário em vigor, notadamente os princípios e as regras constitucionais postos na Carta Magna de 1988. Com efeito, não ofende o direito de propriedade, eis que os bens e direitos não sofrem qualquer gravame ou restrição quanto ao uso, a alienação ou oneração. Conforme a Lei em vigor, a conseqüência da alienação, oneração ou transferência dos bens e direitos arrolados, sem notificação ao Fisco, é permitir a propositura de medida cautelar fiscal. Tal iniciativa não agride o patrimônio ou os direitos do contribuinte. A eventual restrição patrimonial decorrerá, se for o caso, de *decisão judicial* que julgou presentes os requisitos para a indisponibilidade dos bens apontados. Ademais, o registro público do arrolamento não constitui uma espécie de "hipoteca administrativa", como visto por alguns. Cumpre, ao revés, o relevante papel de contribuir para a segurança do comércio jurídico, realizando o art. 5º, *caput*, do Texto Maior, ao permitir perfeita ciência da situação patrimonial do contribuinte, notadamente perante o Fisco, credor privilegiadíssimo.

Permite, ainda, o expediente do arrolamento de bens e direitos, corretamente manejado pelo Fisco, a utilização em todas as suas potencialidades da medida cautelar fiscal ou da cautelar inominada,[8] da ação pauliana[9] e da faculdade prevista no art. 53 da Lei nº 8.212, de

[8] As situações de "irregularidade" da vida empresarial (profundas dificuldades financeiras, sociedade comercial como repositório jurídico de bens dos titulares, etc.), justamente quando existe a probabilidade (em concreto) de alienação do patrimônio, ensejam as seguintes iniciativas:
a) antes da constituição do crédito tributário – cautelar inominada para a indisponibilidade dos bens a serem penhorados em futura execução fiscal. Não há procedimento judicial específico. A cautelar fiscal não se aplica justamente por inexistir (ainda) crédito tributário (art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal e art. 798 do Código de Processo Civil);
b) depois da constituição do crédito tributário – cautelar fiscal para a indisponibilidade dos bens a serem penhorados em futura execução fiscal (Lei nº 8.397, de 06.01.1992).

[9] Para desconstituir a alienação patrimonial em fraude contra credores, portanto,

24.07.1991.[10] No que pertine ao tema central em comento, viabilizaria, quer pelo Judiciário, quer pelo Executivo, se possível for, a constrição patrimonial representada pela penhora.

desde o nascimento da obrigação até a propositura da ação de execução, onde se cogitaria de fraude de execução, pode ser utilizada a chamada ação pauliana ou revocatória. Paralelamente à propositura da ação pauliana pode ser proposta ação cautelar inominada com vistas a indisponibilizar os bens em disputa (arts. 75, 106 e 107 do Código Civil).

[10] "Art. 53. Na execução judicial da dívida ativa da União, suas autarquias e fundações públicas, será facultado ao exeqüente indicar bens à penhora, a qual será efetivada concomitantemente com a citação inicial do devedor.
§ 1º Os bens penhorados nos termos deste artigo ficam desde logo indisponíveis.
§ 2º Efetuado o pagamento integral da dívida executada, com seus acréscimos legais, no prazo de 2 (dois) dias úteis contados da citação, independentemente da juntada aos autos do respectivo mandado, poderá ser liberada a penhora, desde que não haja outra execução pendente.
§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às execuções já processadas.

A Obrigação do Administrador Público de Encaminhar, para Inscrição em Dívida Ativa, Créditos da Fazenda de Qualquer Natureza

Marlon Alberto Weichert
Procurador da República em São Paulo, com atuação na área do patrimônio público. Ex-procurador da Fazenda Nacional no Rio de Janeiro e Ex-advogado.

Verifica-se em determinadas áreas da administração pública federal que autoridades, ao apurarem a existência de créditos da União em face de pessoas naturais ou jurídicas, adotam como única providência a instauração de Tomada de Contas Especial, a ser submetida ao E. Tribunal de Contas da União, *não adotando qualquer medida para a imediata cobrança executiva.*

Esses créditos, apurados através de procedimentos administrativos, correspondem a recursos passados pela União a instituições privadas e pessoas físicas, para pagamento de serviços cujo controle posterior revela terem sido indevidos, normalmente pelo cometimento de irregularidades e fraudes pelos beneficiários. Referem-se, pois, à **restituição** de valores indevidamente recebidos.

Essa conduta de não adotar medidas efetivas de cobrança dos mencionados créditos, notadamente a instrução e o encaminhamento do processo para inscrição em dívida ativa e respectiva propositura de ação executiva, é, todavia, ilegal e antieconômica.

A vinculação da cobrança dos créditos federais à decisão do TCU vem, aliás, revelando-se extremamente danosa à celeridade do seu recebimento, pois implica submeter a verificação do cometimento das irregularidades e apuração dos respectivos montantes a um longo procedimento, que se inicia pelo órgão de controle local, prossegue pela instrução da Tomada de Contas

Especial nos órgãos locais, passa pelas Coordenações em Brasília, então pela Ciset para, enfim, ser julgada pelo TCU. Somente após a decisão do TCU é que se obtém o título executivo, que será enviado à Advocacia-Geral da União para ajuizamento.

Ora, com toda certeza a função básica do TCU não é a de criar o título executivo para cobrança dos créditos da administração em face de particulares.

O Tribunal de Contas, Corte administrativa integrante do Poder Legislativo, com espeque constitucional no art. 71 da Lei Fundamental, exerce o controle externo contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial da União e das entidades da administração indireta.

Nesse contexto, dentre outras missões, compete ao TCU julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos e daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário.

Dentro dessa larga atribuição, verificamos que realmente o TCU exerce controle sobre qualquer emprego de verbas públicas federais, inclusive aquelas destinadas pela União ao pagamento de serviços prestados por entidades privadas na área da saúde.

Dessa forma, é indiscutível que o TCU tem atribuição para apreciar a lisura das contas relativas ao emprego dessas verbas. No entanto, essa função não se confunde com aquela própria da administração de, internamente, manter rigoroso sistema de controle destinado a apurar irregularidades e, se for o caso, adotar as providências necessárias ao ressarcimento do erário.

Em nada modifica esse entendimento o fato de o § 3º do art. 71 da Constituição Federal estabelecer que as decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

Com efeito, concluindo-se em sede de julgamento de uma tomada de contas pela irregularidade e verificando-se que até aquela data ainda não houve o ressarcimento ou a adoção das medidas necessárias, a decisão dessa Corte valerá como título executivo, a

ser executado através da Advocacia-Geral da União (art. 81 da Lei nº 8.443, de 16.07.1992).

Esse efeito da decisão, ressalte-se, somente ocorrerá caso não tenha havido ainda o ressarcimento, ou seja, permaneça o débito. É o que informa o art. 19 da Lei nº 8.443/92:

> "Quando julgar as contas irregulares, *havendo débito*, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, podendo, ainda, aplicar-lhe a multa prevista no artigo 57 desta Lei, *sendo o instrumento da decisão considerado título executivo para fundamentar a respectiva ação de execução.*
> Parágrafo único. *Não havendo débito, mas comprovada qualquer das ocorrências previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do inciso III, do artigo 16, o Tribunal aplicará ao responsável a multa prevista no inciso I do artigo 58, desta Lei*" (grifos nossos).

Assim, havendo a autoridade competente adotado as providências necessárias ao efetivo ressarcimento do débito apurado, por ocasião do julgamento da Tomada de Contas não haverá mais dívida a ser inscrita, salvo se aplicadas as penalidades previstas na Lei Orgânica do TCU.

O que se conclui claramente do sistema abraçado pelo constituinte e pelo legislador ordinário é que o efeito de título executivo atribuído aos acórdãos do TCU objetiva dar eficácia material ao decidido, adotando-se de plano as medidas necessárias ao ressarcimento do Tesouro Federal, **sempre que verificada a irregularidade da conta e a inexistência de providências, até aquela data, no sentido de cobrança do crédito.**

Trata-se, pois, de **um efeito da decisão, mas não do seu objeto.**

Por esse mesmo motivo, em se constatando já ter ocorrido a quitação do débito ou a constituição, pela administração, do título executivo, não se concebe que possa ter perdido objeto o processo de Tomada de Contas. Apenas não mais se haverá de falar em atribuição de efeito de título executivo à decisão do TCU. Somente

se aplicada multa, teremos nova dívida, justificando novo título.

De se notar, aliás, que o próprio TCU recentemente editou a Instrução Normativa nº 13/96, em que atribui caráter subsidiário à Tomada de Contas Especial, a "ser instaurada após esgotadas todas as providências administrativas internas com vistas à recomposição do Erário". Com esse normativo, portanto, o TCU veio a reconhecer que, apesar das suas atribuições constitucionais e legais, a obrigação de cobrar primeiro o crédito é da própria administração.

Com efeito, não se pode conceber que o administrador público deixe de exercer sua obrigação de adotar **todas** as medidas necessárias à correção da irregularidade detectada, dentre as quais se destaca a providência imediata de acionar os mecanismos legais da administração destinados ao integral ressarcimento do erário, sob o argumento de que órgão externo (o TCU) o faria.

Trata-se de omissão injustificável.

De fato, a legislação não permite dúvidas sobre a **obrigação** do administrador de adotar prontamente as medidas necessárias ao ressarcimento dos recursos irregularmente entregues a particulares. Vale lembrar, nesse particular, que o crédito é indisponível.

O próprio art. 84 do Decreto-Lei nº 200/67 (ainda em vigor) revela que a autoridade, ao tomar ciência de irregularidade que resulte em prejuízo para a Fazenda, **sob pena de co-responsabilidade**, deve tomar duas providências:

a) *adotar medidas imediatas para assegurar o respectivo ressarcimento;*

b) *instaurar a tomada de contas.*

Em que pese a repetição, veja-se a literalidade do dispositivo:

> "Quando se verificar que determinada conta não foi prestada, ou que ocorreu desfalque, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, as autoridades administrativas, sob pena de co-responsabilidade e sem embargo dos procedimentos disciplinares, ***deverão*** *tomar imediatas providências para assegurar o respectivo ressarcimento e instaurar a tomada de contas,* fazendo-se as comunicações a respeito ao Tribunal de Contas" (grifos nossos).

Não custa lembrar que a administração tem o **poder-dever** de cobrar os seus créditos, inclusive dotando-os de executoriedade mediante a inscrição em dívida ativa, medida que lhe atribuirá presunção *juris tantum* de liquidez e certeza.

O § 1º do art. 2º da Lei nº 6.830/80 registra que "qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei" à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e respectivas autarquias "será considerado dívida ativa da Fazenda Pública".

A Lei nº 4.320/64 – que estatui normas de direito financeiro –, outrossim, define que os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou **não-tributária**, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos como Dívida Ativa, após apurada a respectiva liquidez e certeza (art. 39, *caput* e § 2º).

O § 2º, por sua vez, estabelece o conceito de Dívida Ativa Tributária e define **Dívida Ativa Não-tributária** como sendo:

> "... os ***demais créditos*** da Fazenda Pública, tais como (...) *indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados,... ou de outras obrigações legais*" (grifos, obviamente, nossos).

Os conceitos fixados em lei, portanto, são suficientes para concluirmos que, constatando o administrador a existência de alguma irregularidade na aplicação de verbas públicas, deve imediatamente adotar as providências necessárias ao seu ressarcimento, sem prejuízo da tomada de contas (quando cabível); essa providência será a apuração da liquidez e certeza do crédito, para a sua devida inscrição em dívida ativa.

Impõe-se, pois, à autoridade diligenciar a instauração de processo administrativo destinado a apurar a mencionada liquidez e certeza do crédito.

Embora, atualmente, inexista procedimento específico regulamentado para o desenvolvimento desse processo (o que seria o ideal e recomendável), as normas gerais permitem fixar os elementos

que devem ser observados na instrução e no julgamento desses feitos.

O eminente Professor Celso Antônio Bandeira de Mello, ao enfrentar o tema, esclarece:

> "A questão mais importante relativa ao tema do procedimento administrativo substancia-se na seguinte pergunta: há ou não princípios gerais aplicáveis ao procedimento administrativo? Ou seja, mesmo à falta de lei reguladora de um dado procedimento, poder-se-á detectar alguns cânones gerais, ou pelo menos, algumas diretrizes de acatamento *obrigatório* para a Administração?
> *A resposta é positiva*" (grifos nossos; in *Curso de Direito Administrativo*, 7. ed., São Paulo: Malheiros Editores, p. 299).

Observados, portanto, os princípios norteadores de todo e qualquer processo administrativo, não se requer procedimento nominado específico para atuação da administração.

No caso sob exame, quais seriam então os princípios aplicáveis?

A Lei Fundamental, como sabido à saciedade, estabeleceu nos incisos LIV e LV do art. 5º que também administrativamente se requer um devido processo legal, com contraditório e ampla defesa. Essas, portanto, são regras inafastáveis e de observância obrigatória.

A jurisprudência e a doutrina ensinam que o básico para observância desses princípios é fixar-se um procedimento em que seja assegurada ampla possibilidade de defesa, com o emprego dos meios e recursos a ela inerentes, com prazos adequados, liberdade de produção de provas e pleno acesso aos elementos de imputação da responsabilidade, bem como devida motivação das decisões.

Lembram, ainda, da necessidade de aplicação do princípio da verdade material, da oficialidade e do informalismo, de modo a alcançar-se a realidade dos fatos, independentemente de iniciativa do interessado e da forma que este atue no processo.

Na nossa prática, aliás, temos observado que os órgãos de apuração dos créditos não costumam pecar no atendimento desses princípios, exceto na parte que consiste em se assegurar duplo grau de jurisdição.

Não seria, todavia, difícil sanar esse óbice, bastando que a decisão dos órgãos locais de controle, na hipótese de recurso da parte, fosse objeto de revisão pela coordenação da área ou outra que seja fixada pela administração da pasta.

Inadmissível é a inércia da administração em cobrar executivamente os seus créditos sob a alegação de inexistência de procedimento específico, quando a mera aplicação de comezinhos princípios permitiria se obter a certeza necessária à constituição do título executivo, sem a necessidade de maior trâmite administrativo interno ou externo.

Saliente-se que a omissão das autoridades em diligenciar a recuperação das verbas indevidamente repassadas pode, inclusive, caracterizar **ato de improbidade administrativa, na modalidade do art. 10, inciso X, da Lei nº 8.429, de 02.06.1992, sujeitando-as à perda da função pública, suspensão dos direitos políticos e pagamento de multa, além do ressarcimento do dano.**

Ponto final merecedor de destaque consiste no inafastável apelo prático que colhe essa questão. Isso porque, a permanecer a concentração no TCU de todos os julgamentos de créditos públicos, naturalmente teremos demora na sua satisfação, em face da elevada quantidade de processos e a estrutura daquela C. Corte.

Por outro lado, fato hoje já concreto, é o imenso tempo gasto com o trâmite burocrático na instrução desses feitos para o TCU, percorrendo diversas instâncias administrativas, conforme destacado no início. Exemplificativamente, temos que no Ministério da Saúde a cobrança executiva do crédito depende do pronunciamento de **quatro** órgãos distintos (auditoria, controle interno, controle externo e advocacia da União), *em procedimento que cumpre mais de* ***10*** *etapas.*

E a tardia cobrança desses créditos traz no seu bojo, inelutavelmente, o sentimento de **impunidade**, que contamina a imagem da administração como um todo, sem falar na dificuldade de se localizar o devedor e bens após um lapso de tempo elevado.

A Arbitragem Comercial Internacional no Brasil

José Pedro de A. Parreiras Horta
Procurador da Fazenda Nacional

O recurso à arbitragem para resolução de conflitos não apresenta nenhuma novidade, como é sabido, quer no direito público, quer no direito privado. Assim é que o instituto foi fartamente utilizado no Brasil, no século passado, em sede pública, especialmente na demarcação de várias de nossas fronteiras e, no campo privado, na aplicação dos preceitos do Código Comercial e, posteriormente, do Regulamento nº 737.

No que diz respeito ao direito privado interno, após as normas acima mencionadas, encontrou a matéria tratamento posterior, exclusivamente no que se refere ao compromisso arbitral, no Código Civil e nos Códigos de Processo Civil de 1939 e 1973. Recentemente, a Lei nº 9.307/96 tratou especificamente da matéria, pretendendo regular de forma abrangente o instituto, tendo sido objeto de quase unânime aplauso.

A matéria adquire cada vez mais interesse à medida que o País experimenta um programa de abertura ao comércio internacional, através de exportações e importações, captação de recursos externos, ou da privatização de empresas estatais ou serviços públicos.

A sucessão de normas, e conseqüentes entendimentos jurisprudenciais, nem sempre uniformes, torna importante tentar-se analisar objetivamente a situação atual da arbitragem comercial internacional no Brasil.

A parca, para não se dizer inexistente, utilização da arbitragem no Brasil, em contraste com seu emprego em quase

todos os países do mundo, independentemente de regime legal ou credo político, deve-se, como mostra a experiência, exclusivamente à forma como aqui é tratada.

De fato, seria difícil compreender-se uma resistência brasileira ao instituto, que é adotado por países tão díspares como os Estados Unidos, Alemanha, Cuba e China.

No entanto, e sem intuito de crítica, apenas aqui promulgada a Lei específica sobre o instituto, houve por bem decidir o Supremo Tribunal Federal, julgando homologação de sentença estrangeira (nº 5.206-7, Reino da Espanha), ser inconstitucional "o parágrafo único do art. 6º e do art. 7º da Lei de Arbitragem e, em conseqüência, dos outros dispositivos que delas derivam, isto é, no art. 41, da nova redação dada aos arts. 267, VII, e 301, IX, do C. Pr. Civil (que estendem a qualquer modalidade de convenção de arbitragem – e, pois, hipóteses de simples cláusula compromissória – a força impeditiva da constituição ou da continuidade do processo judicial sobre a mesma lide objeto de acordo arbitral), o art. 42, que acrescenta um novo inciso, nº VI, ao art. 520 do C. Pr. Civil para incluir no rol dos casos de apelação com efeito só devolutivo, o da interposta contra sentença 'que julgar procedente o pedido de instituição de arbitragem'" (voto do Min. Relator Sepúlveda Pertence, fls. 36).

A motivação fundamental do voto, a esse respeito, encontra-se vazada nos seguintes termos:

> "Cheguei, porém – depois de longa reflexão – à conclusão de que, nesse tópico, a lei foi efetivamente além das marcas impostas pela Constituição ao âmbito de validez da disciplina legal da arbitragem.
>
> A constitucionalidade do juízo arbitral – perdoe-se a insistência – deriva da renunciabilidade, no caso, do exercício do direito de ação – que é o reflexo subjetivo da garantia da prestação jurisdicional, insculpida hoje no art. 5º, XXXV, da Lei Fundamental – relativamente a uma pretensão material disponível.

> Mas, a renunciabilidade da ação – porque direito de caráter instrumental – não existe 'in abstracto', só se pode aferi-la em concreto, pois tem por pressuposto e é coextensiva, em cada caso, da disponibilidade do direito questionado, ou melhor, das pretensões materiais contrapostas, que substanciam a lide confiada pelas partes à decisão arbitral" (fls. 31).

Nos termos da decisão acima, fulminados ficam os artigos da Lei de Arbitragem relativos ao pacto compromissório, isto é, à cláusula compromissória (na realidade contrato, como se verá a seguir), voltando o País, de uma forma genérica, ao regime estabelecido em 1916 pelo Código Civil.

Tal decisão causa óbvios impactos sobre o instituto da arbitragem como um todo, mas deve ser objetivamente analisada no que se refere à sua esfera de influência, especialmente no campo da arbitragem comercial internacional.

A respeito, nessa área específica, um antigo tratado, que curiosamente goza de estranha impopularidade junto à literatura nacional especializada, qual seja, o Protocolo Relativo a Cláusulas de Arbitragem, firmado em Genebra em 23 de setembro de 1923, ratificado pelo Brasil em 5 de fevereiro de 1932, e promulgado pelo Decreto nº 21.187, de 22.03.1932, parece merecer análise mais detalhada do que a que lhe tem sido até agora dispensada.

Único tratado a respeito assinado, ratificado e promulgado no Brasil, por mérito de *Afrânio de Mello Franco*, que assinou tanto o próprio tratado, em Genebra, como delegado do Brasil, como o Decreto que o promulgou, na qualidade de Ministro da Justiça (interino) do Governo Provisório instaurado em 1930, tem o Protocolo merecido vagas referências na doutrina, tais como: "O Protocolo, que parece estar em desuso", não tendo jamais recebido, ao que se saiba, uma análise sistemática que possa estabelecer com clareza sua validade, eficácia e limites de aplicação.

É o que tentaremos fazer a seguir. Antes, no entanto, para

melhor entendimento dos efeitos da decisão acima citada, convém uma certa digressão sobre o assunto, mais especificamente sobre a distinção entre pacto compromissório e compromisso.

1. Pacto Compromissório e Compromisso na Legislação Brasileira

1.1. Distinção

De acordo com o Código de Processo Civil, consiste o compromisso no ato através do qual as pessoas capazes de contratar louvam-se, "mediante compromisso escrito, em árbitros que lhes resolvam as pendências judiciais ou extrajudiciais de qualquer valor, concernentes a direitos patrimoniais, sobre os quais a lei admita transação" (Código de Processo Civil, art. 1.072). Tendo o Código de Processo Civil de 1973 disposto sobre o compromisso, revogados ficaram os dispositivos do Código Civil que, nos seus arts. 1.037 a 1.048, anteriormente regulavam a matéria.

O pacto compromissório, por sua vez, é o ato mediante o qual as partes se obrigam a submeter disputas *futuras* ao juízo arbitral, e a que usualmente se confere a natureza de contrato preliminar, em contraposição à natureza contratual definitiva do compromisso.

A distinção entre o pacto compromissório e o compromisso foi sintetizada por Washington de Barros Monteiro nos seguintes termos:

> "Cumpre, todavia, antes de mais nada, distinguir o compromisso da cláusula compromissória (*pactum de compromittendo*). Esta constitui apenas parte acessória do contrato constitutivo da obrigação, é a cláusula pela qual as partes, preventivamente, se obrigam a submeter-se à decisão do juízo arbitral, a respeito de qualquer dúvida emergente na execução do contrato.
> A cláusula compromissória é, pois, simultânea à formação da obrigação. Trata-se de estipulação que amiúde se depara em contratos de sociedade, comprometendo-se os sócios, por ela, a submeter à decisão dos árbitros as divergências que acaso se suscitem na execução do contrato. Mas essa cláusula compromissória difere do compromisso regulado no Código Civil. Corresponde a simples promessa, dependente ainda de novo acordo dos contratantes. Simples cláusula compromissória não impede que as partes pleiteiem seus direitos no juízo comum.
> O compromisso pressupõe contrato perfeito e acabado, sem que os contratantes tivessem previsto a maneira de se eliminarem dúvidas futuras. Surgindo estas, posteriormente ao contrato, deliberam as partes, pelo compromisso, e renunciando à justiça comum, atribuir a seus árbitros a respectiva solução...
> Consoante se infere desse dispositivo, o compromisso somente vale, se específico, isto é, para a solução de determinada pendência, e mediante árbitros regularmente louvados" (*Curso de Direito Civil*, São Paulo: Saraiva, 1990, vol. 4, p. 319).

O não-reconhecimento, pela legislação brasileira anterior à Lei de Arbitragem, de eficácia ao pacto compromissório decorre do sistema francês, que tradicionalmente também não a reconhecia. Tal sistema, que a certo momento levantou dúvidas sobre a viabilidade da assinatura do Protocolo, como se verá adiante, e que tanto influenciou o legislador brasileiro, foi assim descrito por Planiol:

> "2.305. *Compromis.* – *Le compromis est une convention fort importante qui n'a pas eté regleé par nos lois civiles; elle est seulement viseé, d'une manière incidente, dans l'art. 1989 C. civ. et régie par quelques dispositions, très insuffisantes, du Code de procédure (art. 1.005 à 1.013). On peut le définir:* la convention par laquelle deux personnes qui ont entre elles un litige conviennent de s'en rapporter pour sa solution à l'apreciation d'un tiers. *Le tiers choisi par elles s'appelle* arbitre. *L'arbitrage est donc l'exécution par le tiers choisi de la convention de compromis faite entre les parties. La* sentence arbitrale, *ou decision de l'arbitre, a par*

> *elle même* l'autorité de la chose jugée, *e elle acquiert la* force executoire *au moyen d'une* ordonnance d'exequatur *rendue par le président du tribunal civil du ressort.*
> Ce *contrat, qui sert à remplacer l'intervention d'un tribunal par un arbitre, appartient aux cours de procédure. Nous n'en dirons rien de plus, si ce n'est que le compromis peut être fait seulement pour un litige déjà né ou sur le point de naître; on ne peut pas d'avance convenir qu'on soumettra des litiges futurs à la decision d'un ou plusieurs arbitres; cette clause générale, appelée* clause compromissoire, *serait nulle parce qu'elle ne permet pas de préciser d'avance ni la chose qui fera l'objet de l'arbitrage ni le nom des arbitres qui seront chargées d'y procéder. Or l'art. 1.006 C. proc. civ. exige cette double mention pour la validité du compromis (Cass., 7 mars 1988, D.89.1.32, S.88.1.296; Cass., 26 juill. 1893, D. 94.1.61, S.94.1.215). Cependent la solution contraire a prévalu en Belgique (Cass. belge, 17 févr. 1888, D. 89.2.168)*" - destaques nossos (Marcel Planiol, *Traité élémentaire de Droit Civil*, tome deuxiéme, Paris: Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, 1905).

2. Ineficácia Prática do Compromisso no Brasil

Assim, na forma de legislação interna brasileira em vigor, a solução de uma controvérsia por meio de árbitros só é plenamente válida, ou melhor, só pode ser implementada contra a vontade de uma da partes, caso tenha sido acordada pelas mesmas *após* o surgimento do próprio conflito. Ora, a toda evidência, tal momento não é o mais adequado para que as partes se ponham de acordo sobre qualquer assunto.

Especificamente no caso brasileiro, por alguma razão que não cabe aqui pesquisar, a tradição não favorece a celebração de acordos após o surgimento de litígios. Contrariamente ao que acontece em determinados países, como os Estados Unidos, em

que a propositura de ação ou início de procedimento arbitral pode até ser utilizada como estratégia comercial, de forma a obter-se acordo mais favorável, o índice de acordos para pôr fim a pendências é, no Brasil, bastante reduzido. Nesse contexto, querer que as partes, já em estado de conflito, sentem-se à mesa para discutir um sem-número de detalhes para dar início ao processo mediante o qual será o mesmo solucionado parece pouco realista. Mas provavelmente, em existindo tanta disposição conciliatória, solucionado estaria o próprio conflito.

Por outro lado, é igualmente simples compreender-se que o instante propício para a eleição da arbitragem como forma de solução de desavenças é aquele em que o próprio contrato principal se forma, ocasião em que as partes forçosamente estarão negociando acordos, e a tanto estarão favoravelmente pré-dispostos. Infelizmente, como se verá a seguir, a inclusão do *pactum de compromittendo* no corpo de um contrato, estabelecendo que as partes concordam em submeter disputas futuras a arbitragem, passou a ter, no Brasil, pouco valor prático.

3. O Protocolo

3.1. Histórico - A Participação Brasileira

Como consta do jornal oficial da Liga das Nações (*Jornal da Liga das Nações*, nº 6, parte II, jun. 1922), que publicou as atas das reuniões da décima oitava sessão de seu Conselho, realizada em Genebra, da quinta-feira, 11 de maio, à quarta-feira, 17 de maio de 1922, o relatório do representante francês, Léon Bourgeois, do comitê provisório econômico e financeiro, a respeito dos trabalhos do mesmo informava:

> "O Comitê Econômico tem se ocupado com quatro questões principais: cláusulas de arbitragem, a unificação das leis relativas a letras de câmbio, o tratamento eqüitativo do comércio e concorrência

desleal...

Como proposto pelo membro britânico, o Comitê Econômico iniciou investigação sobre a questão da validade de cláusulas de arbitragem inseridas em contratos comerciais privados (anexo 354)".

O texto específico do relatório sobre a matéria, denominado "Posição Internacional Relativamente a Cláusulas de Arbitragem Voluntariamente Inseridas em Contratos Comerciais" (anexo 345 a.) assim se encontra redigido:

"Por proposta de Sir Hubert Llewellyn Smith, o Comitê Econômico examinou a posição internacional com relação a cláusulas de arbitragem voluntariamente inseridas em contratos comerciais, especialmente aqueles entre nacionais de países diferentes.

A questão recentemente adquiriu grande importância prática em razão de certas decisões judiciais. Ela chamou a atenção da Câmara Internacional de Comércio, e entendemos que está excitando muito interesse no mundo comercial.

O Comitê reconhece o grande valor prático de cláusulas arbitrais para evitar ações judiciais e promover honestidade comercial e é da opinião de que é altamente desejável remover quaisquer obstáculos que prejudiquem o reconhecimento geral de sua validade. Reconhece, no entanto, as dificuldades de natureza jurídica que se interpõem no caminho de uma convenção geral sobre o assunto e considera necessário que um estudo mais aprofundado deva ser feito sobre esta questão antes que o Comitê possa chegar a qualquer proposta definitiva para um acordo internacional.

Dessa forma, parece necessário considerar muito cautelosamente com auxílio de assessoria especializada tanto os aspectos legais e comerciais da questão, e para tal fim o Comitê Econômico decidiu nomear um pequeno Sub-Comitê de Juristas e 'Experts' Comerciais. Após considerar o relatório

deste Sub-Comitê, o Comitê Econômico espera submeter ao Conselho no prazo mais breve possível um relatório contendo propostas definitivas" (sic).

Dando cumprimento a tal Resolução, o Comitê Econômico reuniu-se em Genebra de 8 a 14 de junho de 1922, sob a presidência do representante brasileiro, J.A. Barbosa Carneiro, e decidiu convidar seis *experts* para compor o Subcomitê. Decidiu ainda o Comitê convidar, como membro correspondente, Rodrigo Otávio Langaard de Menezes (*Jornal da Liga das Nações*, nº 8, parte II, ago. 1922). Tal Resolução foi aprovada pelo Conselho da Liga, na sua décima nona sessão, realizada em Londres entre 17 e 24 de julho de 1922.

Ao final dos trabalhos da Liga das Nações sobre a matéria, foi assinado, em 24 de setembro de 1923, em Genebra, por 26 países, inclusive o Brasil,[1] o "Protocolo sobre Cláusulas de Arbitragem", que prevê, em seu art. I :

"1. Cada um dos Estados contratantes reconhece a validade, entre partes submetidas

[1] De acordo com a publicação da Organização das Nações Unidas intitulada "Tratados Multilaterais depositados junto ao Secretário Geral", o Protocolo recebeu, desde sua assinatura, a ratificação, por acessão ou sucessão, dos seguintes países: Albânia, Áustria, Bélgica, Brasil, Império Britânico (aplicável somente à Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, não incluindo conseqüentemente quaisquer das colônias, possessões ultramarinas ou protetorados sob a soberania ou autoridade de Sua Majestade Britânica ou qualquer território a respeito do qual Sua Majestade exerça um mandato), Rodésia do Sul, Terra Nova, Guiana Inglesa, Honduras Inglesa, Ceilão, Gâmbia (colônia e protetorado), Costa Dourada (incluindo Ashanti e os Territórios do Norte da Costa Dourada e Togolândia), Gibraltar, Jamaica (ilhas Turks e Caicos e ilhas Caimã), Quênia (colônia e protetorado), ilhas Leeward e Windward (Granada, Santa Lucia e São Vicente), Malta, Ilha Maurício, Rodésia do Norte, Palestina (excluindo Trans-Jordânia), Trans-Jordânia, Zanzibar, Tanganyika, Santa Helena, Uganda, Bahamas, Burma (excluindo os Estados Karenni sob a soberania de Sua Majestade), Nova Zelândia, Índia (excluindo os territórios de qualquer príncipe ou chefe sob a soberania de Sua Majestade), Tchecoslováquia, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Iraque, Itália (excluindo colônias), Japão, Chosen, Taiwan, Karafuso, o território arrendado de Kwantung, e os territórios a respeito dos quais o Japão exerce um mandato, Luxemburgo, Mônaco, Holanda (incluindo as Índias Holandesas, Suriname e Curaçao), Noruega, Polônia, Portugal, Romênia, Espanha, Suécia, Suíça, Tailândia, Antígua e Barbados, Bangladesh, Irlanda, Israel, República da Coréia, Reino Unido em nome de Hong Kong, e Iugoslávia.

> respectivamente à jurisdição de Estados contratantes diferentes, do compromisso ou da cláusula compromissória pela qual as partes num contrato se obrigam, em matéria comercial ou qualquer outra suscetível de ser resolvida por meio de arbitragem por compromisso, a submeter, no todo ou em parte, as divergências que possam resultar de tal contrato, a uma arbitragem, ainda que esta arbitragem deva verificar-se num país diferente daquele a cuja jurisdição está sujeita qualquer das partes no contrato.
>
> Cada Estado contratante se reserva a liberdade de limitar a obrigação acima mencionada aos contratos considerados como comerciais pela sua legislação nacional. O Estado contratante, que usar dessa faculdade, avisará o Secretário-Geral da Sociedade das Nações, a fim de que os outros Estados contratantes sejam disso informados".

Como é usual, foram as ratificações ao Protocolo, em vários casos, condicionadas a ressalvas por vários países, a mais comum das quais sendo a de limitar a aplicação do Protocolo a contratos considerados de natureza comercial pela legislação do próprio país, como foi o caso do Brasil. O direito de efetuar tal reserva, aliás, encontra-se expressamente previsto no Protocolo, como acima visto, no § 2º de seu art. 1º.

Efetuaram tal reserva, v.g., a de limitar a aplicação do Protocolo a contratos considerados pela lei nacional do país como comerciais, além do Brasil, Bélgica, Burma, Índia, Estônia, França, Luxemburgo, Mônaco, Polônia, Portugal, Romênia e Espanha.

Dentre os países que assinaram o Protocolo sem qualquer reserva estão Áustria, Alemanha, Grécia, Iraque, Itália, Noruega, Suécia e Suíça. Entre naturais de tais países, portanto, seria em tese possível a instauração de arbitragem internacional envolvendo contratos de natureza não comercial, os quais não têm maior interesse prático para o Brasil, que

limitou, como visto, a aplicação do Protocolo a contratos comerciais.

Dentre as demais reservas é interessante notar-se a da então Tchecoslováquia, que se obrigou a cumprir o Protocolo somente para com países que tenham assinado a Convenção de 26 de setembro de 1927, sobre a execução de laudos arbitrais estrangeiros, não assinada pelo Brasil. Por outro lado, a Dinamarca efetuou a declaração de que, pelas leis dinamarquesas, laudos arbitrais emitidos por Tribunais Arbitrais não se tornam imediatamente operativos; é necessário, a cada caso, recorrer-se à jurisdição ordinária. Declarou ainda que, no curso do processo, no entanto, o laudo arbitral será geralmente aceito pelo Judiciário sem exame posterior, como base para o julgamento final do caso. Já a Holanda declarou sua opinião de que o reconhecimento em princípio da validade de cláusulas arbitrais em nenhuma forma afeta os dispositivos restritivos atualmente existentes na legislação holandesa, nem o direito de introduzir outras restrições no futuro.

4. Vigência do Protocolo no Brasil

4.1. Tratado e Lei Ordinária. A Inexistência de Hierarquia Constitucional

Para a devida análise da questão da vigência do Protocolo no País, não pode deixar de ser enfrentado o problema da relação hierárquica entre tratado e lei ordinária. Muita discussão houve a respeito da superioridade hierárquica (ou não) do tratado sobre a lei ordinária, isto é, sobre a possibilidade de revogação de tratado por lei ordinária posterior, e vice-versa.

A respeito, nada temos a acrescentar à lição de José Francisco Rezek:

> "Nos trabalhos preparatórios da Constituição brasileira de 1934 quedou rejeitado o anteprojeto de norma, inspirada na Carta espanhola de 1931, que garantisse entre nós o primado dos compromissos externos sobre as leis federais

ordinárias. A jurisprudência, sem embargo, não cessou de oscilar até pouco tempo atrás, e a doutrina permanece dividida. Marotta Rangel, partidário do primado da norma convencional, enumerou, entre autores de idêntico pensamento, Pedro Lessa, Filadelfo Azevedo, Vicente Rao, Accioly e Carlos Maximiliano. Azevedo, quando ainda ministro do Supremo Tribunal Federal, em 1945, publicou comentário demonstrativo da convicção unânime da corte, àquela época, quanto à prevalência dos tratados sobre o direito interno infraconstitucional. Em 12 de dezembro de 1949 Levi Carneiro, consultor jurídico do Itamaraty, pronunciava sobre a matéria longo parecer onde se lê:

.....

Em face de dispositivos de nossas Constituições e leis ulteriores, apresenta-se a questão de saber se a Convenção continua em vigor ou se acha revogada pelo mesmo Decreto nº 19.852. O ilustre informante considera o assunto perfeitamente elucidado na conferência do Exmo. Sr. João Neves da Fontoura, de que transcreve largo trecho – concluindo, pois, que se deve responder afirmativamente à consulta da Embaixada em Buenos Aires. A brilhante exposição do Exmo. Sr. João Neves da Fontoura pode resumir-se nos seguintes conceitos cardiais:

a) a força obrigatória dos tratados resulta das regras da organização constitucional de cada país;

b) a Constituição dos Estados Unidos, art. VI, sec. 2, a da Argentina no art. 31 e a de outros países da América do Sul declaram que a mesma Constituição, as leis federais e os tratados constituirão a lei suprema do país;

c) o Instituto Americano de Direito Internacional adotou o princípio seguinte: 'o Direito Internacional faz parte da legislação nacional de cada Estado' – e esse princípio leva a considerar que 'em caso de conflito entre um tratado e uma lei, é o primeiro que deve prevalecer sobre a última'. Não é assim se o tratado viola a Constituição;

d) não se deve pressupor que a lei viole o direito das gentes;

e) entre nós, os tratados, celebrados pelo Presidente da República, só se incorporam à legislação nacional depois de aprovados pelo Congresso. 'Embora as nossas Constituições republicanas não elevem os tratados e convenções à categoria de lei suprema, tal como a Constituição americana, o fato é que, uma vez transformados em lei pela ratificação do Congresso e participando da legislação nacional, têm, pela taxinomia das nossas regras jurídicas, a mesma categoria de leis constitucionais, e se leis nacionais posteriores colidem com o referido direito convencional, ainda prevalece este, pois ao Estado cumpre o dever de respeitar as obrigações contratuais e constantes de tal direito.'

.....

Para dirimir a questão, sobre que sou consultado, não seria, talvez, preciso entrar na apreciação dos conceitos, tão brilhantemente expostos, que acabo de resumir. Mas, atento à relevância da matéria que eles envolvem, e à autoridade excepcional de quem os emitiu, considero que me cumpre expor e justificar, ainda que sucintamente, as divergências, que me animo a formular sobre alguns desses conceitos. Inspira-os, evidentemente, um pensamento doutrinário muito sedutor, muito fecundo, e que tem tido o apoio de juristas eminentes. Mas é em face da nossa Constituição Federal, dentro do nosso sistema constitucional, que devemos considerar a questão, como aliás decorre do primeiro dos conceitos emitidos.

.....

Nossa Constituição – nem a atual, nem as anteriores, do regime republicano – não reproduziu, como fizeram a da Argentina, e outras, o dispositivo, acima transcrito, da dos Estados Unidos. Mas, as conclusões da doutrina não discrepam das que estão assentadas, como vimos, em face da Constituição norte-americana.

Desde logo se deve notar, todavia, que as leis constitucionais são, apenas, a própria Constituição

e os aditamentos, ou emendas, da mesma Constituição. O insigne Ruy Barbosa escreveu:

'Nos países federados, como os Estados Unidos, como o Brasil, a escala (das leis) é quádrupla: a Constituição Federal, as leis federais, as Constituições dos Estados, as leis destes. A sucessão, em que acabo de encerrá-las, exprime-lhes a hierarquia legal. Ela traduz as regras de prudência, em que a autoridade se distribui por essas quatro espécies de leis' (Comentários à Constituição Federal, ed. H. Pires, vol. IV, pp. 137-8).

Os tratados nem constituem, pois, uma categoria distinta. Ratificados, tornam-se leis – não leis constitucionais – mas leis federais, ordinárias. Nesse sentido é o ensinamento, sempre autorizadíssimo, de Clóvis Bevilacqua:

'Internamente, em relação aos indivíduos e às autoridades dos Estados Contratantes, [os tratados] são leis, que devem ser obedecidas, como as que emanam do Poder Legislativo em suas funções normais.' (Direito Público Internacional, vol. II, p. 24.)

Nos Estados Unidos, os tratados são aprovados apenas pelo Senado, ao passo que, nos termos da Constituição brasileira vigente, a aprovação lhes é dada pelo Congresso – precisamente como se elabora qualquer lei ordinária. Mais acentuada fica, pois, a índole de simples lei ordinária, de que se revestem as convenções internacionais. Por outro lado, nossa Constituição não reproduziu – como reproduziu a antiga Constituição argentina, conforme se pode notar – o dispositivo invocado, da Constituição dos Estados Unidos. Também não faz referência alguma ao Direito Internacional, mandando observá-lo. Do exposto, concluo que, em nosso sistema constitucional:

a) o tratado, celebrado pelo Presidente da República, aprovado pelo Congresso Nacional, torna-se lei, lei federal, ordinária;

b) conseqüentemente, revoga ou derroga, leis federais anteriores, que lhe sejam contrárias, no todo ou em parte, e, por igual, pode ser revogado

ou derrogado, no todo ou em parte, por outra lei federal que lhe seja contrária;

c) ocorrendo a revogação, cabe ao governo denunciar o tratado, com as formalidades e prazo que ele estabeleça..." (J.P. Rezek, *Direito dos Tratados*, Forense, p. 465-468).

Nos termos acima expostos, parece não haver dúvida de que o tratado revoga lei ordinária anterior. Quanto aos efeitos sobre o tratado de lei ordinária superveniente, em lugar de revogação, como defendido por *Levi Carneiro*, acima transcrito, mais uma vez recorremos a *Rezek* para sua correta caracterização:

"De setembro de 1975 a junho de 1977 estendeu-se, no plenário do Supremo Tribunal Federal, o julgamento do Recurso Extraordinário 80.004, em que assentada, por maioria, a tese de que, ante a realidade do conflito entre tratado e lei posterior, esta, porque expressão última da vontade do legislador republicano, deve ter sua prevalência garantida pela Justiça – sem embargo das conseqüências do descumprimento do tratado, no plano internacional. O relator do feito, ministro Xavier de Albuquerque, num voto solitário que foi motivo de reconforto para grande número de internacionalistas, proclamou o primado do pacto internacional, a que uma lei doméstica ulterior não poderia ter validamente desafiado. Eloy da Rocha compartilhou essa tese; mas entendeu não configurado, no caso, o conflito tratado-lei, a exemplo de Antonio Neder. Singularmente, Cunha Peixoto negou a incorporação do tratado ao direito interno, recusando, por princípio, a idéia do conflito.

A maioria valeu-se de precedentes do próprio Tribunal para dar como induvidosa a introdução do pacto – no caso, a Lei Uniforme de Genebra sobre letras de câmbio e notas promissórias – na ordem jurídica brasileira, desde sua promulgação. Reconheceu, em seguida, o conflito real entre o pacto e um diploma doméstico de nível igual ao das leis federais ordinárias – o Decreto-lei 427/69, posterior, em cerca de três anos, à promulgação daquele –, visto que a falta de registro da nota promissória não admitida pelo texto

de Genebra como causa de nulidade do título, vinha a sê-lo nos termos do Decreto-lei.

Admitiram as vozes majoritárias que, faltante na Constituição do Brasil garantia de privilégio hierárquico do tratado internacional sobre as leis do Congresso, era inevitável que a Justiça devesse garantir a autoridade da mais recente das normas, porque paritária a sua estatura no ordenamento jurídico. Parecia importante, entretanto, que a decisão do Tribunal não produzisse em seus futuros analistas a idéia abstrusa de que a lei interna ulterior *revoga* o tratado vigente. João Leitão de Abreu foi o responsável pela exata colocação da matéria num dos pronunciamentos mais lúcidos que o plenário da corte maior terá ouvido a propósito em toda sua história. A concorrência tratado/lei, a certa altura desse voto, mereceu a análise seguinte:

'Dotados ambos, pois, de eficácia formal própria, sem que, na falta de habilitação constitucional para isso, a de um possa prevalecer sobre a de outro, não posso aderir, com a reverência que merecem as opiniões em contrário, a teses de que a lei, em nossa ordem jurídica, revoga o tratado. Possui este, segundo a doutrina acolhida pelo eminente Ministro Xavier de Albuquerque, 'forma própria de revogação, a denúncia, somente podendo ser alterado por outra de categoria igual ou superior, internacional, e jamais pela inferior, interna ou nacional'.

Desse modo, não acolho, em face do nosso direito positivo, onde não vislumbro norma constitucional que haja consagrado, em sua plenitude, quanto a relações de incompatibilidade entre tratado e lei, o princípio *lex posterior derogat priori*, a opinião de que, em sentido próprio, o Decreto-lei nº 427, naquilo que com ela conflita, revogou a Convenção de Genebra.

A questão, para mim, todavia, não se encerra com a anuência à opinião de que a lei não revoga tratado, porquanto importa saber, ainda, se a lei, não revogado este, se despoja para os tribunais, de toda a eficácia. Estão os órgãos estatais, incumbidos de aplicar o direito, obrigados a emprestar eficácia às

leis do país, ou seja, ao direito interno, somente se achando autorizados a recusar-lhe autoridade nos casos previstos na Constituição. Entre esses casos se compreendem os de conflito entre a Carta Constitucional e as leis, podendo neles se incluir, também, se para isso houver, na Carta Política, provisão expressa, o de conflito entre lei e tratado internacional, ou norma de direito internacional comum. 'Os tribunais' - doutrina, ainda, Kelsen - 'podem ser autorizados a recusar a aplicação a leis ou mesmo anular leis, quando em conflito com um tratado internacional ou uma norma de direito internacional. Nesses casos, as leis, que violem o direito internacional, são tratadas da mesma maneira como, de acordo com algumas constituições, são tratadas as leis que violem a Constituição'(...) Como autorização dessa natureza, segundo entendo, não figura em nosso direito positivo, pois que a Constituição não atribui ao judiciário competência, seja para negar aplicação a leis que contradigam tratado internacional, seja para anular, no mesmo caso, tais leis, a conseqüência, que me parece inevitável, é que os tribunais estão obrigados, na falta de título jurídico para proceder de outro modo, a aplicar as leis incriminadas de incompatibilidade com tratado. Não se diga que isso equivale a admitir que a lei posterior ao tratado e com ele incompatível reveste eficácia revogatória deste, aplicando-se, assim, para dirimir o conflito, o princípio *lex posterior derogat priori*. A orientação, que defendo, não chega a esse resultado, pois, fiel à regra de que o tratado possui forma de revogação própria, nega que este seja, em sentido próprio, revogado pela lei. Conquanto não revogado pela lei, que o contradiga, a incidência das normas jurídicas constantes do tratado é obstada pela aplicação, que os tribunais são obrigados a fazer, das normas legais com aqueles conflitantes. Logo, a lei posterior, em tal caso, não revoga, em sentido técnico, o tratado, senão que lhe afasta a aplicação. A diferença está em que, se a lei revogasse o tratado, este não voltaria a aplicar-se, na parte revogada, pela revogação

> pura e simples da lei dita revogatória. Mas como, a meu juízo, a lei não revoga, mas simplesmente afasta, enquanto em vigor, as normas do tratado com ela incompatíveis, voltará ele a aplicar-se, se revogada a lei que impediu a aplicação das prescrições nele consubstanciadas..." (J.F. Rezek, *ibidem*, p. 471-474).

Assim, com base no acima exposto, temos que a lei ordinária superveniente a tratado e com ele conflitante não o revoga, mas suspende sua eficácia enquanto estiver em vigor. Tal raciocínio não se aplica, evidentemente, como também salientado por *Rezek*, quando a prevalência do tratado for consagrada por norma de hierarquia superior, como é o caso do Código Tributário Nacional, que, alçado à categoria de lei complementar, em seu art. 98 estabelece:

> "Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e *serão observados pela que lhes sobrevenha*" (grifos nossos).

Assim sendo, em matéria tributária, nenhum impacto causa aos tratados legislação ordinária posterior, que nascerá desprovida de eficácia, por violar norma de hierarquia superior. Tal não se dará, naturalmente, caso a norma conflitante com o tratado tiver hierarquia de lei complementar, ou encontrar-se inserida na própria Constituição.

4.2. Inaplicabilidade do Princípio ao Protocolo

Em razão do acima exposto, impõe-se a conclusão de que o Protocolo de Genebra de 1923 **revogou** a legislação anterior que lhe era contrária, e teria tido sua eficácia **suspensa** caso alguma lei ordinária superveniente com ele conflitasse.

Assim, temos que o Protocolo teria inquestionavelmente revogado o Código Civil em tudo aquilo que o contradissesse posto que a ele posterior. Ainda que tal fato não tenha se dado, como será discutido a seguir, parece induvidoso ter sido o Protocolo eficaz ao menos até o dia 1º de janeiro de 1974, data em que, nos termos de seu art. 1.220, entrou em vigor o atual Código de Processo Civil. Conseqüentemente, todas as citações contidas no item 1.1 acima a

respeito da inexeqüibilidade específica de laudo fundado em pacto compromissório, anteriores ao novo Código de Processo Civil, não se aplicam àqueles sujeitos à incidência das normas do Protocolo.

Com o advento do novo diploma processual civil, posterior ao Protocolo, e a recente decisão do STF, restabelecendo a obrigatoriedade de celebração de compromisso, posterior ao surgimento do conflito, para conceder exeqüibilidade específica ao laudo arbitral, poder-se-ia argumentar, de acordo com o discutido no item 4 acima, que teria sido suspensa a eficácia do Protocolo. Tal não nos parece, no entanto, a melhor solução.

Em matéria de interpretação de leis, em clássica obra, ensina Carlos Maximiliano:

> "... Contradições absolutas *não se presumem*. É dever do aplicador comparar e procurar conciliar as disposições várias sobre o mesmo objeto, e do conjunto, assim harmonizado, deduzir o sentido e alcance de cada uma. Só em caso de resistirem as incompatibilidades, vitoriosamente, a todo esforço de aproximação, é que se opina em sentido eliminatório da regra mais antiga, ou de *parte da mesma*, pois que ainda será possível concluir pela existência de antinomia irredutível, porém *parcial*, de modo que afete apenas a perpetuidade de uma fração do dispositivo anterior, contrariada, de frente, pelo posterior" - grifos nossos (*Hermenêutica e aplicação do Direito*, Ed. Freitas Bastos, 1941, p. 418).

Como normas para solução de aparente conflito sugere o renomado especialista:

> "... Inspire-se o intérprete em alguns preceitos diretores, formulados pela doutrina:
> ... Se existe antinomia entre a regra geral e a peculiar, específica, esta, no caso particular, tem a supremacia. Preferem-se as disposições que se relacionam mais direta e especialmente com o assunto de que se trata...
> Verifique se os dois trechos se não referem a hipóteses diferentes, espécies diversas. Cessa, nesse caso, o

> conflito; porque tem cada um a sua esfera de ação especial, distinta, cujos limites o aplicador arguto fixará precisamente.
> Apure o intérprete se é possível considerar um texto como afirmador de *princípio, regra geral*; o outro, como dispositivo de *exceção*; o que estritamente não cabe neste, deixa-se para a esfera de domínio daquele.
> Procure-se encarar as duas expressões de Direito como partes de um só todo, destinadas a completarem-se mutuamente; de sorte que a generalidade aparente de uma seja restringida e precisada pela outra..." – grifos nossos (op. cit., p. 169).

Aplicando-se o método acima, e examinando-se atentamente a questão, ressalta a inexistência de conflito entre o Protocolo, o Código de Processo Civil e a Lei de Arbitragem. Isto porque estes dois últimos diplomas, como era também o caso do Código Civil, estabelecem a regra geral, aplicável indistintamente a todos que estiverem sujeitos a seus efeitos, que deve ser obedecida para a obtenção de laudo arbitral válido, eficaz e exeqüível no Brasil. Já o Protocolo tem incidência mais restrita, na medida em que reconhece a validade de estipulação de submissão de disputas futuras a arbitragem **apenas entre partes submetidas respectivamente à jurisdição de Estados contratantes diferentes** (art. 1º).

Dessa forma, tanto na vigência dos dispositivos pertinentes do Código Civil, como após a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 1974, e, posteriormente, a Lei de Arbitragem, têm convivido simultaneamente os dois sistemas, a saber, o regido pela legislação interna brasileira, aplicável a todos aqueles a ela sujeitos, e ao de direito internacional privado criado pelo Protocolo, aplicável a todas as partes sujeitas a seus efeitos.

Reconhecida ao Protocolo, nos termos acima expostos, a condição de regra específica, impõe-se a conclusão de que o mesmo não revogou o Código Civil quando de sua promulgação, e nem teve sua eficácia suspensa pelo atual Código de Processo Civil. Não tendo,

por sua vez, jamais sido denunciado pelo Governo Brasileiro, está, dentro de seus limites de aplicabilidade, plenamente em vigor.

4.3. Vigência do Protocolo em Outros Países

Estabelecida a vigência do Protocolo no País, a eficácia do pacto compromissório celebrado entre uma parte brasileira e outra estrangeira dependerá ainda de o mesmo também ser eficaz no país a cuja jurisdição se sujeita a parte estrangeira.

O primeiro requisito a ser preenchido para a vigência do Protocolo em outros países, naturalmente, é o de pertencer a parte estrangeira a país que tenha assinado e ratificado o mesmo. Tal não se dá, por exemplo, para citar o mais expressivo, em termos de comércio internacional, dos países que não assinaram o Protocolo, com os Estados Unidos. Dessa forma, cláusulas compromissórias inseridas em contratos firmados entre empresas brasileiras e norte-americanas não gerarão laudos exeqüíveis no Brasil, ainda que possam ser exeqüíveis nos Estados Unidos, de acordo com sua legislação interna, por não haver vínculo obrigacional de tal espécie entre os dois países.

Ainda que o país estrangeiro tenha assinado e ratificado o Protocolo, pode o mesmo não ser aplicável a contratos em que uma das partes é brasileira, em virtude de reserva efetuada pelo mesmo, como é o caso da Checoeslováquia, que, como visto acima, condicionou a aplicabilidade do Protocolo aos países que tenham assinado a Convenção de 1927 sobre a execução de laudos arbitrais estrangeiros, o que não é o caso do Brasil.

Será ainda inaplicável o Protocolo quando o país estrangeiro, através de norma interna, vedar sua aplicação, possibilidade expressamente prevista no Protocolo na reserva holandesa, e implicitamente prevista por todos os países cuja legislação, como a brasileira, não reconheça aos tratados hierarquia superior às leis ordinárias. O mesmo ocorrerá quando o Estado estrangeiro não houver dado eficácia ao Protocolo por sua omissão em cumprir

procedimento interno essencial, de acordo com sua própria legislação, para a eficácia de tratado, como, por exemplo, a sua promulgação, por decreto. Assim, a validade da cláusula compromissória deve ser examinada caso a caso, levando-se em conta a legislação em vigor em cada país quando da assinatura do contrato.

Dentre todos os tratados sobre o assunto o mais importante, sem dúvida, é a "Convenção sobre o Reconhecimento e Execução de Laudos Arbitrais Estrangeiros", firmada em Nova Iorque, em 10 de junho de 1958. Esta convenção foi preparada pela Conferência das Nações Unidas sobre Arbitragem Comercial Internacional, realizada de acordo com a Resolução nº 604 do Conselho Econômico e Social das Nações Unidas, adotada em 03 de maio de 1956. A Conferência se deu na sede das Nações Unidas em Nova Iorque, de 20 de maio a 10 de junho de 1958.

Assinada e ratificada por 84 países,[2] a Convenção de Nova Iorque obscureceu quase completamente o Protocolo, a ponto de ter este sido considerado por autorizada manifestação,[3] com apoio em *Loussouarn* e *Bredin*, como tendo caído em desuso.

Com todo o respeito que nos merecem os categorizados autores, a citação parece fora de contexto. *Loussouarn* e *Bredin* estão indiscutivelmente certos ao considerar em desuso o Protocolo na esfera das transações comerciais internacionais mais correntes na

[2] Os seguintes são os países que ratificaram a Convenção de 1958: Argélia, Antígua e Barbados, Argentina, Austrália, Áustria, Bahrain, Bélgica, Benin, Botsuana, Bulgária, Burkina Faso, Bielorússia, Camboja, Camarões, Canadá, República Central Africana, Chile, China, Colômbia, Costa Rica, Cuba, Chipre, Tchecoslováquia, Dinamarca, Djibuti, República Dominicana, Equador, Egito, El Salvador, Finlândia, França, Alemanha, Gana, Grécia, Guatemala, Haiti, Santa Sé, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Jordânia, Quênia, Kuwait, Lesoto, Luxemburgo, Madagascar, Malásia, México, Mônaco, Marrocos, Holanda, Nova Zelândia, Níger, Nigéria, Noruega, Paquistão, Panamá, Peru, Filipinas, Polônia, República da Coréia, Romênia, São Marino, Cingapura, África do Sul, Espanha, Sri Lanka, Suécia, Suíça, Síria, Tailândia, Trinidade e Tobago, Tunísia, Ucrânia, União das Repúblicas Socialistas Soviéticas, Reino Unido, Tanzânia, Estados Unidos, Uruguai e Iugoslávia.

[3] José Carlos de Magalhães e Luiz Olavo Baptista, *Arbitragem comercial*, Freitas Bastos, 1986, p. 86.

França, dada a amplitude de aplicação da Convenção de Nova Iorque. A citação de doutrina estrangeira é, no entanto, perigosa, vez que não contempla necessariamente as exceções.

Consultando-se os anais das Nações Unidas, pode-se facilmente verificar que o Protocolo de Genebra não se encontra em desuso. Caso assim estivesse, nada justificaria ter o mesmo sido ratificado por vários países, mesmo após a entrada em vigor da Convenção de 1958, que teoricamente o substituiria. Este é o caso de Antígua e Barbados (ratificação a 25.10.1988), Bahamas (16.02.1977), Bangladesh (27.06.1979), Malta (16.08.1966), Ilha Maurício (18.07.1969), República da Coréia (04.03.1968), Uganda (05.05.1965), Reino Unido - em nome de Hong Kong - (10.02.1965), e, ainda mais recentemente, Croácia (26.07.1993), Macedônia (10.03.1994), Eslováquia (28.05.1993), e República Tcheca (09.02.1996).

Na realidade, aos olhos dos comentaristas provenientes de países signatários da Convenção de 1958, que, como já acima afirmado, cobrem praticamente todo o globo, o Protocolo parecia realmente superado. A própria Convenção, no § 2º de seu art. VII, estabelece:

> "O Protocolo de Genebra sobre cláusulas de arbitragem de 1923, e a Convenção sobre Execução de Laudos Arbitrais Estrangeiros de 1927, deixarão de ter efeito entre os Estados contratantes quando e na medida em que estes se obriguem a esta Convenção" (sic).

No entanto, a própria redação do tratado acima transcrita autoriza o entendimento de que o Protocolo só deixou de ter efeito entre os países que efetivamente contrataram a Convenção de 1958, o que não é o caso do Brasil.

Assim, a própria menção ao Protocolo na Convenção de 1958 reforça sua aplicabilidade entre os países que assinaram a Convenção de Nova Iorque e os que, não tendo assim feito, firmaram o Protocolo, desde que, obviamente, ambos os países o tenham ratificado.

Na realidade, o parágrafo acima citado, referindo-se especificamente ao Protocolo, nada mais fez do que reafirmar a incidência do § 1º do mesmo artigo, que estabelece:

> "O disposto na presente Convenção não afetará a validade de acordos multilaterais ou bilaterais a respeito do reconhecimento e execução de laudos arbitrais firmados pelos Estados Contratantes, nem retirarão de nenhuma parte interessada qualquer direito que ela possa ter de beneficiar-se de laudo arbitral na forma e na medida permitida por lei ou tratados do país onde tal laudo se pretende utilizar".

5. Conclusão

Assim, em vista do acima exposto, parece estar demonstrado que o Protocolo continua em vigor no País, exclusivamente no que se refere a arbitragens comerciais internacionais envolvendo países em que igualmente esteja em vigor.

A recente decisão do Supremo Tribunal Federal, a nosso ver, não o atinge, não só por não o ter examinado, mas pelo fato de ter sido motivada, como acima citado, pela possibilidade de versar o pacto compromissório, tal como previsto na Lei de Arbitragem, sobre direitos indisponíveis. Tendo o Protocolo estabelecido especificamente que o mesmo poderia ter sua aplicação limitada a matéria comercial, precisamente o que fez o Brasil, não há que se falar em direitos indisponíveis.

A Constituição Aberta e Seus Limites

Daniel Sarmento
Procurador da República
Procurador Regional dos Direitos do Cidadão/RJ

1. Introdução

No decorrer do século XX, as transformações que alteraram radicalmente o perfil do Estado e das suas relações com a sociedade refletiram-se profundamente na idéia de Constituição. A Constituição do Estado Liberal, que se limitava a organizar o exercício dos poderes políticos e a assegurar alguns direitos individuais, foi substituída por uma Lei Fundamental mais ambiciosa, cuja normatividade não se esgota no fenômeno estatal, projetando-se por inúmeros campos da vida social.[1]

Na medida em que o Estado intervencionista foi erigido à condição de protagonista do processo econômico, a sua Constituição assumiu funções dirigentes, arvorando-se no papel de diretriz principal da comunidade política. No afã de conformar a realidade social, o constitucionalismo contemporâneo passou a valer-se com grande freqüência de normas de índole programática, que traçam fins a serem perseguidos pela Nação nas mais diversas áreas.[2]

No entanto, essa expansão das tarefas constitucionais não ocorreu impunemente. Ao estabelecer diretrizes vinculantes para a comunidade, em matérias outrora livres de qualquer regulamentação constitucional, muitas vezes a Constituição subtrai parte do espaço

[1] Cf. Paulo Bonavides, *Do Estado Liberal ao Estado Social*, São Paulo: Malheiros, 1996.

[2] Sobre a Constituição Dirigente e a questão das normas programáticas, recomenda-se a leitura do clássico de José Joaquim Gomes Canotilho, *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, Coimbra: Coimbra Ed., 1994.

de conformação das forças presentes na arena política, baseando-se não em valores transcendentais da comunidade, mas em compromissos efêmeros e conjunturais entre os atores sociais, sem fôlego ou consistência para perdurar no tempo. Outras vezes, o constituinte petrifica no texto constitucional opções ideológicas que, com o passar dos anos, tornam-se anacrônicas e incompatíveis com os valores preponderantes no meio social em que vigoram.[3]

Patologia ainda mais freqüente no constitucionalismo contemporâneo é o fenômeno da insinceridade normativa.[4] São promulgadas constituições extremamente generosas, contendo um vastíssimo elenco de direitos individuais e sociais e prometendo aos cidadãos um verdadeiro "Paraíso Terreno" - amplo direito à saúde, educação, moradia, lazer, etc. Porém, tais constituições permanecem sendo meras "folhas de papel",[5] despidas de qualquer eficácia real, seja em virtude da inexistência concreta de condições materiais para a implementação das suas normas, seja em razão da ausência de vontade política das elites de torná-las efetivas.

Esse fenômeno compromete seriamente a credibilidade e o prestígio da Constituição, que deixa de ser vista pelos seus destinatários como uma vera norma jurídica, passando a ser enxergada como um simples documento retórico, pródigo em promessas mas carente de força normativa.

Se o ideário da Constituição dirigente já enfrentava problemas, estes se acentuam exponencialmente neste final de século,

[3] Exemplo eloqüente é o texto originário da Constituição Portuguesa de 1976, que determinava a transição da economia portuguesa para o regime socialista.

[4] Desse fenômeno cuidou magistralmente Luis Roberto Barroso, em sua obra *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidade da Constituição brasileira*, Renovar, 1990.

[5] Essa expressão foi cunhada pelo jurista de orientação socialista Ferdinand Lassale, em célebre conferência proferida na Alemanha em 1863, para referir-se à Constituição escrita, em oposição à Constituição real, que consistiria, segundo tal autor, nos fatores efetivos de poder presentes na sociedade. Em português, a conferência está publicada sob o título *A essência da Constituição*, Liber Juris, 1988.

com a aceleração do processo de globalização econômica e o agravamento da crise do *Welfare State*.

Com efeito, a erosão do princípio da soberania nacional - corolário infalível do processo de globalização - corrói os pilares do Estado Social, na medida em que torna problemática, senão impossível, a adoção de políticas públicas no âmbito interno, com a desconsideração das variáveis presentes no cenário internacional. Com isso, o poder do Estado de conformar o meio social através da sua ação reguladora vê-se drasticamente reduzido.[6]

Por outro lado, a explosão de demandas sociais de longa data reprimidas e a crescente dificuldade financeira do Estado para atendê-las, a falência universal do dirigismo estatal, o envelhecimento populacional, com o conseqüente desequilíbrio nas áreas de saúde pública e previdência social - fenômenos que caracterizam a decantada crise do *État Providence* -, também contribuem decisivamente para pôr em cheque o modelo de Constituição dirigente, adotado por quase todos os países que promulgaram Leis Fundamentais após o segundo pós-guerra.

Porém, o rio de Heráclito não corre para trás. No atual estágio de desenvolvimento histórico das sociedades ocidentais, não seria possível, nem recomendável, retornar-se ao figurino do constitucionalismo liberal pré-weimariano, em que as constituições limitavam-se a organizar o Estado e a garantir alguns direitos individuais, sem conter qualquer projeto de transformação da sociedade. Seria inaceitável, do ponto de vista ético, o completo alheamento das constituições aos problemas fundamentais de Justiça Social e de isonomia substantiva de que hoje padecem as nações, principalmente as subdesenvolvidas. Uma Constituição que se silenciasse sobre tais questões seria, sem dúvida, um poderoso instrumento de manutenção de um *status quo* profundamente injusto.

[6] Sobre o tema vale consultar a coletânea de artigos organizada por José Eduardo Faria, *Direito e globalização econômica: implicações e perspectivas*, São Paulo: Malheiros, 1996.

Usando a classificação ontológica das constituições de Karl Lowenstein,[7] passaríamos da Constituição nominal, que é aquela de reduzida eficácia social, cujos mandamentos não logram transformar-se em realidade concreta, à Constituição semântica, que apenas coonesta uma situação de poder existente, em exclusivo benefício dos detentores deste poder. O ideal da Constituição normativa, que efetivamente regula a sociedade, subordinando as instâncias de poder político e econômico, ficaria ainda mais longínquo.

Nesse contexto, assume grande relevo a discussão concernente à abertura da Constituição e das suas normas. O pluralismo axiológico da Lei Fundamental e a consagração da sua permeabilidade às evoluções sociais e políticas podem ser saídas para o impasse trágico com que se defronta o Direito Constitucional deste fim de milênio.

2. A Constituição Aberta

A "abertura" da Constituição é um dos temas recorrentes da moderna teoria constitucional, fruto sobretudo da obra dos juristas germânicos Peter Häberle e Konrad Hesse.[8] Em apertada síntese, o conceito de abertura constitucional exprime a necessidade de a Lei Fundamental não regular de forma rígida e minuciosa todas as matérias a que se dedica, para não enclausurar em "camisa-de-força" o legislador e as demais instâncias políticas. A Constituição não deve traduzir-se num código global da sociedade, sob pena de se converter em instrumento totalitário, que sufoca as forças sociais, ao amputar-lhes o espaço vital de atuação.

[7] *Teoria de la Constitución*, Ed. Ariel, 1965, p. 217 e segs.

[8] No campo filosófico, a teoria da constituição aberta é tributária do racionalismo crítico, sobretudo da obra de Karl Popper, *A sociedade aberta e seus inimigos*, cujos trechos principais estão reproduzidos no volume sobre Popper da coleção "Os Pensadores", Abril Cultural, 1980.

O epicentro da idéia de Constituição aberta é o pluralismo.[9] A Lei Fundamental deve ser dotada de elasticidade material suficiente para abrigar, sob o seu manto, ideologias e cosmovisões diferentes, sem optar de modo definitivo por nenhuma delas. O constituinte não deve engessar a sociedade, mas antes fomentar o embate entre idéias e projetos divergentes, convertendo-se com isso em agente catalisador do ideal democrático e pluralista.

Com efeito, é indispensável que a Constituição franqueie aos seus destinatários um razoável espaço de acomodação, outorgando-lhes certa liberdade política de ação. Como observou Konrad Hesse:

> *"El Derecho constitucional crea reglas de actuación y decisión políticas; proporcio[illegible]la política directrices y puntos de orientación, pero [illegible]ue pueda substituirla. Por ello la Constitución deja espacio para la actualización de las fuerzas políticas. Cuando la Constitución no regula numerosas cuestiones de la vida política, o lo hace sólo a grandes rasgos, no hay que ver en ello solamente una renuncia a su regulación o una remissón de la misma al proceso de actualización y concretización, sino que, además de ello, hay que ver com frequencia también en dicha actitud una garantía constitucional de la libre discusión y de la libre decisión de estas cuestiones".*[10]

Sob esse prisma, a atuação normativa das instâncias de poder não pode ser resumida à tarefa de execução da Constituição.[11] Embora o legislador esteja limitado formal e materialmente pela Lei Fundamental, ele goza de uma margem de atuação política própria, que não deve ser amesquinhada pela Constituição pluralista, já que a discricionariedade legislativa haure a sua legitimidade do voto popular.

[9] Peter Häberle, *Verfassung als Öffenlitcher Prozess*, Band 353, 1978, p. 145, *apud* Paulo Bonavides, *Política e Constituição: os caminhos da democracia*, Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 154.

[10] *Escritos de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, 1992, p. 20.

[11] Klaus Stern, *Derecho del Estado de la Republica Federal Alemana*, Centro de Estudios Constitucionales, 1987, p. 224.

Sem embargo, isso não impede o exercício do controle jurisdicional de constitucionalidade sobre a razoabilidade das opções discricionárias realizadas pelo legislador, seja sob o crivo do princípio da proporcionalidade,[12] seja com base no cânone do *due process of law* substantivo.[13] Apenas é aconselhada redobrada cautela do Judiciário no exercício desse controle (*judicial self-restraint*), para se evitar que o juiz, sob o pretexto de cumprir a Constituição, possa impor ao legislador, por vias oblíquas, as suas opções políticas e ideológicas.[14]

Por outro lado, a abertura constitucional projeta conseqüências de grande relevo no campo hermenêutico. O próprio conceito de intérprete constitucional é democratizado, passando a estender-se a todos aqueles que vivenciam a Constituição, ainda que na condição de meros destinatários das suas normas.[15]

[12] Sobre o princípio da proporcionalidade, veja-se: Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 318 e segs.; Suzana de Toledo Barros, *O princípio da proporcionalidade e o controle das leis restritivas de direitos fundamentais*, Brasília: Jurídica, 1996, p. 72 e segs.

[13] Sobre a evolução do princípio do *due process of law*, consulte-se Laurence H. Tribe, *American Constitucional Law*, The Foundation Press, 1988, p. 769 e segs., e, na literatura nacional, Carlos Roberto de Siqueira Castro, *O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil*, Rio de Janeiro: Forense, 1989.

[14] Essa questão suscita enorme polêmica nos Estados Unidos, colocando de um lado a corrente dita "interpretativista", e do outro os juristas "não-interpretativistas". Em termos muito gerais, pode-se dizer que os "interpretativistas" defendem que o controle de constitucionalidade deve ser realizado com muita parcimônia e especial atenção ao sentido literal das normas constitucionais, devendo predominar, na ausência de uma diretriz constitucional clara e inequívoca, a vontade do legislador. Os "não- interpretativistas", por sua vez, sustentam a necessidade do uso de valores substantivos (justiça, igualdade, liberdade) no controle de constitucionalidade, reconhecendo um papel mais ativo para o Judiciário na ordem política. A posição "interpretativista" está hoje fortemente associada ao conservadorismo republicano, e entre os seus defensores figuram Robert Bork e Willian Rehnquist, este último o atual Presidente da Suprema Corte norte-americana. A visão "não-interpretativista", a seu turno, está ligada aos defensores do ativismo judiciário, e um dos seus mais renomados arautos é o jusfilósofo Ronald Dworkin. Sobre o tema, vale consultar a obra específica de John Hart Ely, *Democracy and distrust – a theory of judicial review*, Cambridge: Harvard University Press, 1995.

[15] Essa é a tese central da obra de Peter Häberle, *Hermenêutica constitucional - a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição*, Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

Na Constituição aberta, a interpretação constitucional torna-se plástica o bastante para permitir a acomodação harmônica dos valores divergentes plasmados na Lei Maior. São incompatíveis com o seu ideário as hierarquias rígidas entre princípios constitucionais, que sacrificam integralmente alguns valores para salvaguarda de outros (v.g., considerar que, em hipóteses de colisão, os direitos individuais têm preferência absoluta sobre os direitos sociais, ou vice-versa). Nesta linha, ressaltou o constitucionalista italiano Gustavo Zagrebelsky:

> "*La coesistenza di valore e principi, sulla quale, necessariamente, una costituzione oggi si deve fondare per poter rendersi non renunciataria rispetto alle sue prestazioni di unità e integrazione e, al contempo, non incompatibile com la sua [illegible] materiale pluralista, richiede che ciascuno di tali valori e tal principi sia assunto in una valenza non assoluta, compatibile com quelli con i quali deve convivere. Carattere assoluto assume soltanto un meta-valore che si esprime nel duplice imperativo del mantenimento del pluralismo dei valori (per quanto riguarda l'aspetto sostanziale) e del loro confronto leale (per quanto riguarda l'aspetto procedurale)*".[16]

Segundo J.J. Gomes Canotilho,[17] a abertura constitucional desdobra-se em dois diferentes níveis: o nível horizontal, que denota o caráter "fragmentário" e "não-codificador" da Lei Fundamental, e o nível vertical, que expressa a natureza geral e indeterminada da linguagem utilizada na maioria das normas constitucionais. Acrescentaríamos, de nossa parte, o nível temporal, que exprime a grande suscetibilidade da Lei Maior a sofrer mutações informais do seu conteúdo, para adequação dos seus ditames ao devenir histórico.

Esses três níveis de abertura constitucional não representam três fenômenos diferentes, sendo apenas dimensões distintas da

[16] *Il Diritto Mite*, Einaudi, 1992, p. 11.

[17] *Direito Constitucional*, Almeidina, 1992, p. 194.

mesma realidade, que não raro se confundem e interpenetram. Inobstante, por motivos didáticos analisaremos cada um deles separadamente.

3. A Abertura Horizontal da Constituição: da Natureza Fragmentária da Lei Constitucional

Com o advento do Estado Social, a abrangência da Constituição foi consideravelmente expandida. As constituições invadiram novas searas, passando a regular matérias que antes flutuavam ao sabor da autonomia da vontade, ou que, no máximo, eram objeto de regulamentação infraconstitucional dentro da disciplina jurídica a que pertenciam.

Esse desenvolvimento histórico tornou de certa forma obsoleta a distinção clássica formulada por Carl Schmitt, entre normas materialmente constitucionais e normas apenas formalmente constitucionais.[18] Não há mais critério preciso para apontar quais matérias devem estar contidas no texto constitucional, e quais devem ser relegadas ao legislador ordinário. O importante é que as matérias alçadas à dignidade constitucional sejam fundamentais para a comunidade, e que a sua regulação exprima decisões meditadas da Nação, não refletindo apenas fatores contingenciais e efêmeros da política feita "com *p* minúsculo".

A tradição nacional, como se sabe, é de constituições longas, algo prolixas, que em alguns tópicos descem a particularidades que calhariam melhor em decreto ou instrução normativa. Tal fato contribui para a exagerada freqüência de emendas constitucionais no País, e até para a promulgação de novas cartas, o que gera um penoso clima de instabilidade institucional, e dificulta o florescimento no povo de um genuíno sentimento de respeito e apreço à Constituição.[19]

[18] *Dottrina della Costituzione*, Giuffré, 1984, p. 26 e segs.

[19] Cf. Karl Lowenstein, op. cit., p. 200.

Nem por isso deve-se defender a adoção no Brasil de uma Constituição sintética, à semelhança da bicentenária Carta norte-americana. A Constituição dos Estados Unidos só funciona naquele país porque o sistema jurídico lá adotado é o do *common-law*, que vem permitindo à jurisprudência, especialmente a da Suprema Corte, imprimir mudanças radicais no sentido das normas constitucionais, adaptando-as às profundas alterações que tem experimentado a sociedade americana ao longo do tempo. Apenas sob o ângulo formal pode-se dizer que vigora desde a independência dos Estados Unidos a mesma Lei Fundamental. Assim, transplantar a experiência norte-americana para o Brasil seria certamente uma empresa temerária – ou um "*recalque colonial*", como ironizou Luis Roberto Barroso[20] –, pois o sistema romano-germânico está consolidado em nossa tradição jurídica há quase meio milênio.

Todavia, mesmo no modelo de Constituição analítica, alguns excessos devem ser evitados. Conferir estatura constitucional ao trivial é banalizar a Constituição. Petrificar o que é por natureza fugaz serve apenas para apressar o processo de obsolescência da Lei Fundamental.

Em regra, a Constituição deve tratar apenas das questões de maior transcendência, e mesmo nestas limitando-se a enunciar os princípios nucleares e a estabelecer diretrizes gerais a serem desenvolvidas pelas forças presentes na comunidade nacional. Por exceção, admite-se uma regulação mais minuciosa em certos campos, tais como a estruturação do Estado e a partilha de poder entre as entidades políticas, tendo em vista que tais questões são de índole intrinsecamente constitucional.

Isso não significa, porém, que se deva esvaziar a substância da Constituição, transformando-a em uma "*casca vazia*".[21] As decisões fundamentais[22] adotadas pelo constituinte quanto à ordem

[20] *O Direito Constitucional*, op. cit., p. 48.

[21] Canotilho, *Constituição dirigente*, op. cit., p. 149.

[22] O uso dessa expressão não significa adesão à teoria da Constituição como decisão política fundamental, de Carl Schmitt, a qual consideramos inteiramente imprópria, máxime pela exacerbação do poder pessoal do dirigente máximo do Estado que ela enseja.

política, econômica, social, cultural, etc. devem estar determinadas na Lei Maior, fornecendo uma pauta segura para orientação do legislador.[23] Estas decisões apenas não devem ser de tal monta a escravizar a sociedade, impondo-lhe uma direção unívoca e sem retornos. Caso contrário, a Constituição transforma-se num verdadeiro convite à revolução.

4. A Abertura Vertical da Constituição: da Natureza Aberta da Linguagem Constitucional

Uma das características que peculiariza as normas constitucionais é o seu elevado grau de abstração e generalidade.[24] A Constituição vale-se freqüentemente de conceitos abertos e indeterminados, tais como dignidade da pessoa humana, igualdade, moralidade, liberdade, etc., que franqueiam amplo espaço para valoração subjetiva do intérprete.

Tais normas, em virtude da sua reduzida densidade semântica, carecem sempre de mediação concretizadora por parte do seu aplicador, ensejando diferentes leituras, que variam inevitavelmente ao sabor das convicções políticas de quem as interpreta. Neste contexto, o mito liberal da objetividade plena do intérprete rui como um castelo de cartas. No plano constitucional, não há como escamotear-se o elevado nível de permeabilidade entre o Direito e a Política, fato que não desmerece o caráter científico do Direito Constitucional, mas antes enriquece a disciplina, tornando-a menos árida e mais humana.

A própria amplitude do domínio social sobre o qual incide a normativa constitucional impõe à Lei Fundamental o recurso freqüente às normas de natureza principiológica. Assim, para a plena compreensão do fenômeno da abertura constitucional, torna-se necessário empreender uma breve digressão sobre o conceito de

[23] Cf. Konrad Hesse, op. cit., p. 19.

[24] Cf. Luis Roberto Barroso, *Interpretação e aplicação da Constituição*, São Paulo: Saraiva, 1996, p. 101

princípio jurídico, extremando-o do conceito regra jurídica.

Os princípios, na acepção clássica, constituem os mandamentos nucleares do sistema jurídico, irradiando seus efeitos sobre diferentes normas e servindo de balizamento para a interpretação e integração de todo o setor do ordenamento em que radicam.[25] Revestem-se de um grau de generalidade e de abstração superior ao das regras, sendo, por conseqüência, menor a determinabilidade do seu raio de aplicação. Ademais, os princípios possuem um matiz axiológico mais acentuado do que as regras, desvelando mais nitidamente os valores jurídicos e políticos que condensam.

Os princípios assumem no ordenamento múltiplas funções: por um lado, operam como alicerces do sistema jurídico, cimentando as suas diferentes partes e fornecendo a [illegible] de valores na qual o intérprete deve se basear para solução das questões mais controvertidas (função hermenêutica); por outro, na ausência de regras cuidando da hipótese, os princípios podem também exercer a função de normas de conduta, regulando imediatamente o comportamento dos seus destinatários (função regulativa).[26] Segundo Canotilho, eles também "podem desempenhar uma função argumentativa, permitindo, por exemplo, denotar a *ratio legis* de uma disposição ou revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo, possibilitando aos juristas, sobretudo aos juízes, o desenvolvimento, integração e complementação do direito".[27]

Dentro do sistema jurídico, os princípios passam por um processo de concretização e densificação sucessiva, através de princípios mais específicos e subprincípios, até adquirirem a concreção das regras. Tal concretização não se dá através de um simples processo lógico-formal, no qual sejam os princípios mais

[25] Cf. Celso Antonio Bandeira de Mello, *Elementos de Direito Administrativo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 299-300.

[26] Cf. Karl Larenz, *Metodologia da ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, p. 577 e segs.

[27] *Direito Constitucional*, op. cit., p. 173.

específicos deduzidos dos mais gerais. O que ocorre na verdade é um procedimento dialético, no qual cada subprincípio em que se desdobra o princípio original adiciona a este novas dimensões e possibilidades, subsistindo o princípio original no papel de vetor exegético dos cânones mais específicos. Há um "esclarecimento recíproco": o princípio se ilumina através das suas concretizações, as quais, por sua vez, só assumem seu sentido pleno ao lume do princípio que lhes engendrou.[28]

Segundo Canaris,[29] outra distinção fundamental entre princípios e regras jurídicas relaciona-se ao fato de os primeiros, ao contrário das segundas, não permitirem, pela insuficiência do seu grau de concretização, a subsunção. Segundo tal autor, os princípios situam-se, no plano da fluidez, entre os valores e as regras jurídicas. Excedem os valores, em termos de concretização, por já delinearem indicações sobre as suas conseqüências jurídicas, mas ainda não alcançam o grau de densidade normativa das regras, pois não têm delimitadas, com a precisão necessária, as respectivas hipóteses de incidência e conseqüências jurídicas.

Sem embargo, leciona Ronald Dworkin que a principal distinção entre os princípios e as regras é de caráter lógico, e diz respeito aos respectivos mecanismos de aplicação. As regras, segundo o citado Professor, incidem sob a forma do "*all or nothing*", o que não sucede com os princípios. Em outras palavras, presentes os seus pressupostos fáticos, ou a regra é aplicada ao caso a ela subsumido, ou é considerada inválida para o mesmo. Na dicção de Dworkin, "*if the facts a rule stipulates are given, then either the rule is valid, in which case the answer it supplies must be accepted, or it is not, in which case it contributes nothing to the decision*".[30]

[28] Cf. Karl Larenz, op. cit., p. 579.

[29] Claus Wilhem Canaris, *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 86-87.

[30] Ronald Dworkin, *Taking rights seriously*, Cambridge: Harvard University Press, 1980, p. 24.

Já os princípios jurídicos atuam de maneira diversa, pois, presentes as condições de fato enunciadas como essenciais à sua incidência, daí não decorre necessariamente a sua aplicação ao caso concreto.

Isso ocorre porque, ao contrário das regras, os princípios, segundo Dworkin,[31] são dotados de uma dimensão de peso. Tal característica se revela quando dois princípios diferentes se aplicam ao mesmo caso. Nesta hipótese, o conflito é solucionado levando em consideração o peso relativo assumido por cada princípio dentro das circunstâncias concretas que presidem o caso, a fim de que se possa precisar em que medida cada um cederá espaço ao outro. Há uma "calibragem" entre os princípios, e não a opção pela aplicação de um deles, em detrimento do outro.

Assim, é possível que um princípio seja válido e pertinente a determinado caso concreto, mas que as suas conseqüências jurídicas não sejam deflagradas naquele caso, ou não o sejam inteiramente, em razão da incidência de outros princípios também aplicáveis.

Já com as regras jurídicas, tal fenômeno não se opera, pois quando mais de uma delas incide sobre determinada hipótese fática, o intérprete resolve a antinomia valendo-se dos critérios hierárquico, cronológico e de especialidade,[32] que acarretam sempre a opção por uma das regras, com a completa desconsideração das demais.

Sem divergir em essência de Ronald Dworkin, o renomado jurista alemão Robert Alexy formulou sua fecunda teoria segundo a qual os princípios encerram "mandados de otimização". Segundo Alexy:

> "*(...) los principios son mandatos de optimización, que estam caracterizados por el hecho de que puedem ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos*".[33]

[31] Op. cit., p. 26.

[32] Sobre os critérios de solução de antinomias entre regras jurídicas, vale consultar Norberto Bobbio, *Teoria do ordenamento jurídico*, Brasília: Ed. da UnB, 1996, p. 91 e segs.

[33] *Teoria de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 86.

Esclarece o doutrinador germânico que o conflito entre regras é resolvido de modo completamente diverso do conflito entre princípios. O primeiro só pode ser solucionado através da introdução de uma cláusula de exceção (a regra mais especial regulará o caso, em detrimento da mais geral), ou mediante o reconhecimento da invalidade de alguma das regras confrontadas. Já o conflito entre princípios não se desenrola no campo da validade, mas sim na dimensão do peso. Não há, *a priori*, uma hierarquia, no sentido normativo, entre os princípios, pois a prevalência de cada um deles na solução do problema jurídico dependerá das circunstâncias específicas do caso concreto.[34]

O fato de a Constituição valer-se com enorme freqüência de normas principiológicas torna a interpretação e aplicação dos ditames constitucionais mais fluidas e menos dogmáticas. Assim, em uma Constituição fortemente alicerçada em princípios jurídicos, os conflitos entre valores e interesses não podem ser resolvidos *more geometrico*, através dos métodos cartesianos de lógica formal, pois o que impera nesta seara é a lógica do razoável.[35]

Sem embargo, é evidente que em determinadas matérias a Lei Maior também se vale de normas mais densas, vazadas sob a forma de regras jurídicas. E é natural que assim seja. Por um lado, parece induvidoso que a adoção de um sistema constitucional fundado exclusivamente em princípios carrearia ao ordenamento uma dose inaceitável de incerteza e insegurança, já que a aplicação dos princípios opera-se de modo menos previsível do que as regras. De outra banda, a instituição de um modelo composto unicamente de regras não daria conta da crescente complexidade das situações que a Constituição propõe-se a regular, pois engessaria o intérprete e o legislador, subtraindo-lhes a maleabilidade necessária à acomodação dos conflitos que naturalmente

[34] Op. cit., p. 89.

[35] Luís Recaséns Siches cunhou a expressão lógica do razoável, definindo-a assim: *"La lógica de lo humano o de lo razonable es una razón impregnada de puntos de vista estimativos, de critérios de valorización, de pautas axiológicas, que además leva a sus espaldas como allecionamiento las ensinanzas recebidas de la experiencia (...)"* (*Tratado general de filosofia del Derecho*, Ciudad del México, 1959, p. 642).

se estabelecem, em casos concretos, entre diversos interesses concorrentes tutelados pela ordem constitucional.[36]

Enfim, a abertura semântica possibilita múltiplas interpretações e soluções para as questões constitucionais controvertidas,[37] configurando, por isso mesmo, um fator decisivo para a incessante dinamização da Lei Fundamental.

5. A Abertura da Constituição ao Tempo

Como norma primacial da comunidade, a Constituição é feita para perdurar indefinidamente no tempo. Exatamente por essa razão, ela deve ser dotada de válvulas que permitam a atualização dos seus ditames em face das alterações que ocorrem na sociedade com o passar do tempo.[38] A excessiva rigidez constitucional pode causar o "envelhecimento precoce" da Lei Fundamental, minando a sua autoridade e erodindo a sua legitimidade material.

As modificações constitucionais podem dar-se por intermédio de mecanismos formais (no Brasil, emenda e revisão constitucionais), ou decorrer de processos informais, que operam mudanças no sentido da Constituição, sem promover qualquer alteração no seu texto.

Abordaremos aqui apenas os processos informais de alteração da Constituição, remetendo o leitor à vasta literatura existente a respeito das formas institucionalizadas de mudança da lei constitucional.[39]

[36] Cf. Robert Alexy, op. cit., p. 115 e segs.

[37] Afigura-se anacrônico o entendimento, sustentado no passado pela Escola da Exegese, de que existiria sempre uma única interpretação correta para cada norma jurídica. Paradoxalmente, esse entendimento vem sendo atualmente defendido pelo brilhante jusfilósofo norte-americano Ronald Dworkin (artigo intitulado "Is there really no right answer in hard cases", constante da obra *A matter of principle*, Harvard University Press, 1985, p. 119-146).

[38] Cf. Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, Introdução à Teoria da Constituição, Coimbra: Coimbra Ed., 1988, p. 108.

[39] Sobre o tema, veja-se: Jorge Miranda, op. cit., p. 108-193; Paolo Biscaretti di Ruffia, *Direito Constitucional (Instituições de Direito Público)*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 220-237, e Raul Machado Horta, "Permanência e mudança na Constituição", in *Estudos de Direito Constitucional*, Del Rey, 1995.

As principais formas de mutação tácita da Constituição são o costume constitucional[40] e a interpretação evolutiva das normas constitucionais. Diferenciam-se ambos porque o costume, sendo forma de integração do ordenamento, pressupõe a existência de lacuna, o que não sucede com a interpretação evolutiva.

O costume jurídico, conforme assinala a doutrina clássica, assenta-se em dois pilares: a observância reiterada de determinado comportamento (elemento objetivo) e a crença generalizada na obrigatoriedade deste comportamento (elemento subjetivo).[41] Ao contrário da lei, que emana das autoridades legitimadas para a sua edição, o costume brota espontaneamente do meio social, cristalizando-se, com o passar do tempo, a convicção da sua imperatividade.

Principalmente nas constituições mais longevas, é freqüente a consolidação de certas praxes, em questões de índole constitucional, ao largo do texto magno. Este fenômeno é positivo, pois confere dinamismo à ordem constitucional, desde que o costume adotado não atente contra a letra ou contra o espírito da Constituição.

Com efeito, no campo constitucional não é possível separar rigidamente as esferas do ser e do dever-ser, pois a Constituição e o mundo empírico vivem em permanente tensão dialética, conformando-se reciprocamente. Por isso, o costume constitucional assume papel vital, já que se situa precisamente nesta interseção entre o mundo dos fatos e o mundo das normas. A espontaneidade com que germina na comunidade política torna o costume um instrumento eficaz para transformação da Constituição estática numa *living constitution*.

Sem embargo, a doutrina majoritária, se aceita sem maiores reservas o costume *secundum constituitionem* e *praeter constituitionem*, rejeita, com sobras de razão, o costume *contra constituitionem*.[42] E

[40] Há, porém, autores de linhagem positivista que não aceitam a existência de costume constitucional, conforme relata Jorge Miranda, op. cit., p. 93-95.

[41] Cf. Miguel Reale, *Lições preliminares de Direito*, São Paulo: Ed. da USP, 1973, p. 184.

[42] Cf. Luis Roberto Barroso, *Interpretação...*, op. cit., p. 136.

não era para menos. A admissão do costume inconstitucional contraria frontalmente o axioma mais caro ao constitucionalismo: o princípio da supremacia da Constituição.

De qualquer sorte, é verdade insofismável que mesmo em países formalmente democráticos florescem costumes constitucionais *contra constituitionem*, sendo exemplo eloqüente, no caso brasileiro, o rotineiro abuso na edição de medidas provisórias pelo Poder Executivo, coonestado pela inércia cúmplice dos Poderes Legislativo e Judiciário.

Ainda mais importante do que o costume constitucional é a interpretação evolutiva das normas constitucionais, que consiste, segundo o magistério de Luis Roberto Barroso, "na atribuição de novos conteúdos à norma constitucional [illegible] modificação do seu teor literal, em razão de mudanças históricas [illegible] de fatores políticos e sociais que não estavam presentes na mente dos constituintes".[43]

Prepondera largamente na doutrina moderna a concepção objetivista da interpretação, pela qual o intérprete deve buscar não a vontade histórica do legislador (*mens legislatoris*), mas sim a vontade efetivamente expressa na norma jurídica (*mens legis*).[44] Editada a lei, esta passa a gozar de existência autônoma, rompendo-se o cordão umbilical que a unia ao legislador histórico. A partir daí, o sentido da norma pode sofrer alterações, sob o influxo das variações ocorridas na realidade sobre a qual ela incide.

No campo constitucional, esse fenômeno é ainda mais intenso, seja pelo uso abundante de conceitos plásticos nos textos constitucionais, seja em razão do natural dinamismo do domínio empírico sobre o qual se projeta a Constituição. Princípios tais como

[43] *Idem*, p. 137.

[44] Essa questão, conquanto superada pelo consenso quase universal nos países filiados ao sistema romano-germânico, ainda acende calorosos debates nos Estados Unidos, onde um segmento conservador da doutrina – os originalistas – sustenta que a interpretação constitucional deve cingir-se à busca da vontade histórica do legislador constituinte. A defesa desta anacrônica posição pode ser encontrada na obra do Prof. Cristopher Wolfe, *La transformación de la interpretacion constitucional*, Editorial Civitas, 1991.

o da função social da propriedade, da moralidade e da dignidade da pessoa humana conexionam-se intimamente com os valores preponderantes no meio social, o que os sujeita a radicais câmbios de sentido, no caso de mudança destes valores.

Anota Jerzy Wróblewsky que existem basicamente duas "ideologias" na interpretação jurídica: a estática e a dinâmica.[45] A ideologia estática da hermenêutica, ao assumir como valores básicos a certeza, a estabilidade e a previsibilidade, defende que o direito não deve mudar senão por obra do legislador. A interpretação jurídica é vista como atividade meramente declaratória, que revela o conteúdo de uma norma jurídica preexistente, negando-se peremptoriamente a existência de qualquer componente criativo do intérprete no processo hermenêutico.

A ideologia dinâmica, por seu turno, "*considera a la interpretación como actividad que adapta el derecho a las necesidades presentes y futuras de la 'vida social' en el sentido más amplio de este término... El significado de la regla legal no es, por tanto, ningún hecho del pasado conectado por vínculos ficticios com la voluntad del legislador histórico. De ser así, el derecho resultaría un gobierno de los muertos sobre los vivos. El significado de las reglas legales cambia en la medida en que cambian los contextos en los que opera*".[46]

Ocioso ressaltar que a ideologia estática da interpretação jurídica é absolutamente inconciliável com o ideal da Constituição aberta, pois o congelamento das normas constitucionais obsta a adaptação destas normas às mudanças sociais, tendendo a gerar, com o passar do tempo, uma cisão irremediável entre os valores vigentes na comunidade e a normativa constitucional.

Talvez o maior exemplo de dinamismo hermenêutico se encontre na Constituição norte-americana. É impressionante a

[45] *Constitución y teoria general de la interpretación jurídica*, Cuaderno Civitas, 1988, p. 72 e segs.

[46] *Idem*, p. 75-76.

profundidade e a extensão das mudanças no conteúdo da Lei Fundamental americana, ocorridas, no mais das vezes, sem qualquer alteração formal no seu texto. O entendimento da Suprema Corte americana em temas candentes como o racismo, legislação social, dirigismo contratual, aborto, uso de anticoncepcionais, e vários outros, tem-se alterado radicalmente no tempo,[47] muito mais em virtude de mudanças nos paradigmas axiológicos vigentes naquele país, do que por força de argumentos de ordem técnica. Nos Estados Unidos, mais do que em qualquer outro lugar, é correta a afirmação dos juristas da *sociological jurisprudence*, de que "*the Constitution is what the Supreme Court says it is*".

No Brasil, a interpretação evolutiva da Constituição tem-se mantido em limites acanhados,[48] em razão da efemeridade da vigência dos textos constitucionais, aliada ao crônico desrespeito das constituições pelos detentores do poder político (não surgiu a necessidade da interpretação evolutiva, pois o poder desenvolveu-se em regra à margem da Constituição formal). Todavia, alguns exemplos podem ser lembrados, como a chamada *doutrina brasileira do "habeas corpus"*,[49] e, mais recentemente, já sob a égide da Constituição de 1988, a mudança da orientação do STF relativa aos efeitos das decisões proferidas em mandados de injunção.[50]

De qualquer maneira, é certo que as mutações informais da Constituição estão sujeitas a limites, para além dos quais se tornam inconstitucionais. No caso da interpretação evolutiva, por mais aberto

[47] Sobre o tema, veja-se: Laurence Tribe, op. cit.; John E. Novak, Ronald D. Rotunda, *Constitucional law*, West Publishing Co., 1995; Bernard Schwartz, *Direito Constitucional americano*, Rio de Janeiro: Forense, 1966; Lêda Boechat Rodrigues, *A Corte Suprema e o Direito Constitucional americano*, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1992.

[48] Cf. Anna Candida Cunha Ferraz, *Processos informais de mudança da Constituição*, Max Limonad, 1986, p. 133-134.

[49] Cf. Luis Roberto Barroso, *Interpretação...*, op. cit., p. 139.

[50] A propósito de tal evolução, veja-se: Clèmerson Merlin Clève, *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no Direito brasileiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 257 e segs.

que seja o texto da norma interpretada, ele sempre oporá ao hermeneuta uma barreira instransponível, porque, consoante ressaltou Friedrich Müller, *"le texte trace les limites extrêmes des diférents sens possibles qui peuvent être fonctionnellement soutenous et constittucionnellement autorisé"*.[51] Ademais, as decisões políticas fundamentais do constituinte, ainda que não estejam expressas no texto magno, não podem ser vulneradas por intermédio de mutação constitucional, sob pena de subversão do próprio sistema constitucional.

6. Os Limites da Constituição Aberta

A abertura da Constituição é um dos *topoi* centrais da moderna teoria constitucional, mas não configura uma panacéia para a resolução de todos os problemas do constitucionalismo contemporâneo.

Com efeito, a ênfase da teoria da Constituição aberta recai sobre os aspectos procedimentais da Lei Fundamental. Levada ao paroxismo, a Constituição aberta é aquela "reduzida ao mínimo, quanto ao conteúdo, e elevada ao máximo, quanto às regras do jogo processuais".[52] Segundo esta concepção, a Constituição não deve ditar as diretrizes substantivas da vida comunitária, porque estas precisam traduzir o produto do embate justo entre as forças plurais presentes na sociedade.

Entretanto, a radicalização do ideal da Constituição aberta (que pode ser vislumbrada na doutrina de Peter Häberle, mas não na de Konrad Hesse) pode conduzir a conseqüências nefastas, na medida em que "retira a normatividade da constituição para a lançar no existencialismo actualizador do pluralismo".[53] Com isso, a força normativa da Constituição tende a dissolver-se na política, o que pode ensejar efeitos desastrosos, pois nem sempre as decisões políticas primam

[51] *Discours de la méthode juridique*, PUF, 1996, p. 240.
[52] Peter Häberle, *Verfassungsinterpretation*, p. 141, *apud* Canotilho, *Constituição dirigente...*, op. cit., p. 94.
[53] Canotilho, *ibidem*, p. 98.

pelo respeito aos valores transcendentais de justiça, igualdade e liberdade, que toda a Constituição que mereça este nome deve consagrar.

O amesquinhamento das dimensões substantivas da Constituição revela-se perigoso sobretudo em países, como o Brasil, estigmatizados por um profundo abismo social, que separa as elites das classes desfavorecidas. Nestes países, a existência de um núcleo de valores e programas materiais na Constituição representa uma importante garantia para os setores marginalizados da população, que deve ser posta acima da esfera de disposição das forças políticas, já que estas propendem, em regra, à defesa dos interesses do extrato social a que pertencem.

Ademais, em um cenário marcado pela absoluta hegemonia de um segmento político – e este é o atual caso brasileiro –, a abertura ilimitada da Constituição tende a gerar efeitos inversos aos que inspiraram a sua formulação teórica. A redução da carga substantiva da Constituição pode, neste contexto, servir não à promoção do pluralismo político, mas ao seu aniquilamento, ao permitir a opressão da minoria pela maioria. Atento a estes problemas, salientou com a costumeira precisão o Prof. Paulo Bonavides:

> "Demais, o método concretista da 'Constituição aberta' demanda para uma eficaz aplicação a presença de sólido consenso democrático, base social estável, pressupostos institucionais firmes, cultura política bastante ampliada e desenvolvida, fatores sem dúvida difíceis de achar nos sistemas políticos e sociais das nações subdesenvolvidas ou em desenvolvimento".[54]

Sem embargo, isso não significa que a idéia da abertura constitucional deva ser abandonada, ou considerada como mero artifício teorético de cariz neoliberal, destinado à redução das conquistas sociais consagradas na Lei Maior. Pelo contrário, a teoria da Constituição aberta é extremamente importante, na medida em que ressalta a questão dos "limites de prestação" da Lei Fundamental, pondo em relevo os seguintes pontos, de procedência inobjetável:

[54] *Política e Constituição: os caminhos da democracia*, op. cit., p. 156.

> "... (1) a constituição não é nem deve considerar-se um sistema logicamente fechado; (2) a constituição pressupõe em larga medida uma 'mediação política', situando-se os comandos normativos dentro de uma certa 'reserva do possível'; (3) uma constituição democrática oferece espaço para diferentes 'variáveis' de conformação política, embora esta conformação não se possa entender normativo – constitucionalmente desvinculada".[55]

Na verdade, a questão central não está em precisar se a Constituição deve ser aberta ou não, pois não se trata no caso de uma opção radical do tipo "tudo ou nada". O essencial é identificar quais matérias justificam tratamento em sede constitucional, e qual o nível de abertura desejável para cada uma delas, sem cair-se no exagero da Constituição "*casca vazia*",[56] despida de qualquer conteúdo substantivo, nem resvalar-se para o extremo oposto, da Constituição prolixa e petrificada no tempo. Isto porque, consoante registrou Konrad Hesse, "*puesto que la Constitución engloba los caracteres de apertura y amplitud de una parte, com la presencia de disposiciones vinculantes de outra, es claro que el punto decisivo radica precisamente en la polaridad de estos elementos*".[57]

Enfim, entre Cila e Cáribdes deve-se buscar uma trajetória equilibrada para a moderna teoria constitucional, que não fulmine a pretensão da Constituição de conformar a realidade, mas também não incorra na ingenuidade de achar que a Lei Fundamental pode tudo, pois aí ela certamente terminará não podendo nada.

[55] Canotilho, *Constituição dirigente...*, op. cit., p. 148.
[56] *Vide* nota 21.
[57] Op. cit., p. 23.

Bibliografia

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*, trad. por Ernesto Garzón Valdés, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direito fundamentais*, Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

BARROSO, Luis Roberto. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da Constituição brasileira*, Rio de Janeiro: Renovar, 1990.

_____. *Interpretação e aplicação da Constituição*, São Paulo: Saraiva, 1996.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, trad. por Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, 7. ed., Brasília: Universidade de Brasília, 1996.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 4. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

_____. *Do Estado Liberal ao Estado social*, 6. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

_____. *Política e Constituição: os caminhos da democracia*, 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1985.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*, trad. por Antônio Menezes Cordeiro, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador – contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, reimp., Coimbra: Coimbra Ed., 1994.

_____. *Direito Constitucional*, 5. ed., Coimbra: Liv. Almeidina, 1992.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil*, 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1989.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata de*

constitucionalidade no Direito brasileiro, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

DWORKIN, Ronald. *A matter of principle*, Cambridge: Harvard University Press, 1985.

_____. *Taking rights seriously*, Cambridge: Harvard University Press, 1978.

ELY, John Hart. *Democracy and distrust – a theory of judicial review*, Cambridge: Harvard University Press, 1980.

FARIA, José Eduardo Soares (org.). *Direito e globalização econômica – implicações e perspectivas*, São Paulo: Malheiros Editores, 1996 (obra coletiva).

FERRAZ, Anna Candida da Cunha. *Processos informais de mudança da Constituição*, São Paulo: Max Limonad, 1986.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição*, trad. por Gilmar Ferreira Mendes, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

HESSE, Konrad. *Escritos de Derecho Constitucional*, trad. por Pedro Cruz Villalon, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*, Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*, trad. por José Lamego, 2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

LASSALE, Ferdinand. *A essência da Constituição*, trad. por Walter Stönner, 2. ed., Rio de Janeiro: Liber Juris, 1988.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*, 2. ed., 2. tir., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*, Introdução à Teoria da Constituição, 2. ed., reimp., Coimbra: Coimbra Ed., 1988, vol. II, t. II.

MÜLLER, Friedrich. *Discours de la méthode juridique*, trad. por Olivier Jouanjan, Paris: Presses Universitaires de France, 1996.

NOWAK, John E., ROTUNDA, Ronald D. *American Constitutional Law*, St. Paul: West Publishing. Co., 1995.

POPPER, Karl Raimund. *A sociedade aberta e seus inimigos*, trad. por Paulo de Almeida, São Paulo: Abril Cultural, 1980 (Coleção "Os Pensadores").

REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*, São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1973.

RODRIGUES, Lêda Boechat. *A Corte Suprema e o Direito Constitucional americano*, 2. ed., Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1992.

RUFFIA, Paolo Biscaretti di. *Direito Constitucional (Instituições de Direito Público)*, trad. por Maria Helena Diniz, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

SCHMITT, Carl. *Dottrina della Costituzione*, trad. por Antonio Caracciolo, Milano: Giuffrè Editore, 1984.

SCHWARTZ, Bernard. *Direito Constitucional americano*, trad. por Carlos Nayfeld, Rio de Janeiro: Forense, 1966.

SICHES, Luis Recaséns. *Tratado general de filosofia del Derecho*, Cidade del México: Porrua, 1959.

STERN, Klaus. *Derecho del Estado de la Republica Federal Alemana*, trad. por Javier Pérez Royo e Pedro Cruz Villalón, Madrid: Centros de Estudios Constitucionales, 1987.

TRIBE, Lawrence H. *American Constitucional Law*, 2. ed., 4. reimp., New York: The Foundation Press, 1988.

WOLFE, Cristopher. *La transformación de la interpretación constitucional*, trad. por María Gracia Rubio de Casas e Sonsoles Valcárcel, Madrid: Editorial Civitas, 1991.

WRÓBLEWSKY, Jerzy. *Constitución y teoria general de la interpretación jurídica*, trad. por Arantxa Azurza, reimp., Madrid: Cuadernos Civitas, 1988.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il Diritto Mite*, Torino: Einaudi, 1992.

Íntegras de Acórdão

1) AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.617-2 - MS MEDIDA LIMINAR

Relator: Min. Octavio Gallotti
Requerente: Procurador-Geral da República
Requerido: Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região

Ementa

Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de outro provimento da mesma espécie, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. Cautelar deferida, para suspender-se, *ex tunc*, isto é, desde a data de sua prolação (06.05.1997), as decisões administrativas do Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região que determinaram a redução, de 12% para 6%, da alíquota da contribuição de magistrados e servidores ao Plano de Seguridade Social do Servidor - PSSS.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, conhecer da ação direta de inconstitucionalidade, vencido o Ministro Marco Aurélio. Prosseguindo no julgamento, o Tribunal deferiu a medida liminar para suspender, com eficácia *ex tunc* (desde 06.05.1997), até o final do julgamento desta ação direta, a execução e a aplicabilidade dos acórdãos nº 1.096/97 (Proc. TRT-MA nº 14/97) e nº 1.097 (Proc. TRT-MA nº 16/97), ambos do Tribunal Regional do Trabalho da Vigésima Quarta Região/MS, que deferiram a redução de 12% para 6% a alíquota de contribuição dos servidores e juízes daquela Região, ao Plano de Seguridade Social do Servidor - PSSS, e a restituição dos valores descontados a maior desde 01.07.1994.

Brasília, 11 de junho de 1997.
Celso de Mello - Presidente
Octavio Gallotti - Relator

Relatório

O Senhor Ministro Octavio Gallotti.

Trata-se de ação direta movida contra decisões administrativas do Tribunal Regional do Trabalho da Vigésima Quarta Região, que reduziram, de doze para seis por cento, a alíquota de contribuição dos magistrados e servidores daquela circunscrição, ao Plano de Seguridade Social do Servidor - PSSS, com ressarcimento das diferenças supostamente recolhidas a maior, a partir de julho de 1994. Eis o teor das referidas assentadas, conforme publicadas no "Diário da Justiça", de 7 de maio de 1997:

> "PROCESSO TRT: MA Nº 14/97 - ACÓRDÃO Nº 1.096/97
> REQUERENTE: ASSOCIAÇÃO DOS MAGISTRADOS DO TRABALHO DO TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 24ª REGIÃO REQUERIDA: EXMA. JUÍZA-PRESIDENTE DO TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 24ª REGIÃO
> RELATORA: JUÍZA GERALDA PEDROSO
> PROCEDÊNCIA: TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 24ª REGIÃO

Acórdão

Vistos os autos acima epigrafados, acordam os Juízes do Egrégio Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região, por maioria, com a suspeição declarada pela Excelentíssima Senhora Juíza Daisy Vasques (Presidente), vencido o Excelentíssimo Senhor Juiz André Luís Moraes de Oliveira e parcialmente a Excelentíssima Senhora Juíza Geralda Pedroso, apreciando o Recurso Administrativo nº 3.231/97, relativo à MA-14/97, dar provimento ao Recurso a fim de deferir parcialmente o pedido feito pela Associação dos Magistrados do Trabalho da 24ª Região, relativo à redução de 12% para 6% da alíquota referente ao Plano de Seguridade Social e restituição dos valores cobrados a maior, desde 1º/7/94, corrigidos monetariamente e sem a incidência de juros, nos termos do voto da Excelentíssima Senhora Juíza Geralda Pedroso (Vice-Presidente), a qual, porém, restou vencida quanto à questão da disponibilidade orçamentária.
Sala das Sessões, 06 de maio de 1997."

> "PROCESSO TRT: MA Nº 16/97 - ACÓRDÃO Nº 1.097/97
> REQUERENTE: ASSOCIAÇÃO DOS SERVIDORES DO TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 24ª REGIÃO - ASTRT
> REQUERIDA: EXMA. JUÍZA-PRESIDENTE DO TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 24ª REGIÃO
> RELATORA: JUÍZA GERALDA PEDROSO
> PROCEDÊNCIA: TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 24ª REGIÃO

Acórdão

Vistos os autos acima epigrafados, acordam os Juízes do Egrégio Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região, por maioria, com a suspeição declarada pela Excelentíssima Senhora Juíza Daisy Vasques (Presidente), vencido o Excelentíssimo Senhor Juiz André Luís Moraes de Oliveira e parcialmente a Excelentíssima Senhora Juíza Geralda Pedroso, apreciando o Recurso Administrativo nº 3.273/97, relativo à MA-16/97, dar provimento ao Recurso a fim de deferir parcialmente o pedido feito pela Associação dos Servidores do Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região, relativo à redução de 12% para 6% da alíquota referente ao Plano de Seguridade Social e restituição dos valores cobrados a maior, desde 1º/7/94, corrigidos monetariamente e sem a incidência de juros, nos termos do voto da Excelentíssima Senhora Juíza Geralda Pedroso (Vice-Presidente), a qual, porém, restou vencida quanto à questão da disponibilidade orçamentária.
Sala das Sessões, 06 de maio de 1997"(fls.13).

Segundo o requerente, ao partir da errônea suposição de que, não tendo sido convertidas em lei, teriam perdido a eficácia, desde a sua edição, a Medida Provisória nº 560-94 e suas sucessoras a despeito de reeditada cada uma delas dentro do prazo de validade da anterior, contrariaram as decisões impugnadas, o disposto no parágrafo único do art. 62 da Constituição.

Assim conclui o eminente Procurador-Geral da República, por considerar que compete, única e

exclusivamente, ao Congresso Nacional, nos termos daquele preceito a disciplina das relações jurídicas surgidas na vigência das medidas provisórias, não cabendo a Tribunal algum substituí-lo no exercício dessa privativa competência.

Invocando o recentemente decidido pelo Supremo Tribunal, na Ação Direta nº 1.610, ao suspender os efeitos de decisão do Superior Tribunal de Justiça, semelhante à ora atacada, arremata a petição inicial:

> "17. Verificada, pois, a existência do *fumus boni iuris* e consubstanciado o *periculum in mora* nos gravames ocasionados ao Erário Público em virtude da drástica redução nos recursos arrecadados para a Seguridade Social dos servidores públicos civis, além da possibilidade de ser realizado o ressarcimento inconstitucional ao servidores das diferenças recolhidas desde julho de 1994, requer o autor seja concedida MEDIDA CAUTELAR para suspender, até a decisão final da ação, a eficácia dos atos ora impugnados do Tribunal Regional do Trabalho da 24ª Região.
> 18. Requer ainda que, colhidas as informações necessárias e ouvido o Advogado-Geral da União, nos termos do art. 103, § 3º, da Constituição Federal, lhe seja dada vista dos autos para manifestação a respeito do mérito, pedindo, afinal, seja julgada procedente a ação" (fls. 9/10).

É o Relatório.

Voto

O Senhor Ministro Octavio Gallotti (Relator).

Ao relatar, em sessão de 28 de maio próximo passado, a Ação Direta nº 1.610, distinguiu-me, o eminente Ministro SYDNEY SANCHES, com a transcrição do voto, abaixo reproduzido, que havia tido eu ocasião de proferir, como Relator da Ação Direta nº 1.533, assestada a dispositivo de Medida Provisória onde se declaravam convalidados os atos praticados com base no provimento então reeditados:

> "Talvez não mais que do inadequado emprego do vocábulo 'convalidados', utilizado no dispositivo questionado, proceda toda a flama da bem lançada petição inicial, a despertar a equivocada impressão de que ali se estaria deparando a competência para a disciplina das

relações jurídicas decorrentes de medida provisória cuja eficácia se houvesse chegado a consumar, ao passo que, em verdade, aqui se trata de medida provisória em tempo útil reeditada, sem que se houvesse chegado a expirar o prazo de trinta dias de validade da anterior, nem tivesse sido ela rejeitada pelo Congresso Nacional.

O verdadeiro objeto da norma impugnada é, pois, o de manter a eficácia de medida, cuja reedição, no silêncio do Congresso, é autorizada pela jurisprudência do Supremo Tribunal (ADI 295, sessão de 22-6-90), ao contrário da medida rejeitada, esta sim, insusceptível de ser reeditada (ADI 293, *RTJ* 147/707) e, assim, de vir a ter convalidados seus efeitos por outra medida provisória.

Dessa possibilidade de reedição de medida não votada pelo Congresso é conseqüência natural – penso eu – a preservação de eficácia do provimento com força de lei, sem solução de continuidade, até que eventualmente se consume, sem reedição, o seu prazo de validade ou seja ele rejeitado, desenlaces que, no caso, não sucederam".

A tal adminículo acrescentou com precisão o eminente Ministro SYDNEY SANCHES, Relator da citada Ação Direta nº 1.610:

> "11. Em outras oportunidades, tem a Corte enfrentado a questão relativa às reedições de Medidas Provisórias, admitindo-as sempre que tenham ocorrido dentro do prazo de trinta dias previsto no parágrafo único do art. 62.
> Tais decisões ocorreram em medidas cautelares, não tendo sido, ainda, publicados os respectivos acórdãos.
> Mas a matéria é bastante conhecida do Tribunal.
> 12. No caso, o Superior Tribunal de Justiça partiu do pressuposto de que, não convertidas em Lei as sucessivas Medidas Provisórias, perderam elas sua eficácia.
> Sucede que a última foi baixada, na mesma data da decisão do Superior Tribunal de Justiça (14.05.1997) e ainda dentro do prazo de trinta dias da Medida

Provisória anterior.

Tudo conforme demonstrado na inicial.

13. Está, por conseguinte, satisfeito o requisito da plausibilidade jurídica da ação ('fumus boni iuris').

14. Assim, também, o do 'periculum in mora', ou da alta conveniência da Administração, pois a interrupção dos recolhimentos, segundo as alíquotas previstas na Medida Provisória, e, ainda, a restituição do que havia sido recolhido, a maior desde julho de 1994, evidenciam a possibilidade de grave prejuízo para os cofres já combalidos da Previdência Social, em detrimento de todos aqueles que não foram contemplados pela Resolução em questão.

15. Isto posto, defiro a medida cautelar, para suspender, 'ex tunc', ou seja, desde 14 de maio de 1997, a Resolução do Superior Tribunal de Justiça, da mesma data, no Processo nº 0813/97 (fls. 10/12)".

Na linha desse precedente específico, defiro o pedido de medida cautelar para suspender ex tunc, ou seja, a partir de 6 de maio de 1997, data de sua prolação, os acórdãos nº 1.096/97 (Proc. TRT-MA nº 14/97) e nº 1.097/97 (Proc. TRT-MA nº 16/97), ambos do Tribunal Regional do Trabalho da Vigésima Quarta Região.

MEDIDA LIMINAR

Preliminar

O Senhor Ministro Marco Aurélio.

Senhor Presidente, peço vênia para entender que a ação direta de inconstitucionalidade está dirigida, em si, como anunciou o próprio Relator, contra decisões administrativas e não contra um ato normativo autônomo. Por isso, entendo-a incabível.

Na fase subseqüente, assento que o Tribunal observou o artigo 62 da Constituição Federal, glosando o que já se tornou uma praxe no País: a reedição de medida provisória que, de início, é editada para viger, sob pena de caducidade, por trinta dias, tendo vida efêmera e precária.

Indefiro a liminar.

É o meu voto.

Extrato de Ata

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta de inconstitucionalidade, vencido o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente. Prosseguindo no julgamento, o Tribunal deferiu a medida liminar para suspender, com

eficácia ex tunc (desde 06.05.1997), até o final do julgamento desta ação direta, a execução e aplicabilidade dos acórdãos nº 1.096/97 (Proc. TRT-MA nº 14/97) e nº 1.097/97 (Proc. TRT-MA nº 16/97), ambos do Tribunal Regional do Trabalho da Vigésima Quarta Região/MS, que deferiram a redução de 12% para 6% a alíquota de contribuição dos servidores e Juízes daquela Região, Plano de Seguridade Social do Servidor – PSSS, e a restituição dos valores cobrados a maior desde 01.07.1994. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, o Ministro Moreira Alves. Plenário, 11.06.1997.

Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello. Presentes à sessão os Senhores Ministros Néri da Silveira, Sydney Sanches, Octavio Gallotti, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa e Nelson Jobim.

Procurador-Geral da República, Dr. Geraldo Brindeiro.

Luiz Tomimatsu, Secretário.

2) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 197.790-6 - MG

Relator: Min. Ilmar Galvão
Recorrente: Oficina Catita Ltda.
Advogados: Murilo Carvalho Santiago e outros
Recorrido: União Federal
Advogado: PFN - Jose Nazareno Santana Dias

Ementa

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI Nº 7.856, DE 25 DE OUTUBRO DE 1989, QUE, NO ART. 2º, ELEVOU A RESPECTIVA ALÍQUOTA DE 8 PARA 10%. LEGITIMIDADE DA APLICAÇÃO DA NOVA ALÍQUOTA SOBRE O LUCRO APURADO NO BALANÇO DO CONTRIBUINTE ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DO MESMO ANO.

Tratando-se de lei de conversão da Medida Provisória nº 86, de 25 de setembro de 1989, da data da edição desta é que flui o prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da CF, o qual, no caso, teve por termo final o dia 24 de dezembro do mesmo ano, possibilitando o cálculo do tributo, pela nova alíquota, sobre o lucro da recorrente, apurado no balanço do próprio exercício de 1989.

Recurso não conhecido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por seu Tribunal Pleno, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em não conhecer do recurso, vencidos os Mins. Carlos Velloso, Maurício Corrêa, Marco Aurélio e Celso de Mello, que dele conheciam e lhe davam provimento. Votou o presidente.

Brasília, 19 de fevereiro de 1997.

Sepúlveda Pertence – Presidente
Ilmar Galvão – Relator

Relatório

O Senhor Ministro Ilmar Galvão (Relator).

Trata-se de mais um caso em que se impugna a exigência da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 e a majoração da respectiva alíquota, determinada pelo art. 2º da Lei nº 7.856/89.

O acórdão recorrido concluiu pela legitimidade não apenas da exação, exceto no concernente ao exercício de 1988, na conformidade da jurisprudência do STF, mas também da referida majoração.

Alega a recorrente haver o acórdão ofendido o art. 195, § 6º, da Constituição, ao afirmar que a anterioridade de noventa dias, em relação à Lei nº 7.856/89, haveria de ser contada a partir da edição da medida provisória de que se originou (nº 86, de 25.09.1989), já que não foi ela mera reprodução desta, introduzidas que foram profundas modificações em seu texto, consistentes na supressão do art. 3º e incisos, do art. 5º, e do § 2º do art. 4º; e no acréscimo do art. 7º, motivo pelo qual somente a partir da publicação da lei, em 25 de outubro, se pode ter por iniciado o referido prazo.

Ademais, a majoração de alíquota sob enfoque, ainda assim, não poderia ser aplicada sobre o lucro apurado no referido exercício de 1989, porquanto sabido que o fato gerador do imposto de renda é de natureza "complexiva", não ocorrendo no dia 31 de dezembro, mas a cada aquisição de resultados positivos, ao longo do exercício.

O recurso, devidamente processado, foi admitido na origem.

É o relatório.

Voto

O Senhor Ministro Ilmar Galvão (Relator).

A sem-razão da recorrente é manifesta.

Primeiramente, porque a MP nº 86, editada em 25 de setembro de 1989, contrariamente ao que entendeu ela, foi convertida na Lei nº 7.856, publicada em 25 de outubro do mesmo ano, razão pela qual teve eficácia a partir de 24 de dezembro, quando fluiu o prazo de 90 dias previsto no art. 195, § 6º, da Constituição.

Com efeito, conforme teve este relator ocasião de expor, em voto proferido no RE nº 177.420, no art. 62, parágrafo único, do Texto Fundamental, não se lê que as medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem **integralmente** convertidas em lei, mas tão-somente, "se não forem convertidas em lei", no prazo de 30 dias, hipóteses que não se confundem.

Assim, uma conversão, conquanto não-integral, desde que não altere a medida provisória em sua essência, não deixa de ser conversão, sendo essa a doutrina sustentada na Itália e que nada impede seja aqui também adotada, conforme demonstrado por CAIO TÁCITO, em seu precioso trabalho "Medidas Provisórias na Constituição de 1988" (*RDP*, nº 90, abr./jun. 89, págs. 54/5) e, também, por MARCO AURÉLIO GRECO, em sua não menos valiosa monografia "Medidas Provisórias", 1991, pág. 44.

Realmente, não se compadeceria com o caráter emergencial do diploma em foco interpretação que não lhe conferisse elasticidade suficiente para resistir, como fonte de lei material, às alterações impostas pelo Congresso Nacional, no exercício de sua competência constitucional, desde que não descaracterizadoras da iniciativa governamental.

No presente caso, aliás, as alterações verificadas se referiram não à contribuição social em causa, mas às do DL nº 2.445/88 e do Finsocial, bem como a consistente na renda dos concursos de prognósticos, no âmbito do Governo Federal, valendo dizer que a Lei nº 7.689/89 [illegible] concernente à contribuição [illegible] incidente sobre o lucro, acolheu, sem alteração, a MP nº 86/89, inexistindo razão para dizer-se que, nesse passo, não foi esta convertida em lei.

A circunstância, ao que tudo indica, passou despercebida quando do julgamento, pela eg. Segunda Turma, do RE nº 195.712, Relator Ministro Maurício Corrêa, quando restou assentado o entendimento de que o prazo de 90 dias do art. 195, § 6º, da Constituição, no caso, haveria de ser contado a partir da vigência da Lei nº 7.856/89, e não da MP nº 86/89.

Resta, assim, a alegação de que, em face da natureza "complexiva" do fato gerador do imposto de renda, o aumento de alíquota da contribuição social, previsto no art. 2º de ambos os diplomas legais em referência, não teria aplicação sobre o lucro

apurado em 31 de dezembro de 1989.

É ela, entretanto, por igual, de todo improcedente.

Na verdade, se de um lado, não há confundir fato gerador de imposto de renda com fato gerador de contribuição social, de outro, a teoria do fato gerador "complexivo" que certas correntes doutrinárias, no passado, tiveram por aplicável ao imposto de renda, por absoluta falta de base legal, jamais foi considerada pela jurisprudência, notadamente a do Supremo Tribunal Federal, onde se assentou o entendimento de que não ofende o princípio da anterioridade, nem o da irretroatividade, a exigência de imposto de renda sobre o lucro apurado no balanço levantado no encerramento do exercício anterior, com base em lei editada no mesmo período. Confiram-se, a propósito, entre outros, os seguintes acórdãos: RE nº 104.259 (*RTJ* 115/1.336) e ADIn nº 513 (*RTJ* 141/739).

Com efeito, quanto ao primeiro ponto, é de ver-se que, enquanto o imposto de renda tem por 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 - ou proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior" (art. 43, I e II, do CTN), a contribuição social da Lei nº 7.689/88 tributa tão-somente "o lucro das pessoas jurídicas" (art. 1º).

Por isso mesmo, enquanto o imposto de renda tem por base de cálculo "o montante, real, (...) da renda ou dos proventos tributáveis" (art. 44 do CTN), circunstâncias que podem ocorrer, a qualquer momento, ao longo do exercício financeiro, a base de cálculo da contribuição em tela é o "resultado (lucro) do período-base, encerrado em 31 de dezembro de cada ano" (art. 2º, § 1º, "a", da citada Lei nº 7.689/88), salvo para as pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, quando será considerada a soma da receita bruta auferida até 31 de dezembro (§ 2º), data em que, em qualquer das hipóteses, se tornam conhecidos os respectivos valores.

Aliás, entendimento contrário levaria à completa inocuidade da chamada "anterioridade mitigada" do art. 195, § 6º, da Carta, que teve por escopo justamente possibilitar a exigência da Contribuição Social no mesmo exercício de sua instituição.

Se é assim, no que tange ao lucro da recorrente, apurado em 31 de dezembro de 1989, não sobra espaço para falar-se em irretroatividade da lei majoradora da alíquota (Lei de

Conversão nº 7.856/89), se passou ela a incidir a partir de 24 de dezembro, quando decorreu o lapso temporal de 90 dias, contado a partir da medida provisória de que se originou.

O acórdão recorrido, por haver adotado essa orientação, não merece censura.

Meu voto, por isso, é no sentido de não conhecer do recurso.

3) RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5.934 - RJ

Registro nº 95/0032553-5

Relator: Sr. Ministro Hélio Mosimann
Recorrente: Pars Produtos de Processamento de Dados Ltda.
Advogados: Lúcio Flávio Vieira Bueno e outros
T. Origem: Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Impetrado: Secretário da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro
Recorrido: Estado do Rio de Janeiro
Advogado: Arthur José Faveret Cavalcanti

Ementa

MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO. TRIBUTÁRIO. *SOFTWARE*. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. TRIBUTAÇÃO PELO ISS OU PELO ICMS. ATIVIDADE INTELECTUAL OU MERCADORIA. DISTINÇÃO. INVIABILIDADE NA VIA ESTREITA DO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO.

Os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS. Cumpre distinguir as situações, para efeito de tributação, aferindo-se a atividade da empresa. Não, porém, através de mandado de segurança, ainda mais de caráter preventivo, obstando qualquer autuação futura.

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 votação unânime, conhecer do recurso e negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Peçanha

Martins, Ari Pargendler e Antônio de Pádua Ribeiro.

Brasília, 4 de março de 1996 (data do julgamento).

Ministro Hélio Mosimann - Presidente e Relator

Relatório

O Senhor Ministro Hélio Mosimann.

Pars Produtos de Processamento de Dados Ltda. impetrou Mandado de Segurança preventivo, contra "ato a ser praticado pelo Secretário Estadual da Fazenda", qual seja, a exigência de recebimento do ICMS sobre "a receita da venda de disquetes gravados com programa de computador", embora tal atividade esteja sob a competência tributária dos Municípios, isto é, passível do ISS.

Apreciando o feito, assim decidiu o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, *verbis*:

> "TRIBUTÁRIO. *SOFTWARE*. Fato Gerador do ICMS e não do ISS. Incidência na Venda de Programa de Computador Gravado em Disquetes.
> Enquanto o fato gerador do ICMS é a *venda* de mercadorias - coisas móveis destinadas ao comércio -, o do ISS é a venda de uma atividade produtiva (serviço).
> O *Software*, como expressão criativa do trabalho intelectual, fruto da inteligência, é bem imaterial, direito intangível protegido da mesma forma que os direitos autorais (art. 2º da Lei nº 7.646/87).
> Entretanto, depois de gravado o programa em disquete, materializado num suporte físico e devidamente embalado, ganha incidência do ICMS, por isso que reproduzido em série e destinado à comercialização.
> O usuário adquire a propriedade do disquete em caráter definitivo, dele podendo fazer uso indefinidamente, tal como aquele que adquire um disco, um livro, um filme gravado em fita, ou outra mercadoria qualquer.
> Só se tratará de serviço, que é sempre *a prestação de uma atividade*, quando a empresa (ou profissional liberal) que conceber o programa ou sistemas de que necessita o usuário também se encarregar de instalá-los no computador, ou de prestar consultoria, orientação e assistência técnica.
> Segurança denegada".

Inconformada - após Embargos de Declaração rejeitados -, interpôs a vencida o presente Recurso Ordinário (fls. 137/142), aduzindo, em resumo, ter o *decisum* contrariado o "Decreto-Lei nº 406/68, no que tange à sua Lista de Serviços, nos itens 79 e 24, e a Lei 7.646/87, artigos 1º e 2º, por considerar a ocorrência de transmissão de propriedade no momento em que o usuário paga o valor estipulado para ter acesso à utilização do *software*, que é na verdade um bem imaterial que perde sua utilidade, muito rapidamente".

Alega ocorrer, *in casu*, tão-somente "a licença de uso na forma clara e determinada no artigo 27 da Lei nº 7.646/87, lei do *software*", asseverando inexistir operação mercantil de compra e venda, mas sim "novas licenças de uso a cada novo usuário que utiliza o produto e uma renovação destas licenças a cada nova versão do programa, ou *software*", evidenciando-se, destarte, "o equívoco do V. acórdão recorrido", pelo que necessária sua reforma.

Contra-razões às fls. 152/155, opinando pelo improvimento do recurso.

Pronunciou-se o Ministério Público Estadual às fls. 158/162, pelo provimento do apelo.

Parecer da Subprocuradoria-Geral da República, às fls. 170/173, também pelo seu provimento.

É o relatório.

Voto

O Senhor Ministro Helio Mosimann.

Como vimos do relatório, insurge-se a empresa-recorrente contra a possível cobrança de ICMS sobre a venda de disquetes gravados com programas de computador, batendo-se pela incidência, *in casu*, tão-somente do Imposto sobre Serviços - ISS.

Sobre o tema, de modo geral e apreciando caso oriundo do Estado de São Paulo, já se pronunciou este Tribunal, merecendo destaque decisão proferida no julgamento do Resp nº 39.797/SP, relatado pelo Eminente Ministro Garcia Vieira, que assim ementou a espécie, *verbis*:

> "ICMS - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - NÃO-INCIDÊNCIA.
> A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está sujeita apenas ao ISS.
> Referidos programas não se confundem com suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS.
> Recurso improvido".

A legislação de regência - Lei nº 7.646, de 18.12.1987 - define o *programa de computador* como "a expressão de um conjunto organizado

de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos, periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e fim determinados" - art. 1º, parágrafo único.

Assim, equiparados foram os sistemas de computação – programas – com a expressão de uma atividade intelectual, pelo que configurado *bem material* e *não mercadoria* (Resp nº 39.457-0/SP, Rel. Min. Gomes de Barros), estabelecendo-se, destarte, a incidência do ISS e não do ICMS.

Ocorre, no entanto, que a *atividade intelectual* existe apenas na *fabricação* do *software*, pois no momento em que o usuário opera com estes programas, ele não está utilizando um serviço, mas sim uma mercadoria, que foi, como todas as outras, elaborada a partir de idéias, produzida industrialmente e posta à venda no mercado.

Dessa forma, certo é que o programador presta serviços ao empresário que produz *software* e não ao usuário.

É bem de ver, outrossim, que há diferenciações entre os *programas*. Há aquele feito em massa, para ser utilizado por vários usuários indistintamente e nos limites de suas especificações (Windows, OS/2, Word...), como também o feito por encomenda, visando a matérias específicas para determinado usuário (programa de estoque de livros oceanográficos...).

Assim, os programas de massa (aplicativos), feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são, a toda evidência, mercadorias, de livre comercialização no mercado, logo passíveis de tributação pelo ICMS.

Já os programas feitos especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, incidindo, portanto, o Imposto sobre Serviços - ISS.

A respeito, bem observou o parecer da Procuradoria de Justiça do Rio de Janeiro (fls. 112):

> "Como todos sabemos, o primeiro aspecto do direito do autor é indisponível, mas o segundo pode ser, e habitualmente o é, objeto de comércio, como qualquer outro bem material.
> Partindo dessas premissas, parece-nos importante, para o caso vertente, distinguir entre as diversas transações de que o direito do autor pode ser objeto. Nessa ótica e para o efeito da tributação, acreditamos que se faz necessário distinguir entre duas vertentes possíveis, a saber: se o próprio autor cede a alguém, seja a que título possa ser, o direito de uso do programa que criou, estaremos diante de uma prestação de serviço; porém, se a obra é objeto de industrialização (produção em série) e oferta pública e a venda (ou cessão, ou locação) é realizada através do comércio, já não cabe falar em serviço, mas em mercadoria".

E conclui o parecer (fls. 113):

> "Na hipótese dos autos não restou bem esclarecido qual a modalidade de transação que a impetrante realiza e cuja receita o Estado quer tributar. Tudo indica que se trata de venda a varejo de disquetes produzidos em série, embora não haja certeza. De toda sorte, é sabido que ao impetrante, na ação mandamental, incumbe oferecer a prova pré-constituída de seu direito líquido e certo, descabendo no seu curso se cogitar de produção dessa prova ou discussão sobre seu mérito.
> Conseqüentemente e por todo o exposto acima, somos pela denegação da ordem, sem excluir a possibilidade de a impetrante, pelas vias próprias, melhor discutir a questão, particularmente sobre o aspecto da natureza das transações que realiza".

Com efeito, não se tem como aferir a atividade da recorrente, se produtora em larga escala, se prestadora de serviços, acompanhando os usuários quanto aos programas por ela elaborados ou se mera revendedora de programas, pelo que inviável na estreita via do mandado de segurança, ainda mais em caráter preventivo, dizer categoricamente qual o tributo por ela devido – se ISS, se ICMS, ou até se ambos os tributos. Note-se que os dois conhecidos precedentes deste Tribunal, vindos de São Paulo, referiam-se à exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, sujeita apenas ao ISS. Já aqui a situação nem sequer resultou bem definida, inclusive pela escassez da documentação juntada.

Dessa forma, não se poderia mesmo atender ao pedido tão amplo e genérico, para que a autoridade não proceda à autuação futura, em qualquer hipótese.

Assim, com ressalva das vias ordinárias, nego provimento ao recurso.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Nº Registro: 95/0032553-5
RMS 00005934/RJ

Pauta: 22/11/1995
Julgado: 04/03/1996
Relator: Exmo. Sr. Min. Hélio Mosimann
Presidente da Sessão: Exmo. Sr. Min. Hélio Mosimann
Subprocurador-Geral da República: Exmo. Sr. Dr. Moacir Guimarães Morais Filho
Secretário(a): Edina M. S. de Oliveira

AUTUAÇÃO

Recte: Pars Produtos de Processamento de Dados Ltda.
Advogados: Lucio Flavio Vieira Bueno e outros
T. Origem: Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Impdo.: Secretário da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro
Recdo.: Estado do Rio de Janeiro
Advogado: Arthur José Faveret Cavalcanti

Certidão

Certifico que a Egrégia SEGUNDA TURMA ao apreciar o processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, conheceu do recurso e negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator".

Participaram do julgamento os Srs. Ministros Peçanha Martins, Ari Pargendler e Antonio de Padua Ribeiro.

O referido é verdade. Dou fé.
Brasília, 4 de março de 1996.
Edina M. S. Oliveira
Secretário(a)

Ementário

4) APELAÇÃO CÍVEL Nº 95.01.05542-6 - MG

Relator: Exmo. Sr. Juiz Eustáquio Silveira
Apelante: Supermercado Santa Efigênia Ltda.
Advogado: Dr. Moacir Mendes Gonçalves
Apelada: Superintendência Nacional do Abastecimento - SUNAB
Procuradora: Dra. Maria Aparecida Rolim

Ementa

ADMINISTRATIVO: CDA. NÚMERO DE INSCRIÇÃO. AUSÊNCIA. CONGELAMENTO DE PREÇOS. PORTARIA Nº 977/91 - SUNAB. MULTA. LEI DELEGADA Nº 04/62.

1. A ausência do número de inscrição da CDA não acarreta nulidade, se do título consta a indicação de sua origem.

2. A prática de preços acima dos valores fixados para cada um dos produtos constantes da Portaria nº 977/91 – SUNAB configura burla ao congelamento de preços estipulado pelo governo, sendo passível de multa, nos termos da Lei Delegada nº 04/62.

Acórdão

Decide a Turma, por unanimidade, negar provimento ao recurso.
4ª Turma do TRF da 1ª Região – 02.09.1997.
Juiz João Vieira Fagundes - Presidente
Juiz Eustáquio Silveira - Relator

5) APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 93.01.36258-9 - DF

Relatora: Exma. Sra. Juíza Eliana Calmon
Apelante: Interline Turismo e Representações Limitada
Advogados: Délio Lins e Silva e outros
Apelada: Fazenda Nacional
Procurador: Francisco Targino da Rocha Neto

Ementa

ADMINISTRATIVO - IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS USADOS - PROIBIÇÃO - REEXPORTAÇÃO.

1. Com a competência outorgada pelo Decreto nº

99.244, de 10.05.1990 (arts. 164 e 165), baixou o DECEX a Portaria nº 08, de 13.05.1991, admitindo exclusivamente a importação de veículos novos (capítulo 87).
2. Legalidade do decreto aludido, respaldada no art. 237 da CF, sem ofensa ao princípio da isonomia pela seletividade das mercadorias destinadas à importação, a critério político do Executivo.
3. Reexportação do bem que se apresenta inexeqüível, razão que leva ao indeferimento do pleito, não sendo justo, entretanto, o reconhecimento da consolidação do estado de fato.
4. Recurso improvido.

Acórdão

Decide a Turma negar provimento ao recurso, à unanimidade.
4ª Turma do TRF da 1ª Região - 20.08.1997.
Juiz João Vieira Fagundes - Presidente
Juíza Eliana Calmon - Relatora

6) APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 1997.01.00.003649-0 - MG

Relatora: Exma. Sra. Juíza Eliana Calmon
Remetente: Juízo Federal da 8ª Vara - MG
Apelante: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS
Procurador: Hélio Pereira Lacerda
Apelado: Fundação Educacional de Divinópolis - FUNEDI
Advogados: José Maria Ribeiro e outro(a)

Ementa

ADMINISTRATIVO E PREVIDENCIÁRIO - FUNDAÇÃO DE UTILIDADE PÚBLICA FEDERAL - ISENÇÃO: CANCELAMENTO.
1. A outorga de isenção é ato vinculado, sendo da mesma categoria o seu cancelamento.
2. O procedimento que objetiva o cancelamento de isenção deve observar os princípios da irretroatividade, ampla defesa e contraditório.
3. Recurso e remessa oficial improvidos.

Acórdão

Decide a Turma negar provimento aos recursos, à unanimidade.
4ª Turma do TRF da 1ª Região - 20.08.1997.
Juiz João Vieira Fagundes - Presidente
Juíza Eliana Calmon - Relatora

7) APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 1997.01.00.002841-0 - DF

Relatora Exma. Juíza Eliana Calmon
Apelante: Município de Taquari
Advogado: Cassiano Pereira Viana
Apelada: União Federal
Procurador: Amaury José de Aquino Carvalho
Apelado: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS
Procurador: Antonio Gercindo C. de Almeida

Ementa

CONSTITUCIONAL - FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS: BLOQUEIO - EMENDA Nº 03/93 - INCONSTITUCIONALIDADE.
1. A vedação de bloqueio do FPM para atender a débitos da municipalidade não é absoluta, havendo exceções já introduzidas no ADCT.
2. O art. 57 do ADCT já autorizava o bloqueio para atender a débitos parcelados e não pagos.
3. Introdução do parágrafo único do art. 160 da CF pela EC nº 03/93, para consagrar-se em definitivo a possibilidade de coacta cobrança, pelo bloqueio do FPM.
4. Inconstitucionalidade inexistente.
5. Apelo improvido.

Acórdão

Decide a Turma negar provimento ao recurso, à unanimidade.
4ª Turma do TRF da 1ª Região - 19.08.1997.
Juiz João Vieira Fagundes - Presidente
Juíza Eliana Calmon - Relatora

8) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 141.107-4 - CE

Relator: Min. Sepúlveda Pertence
Recorrente: União Federal
Recorrido: Cerama Transportes Ltda.
Advogado: Francisco de Assis de Freitas Cavalcante

Ementa

FINSOCIAL: empresa dedicada exclusivamente à venda de serviços.
Firmou-se a jurisprudência do STF no sentido da constitucionalidade, não apenas do art. 28 da Lei nº 7.738/89 - que instituiu a contribuição social sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços -, como das normas posteriores que elevaram em até 2% a

alíquota da contribuição devida por essas empresas. Precedente: RE nº 187.436 (Pleno, 25.06.1997).

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

Brasília, 12 de agosto de 1997.
Moreira Alves - Presidente
Sepúlveda Pertence - Relator

9) AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1.397-1 - DF

(Medida Liminar)

Relator: Min. Carlos Velloso
Requerente: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino - CONFENEN
Advogados: Ricardo Adolpho Borges de Albuquerque e outros
Requerido: Presidente da República
Requerido: Congresso Nacional

Ementa

CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. MEDIDA PROVISÓRIA: URGÊNCIA E RELEVÂNCIA: APRECIAÇÃO PELO JUDICIÁRIO. REEDIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA NÃO REJEITADA EXPRESSAMENTE. CF, art. 62. CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO: CÂMARA DE EDUCAÇÃO BÁSICA. Medida Provisória nº 661, de 18.10.1994. Lei nº 9.131, de 24.11.1995.

I - Reedição de medida provisória não rejeitada expressamente pelo Congresso Nacional. Precedentes do STF: ADIn nº 295-DF e ADIn nº 1.516-RO.

II - Requisitos de urgência e relevância: caráter político: em princípio, a sua apreciação fica por conta dos Poderes Executivo e Legislativo, a menos que a relevância ou a urgência evidenciar-se improcedente. No sentido de que urgência e relevância são questões políticas, que o Judiciário não aprecia: RE nº 62.739-SP, Baleeiro, Plenário, *RTJ* 44/54; *RDP* 5/223.

III - Pedido de suspensão cautelar da alínea "c" do § 1º do art. 9º da Lei nº 4.024/61, com a redação da Lei nº 9.131/95, bem assim das alíneas "d", "e", "f" e "g" do

mesmo artigo: indeferimento.

IV - Medida cautelar indeferida.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, indeferir o pedido de medida liminar, vencido o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello, e, neste julgamento, o Ministro Sepúlveda Pertence, Presidente. Presidiu o julgamento o Ministro Moreira Alves (RISTF, art. 37, I).

Brasília, 28 de abril de 1997.
Moreira Alves - Presidente
Carlos Velloso - Relator

10) APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 57.615 - CE

(Registro nº 97.05.01453-1)

IMUNIDADE - INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL - PROCLAMAÇÃO DE NÃO-PREENCHIMENTO DE REQUISITOS - DEVIDO PROCESSO LEGAL

Relator: Juiz Geraldo Apoliano
Apelante(s): Fazenda Nacional
Apelado(s): ADEJ - Associação Desportiva e de Educação Juvenil
Advogados: Dr. Schubert de Farias Machado e outro
Remetente: Juízo Federal da 6ª Vara - CE

Ementa

Constitucional, Administrativo e Tributário. Associação Educacional. Imunidade Tributária. Suspensão do Favor Fiscal, sem Oportunidade para o Exercício da Ampla Defesa.

1. As instituições educacionais, sem fins lucrativos, gozam de imunidade tributária, *ex vi* do artigo 150, inciso VI, alínea "c", da atual Carta Política, desde que preenchidos os requisitos listados no artigo 14 do Código Tributário Nacional - CTN.

2. A suspensão desse favor fiscal pela autoridade fazendária, sob amparo do disposto no § 1º do artigo 14 do CTN, deve ser precedida da instauração do devido processo legal, no qual se assegure à entidade interessada a possibilidade do exercício da ampla defesa.

3. A publicação de ato no qual se proclama que a impetrante não preenche os requisitos para usufruir da imunidade (sem a chance para o oferecimento de prévia defesa)

equipara-se a, em sede judicial, proferir-se e publicar-se sentença para, só a partir daí, garantir-se ao réu (até então ausente de todo o processo) a oportunidade para recorrer.

4. Sentença mantida. Apelação e remessa oficial improvidas.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que são partes as acima identificadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento à Apelação e à Remessa Oficial, nos termos do relatório, voto do Juiz Relator e notas taquigráficas constantes nos autos, que passam a integrar o presente julgado.

Custas, como de lei.

Recife, 24 de abril de 1997 (data do julgamento).

(*DJU* de 19.05.1997, p. 34.948.)

11) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 205211-6 - PE

Relator: Min. Maurício Corrêa
Recorrente: União Federal
Advogado: Walter Giuseppe Manzi
Recorrido: G. F. Silveira de Farias Ltda.
Advogados: Piedade Wanderley Buarque e outro

Ementa

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS USADOS. VEDAÇÃO: PORTARIA Nº 8/91 - DECEX. VULNERAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

1. *Imposto de importação.* Função predominantemente extrafiscal, por ser muito mais um instrumento de proteção da indústria nacional do que de arrecadação de recursos financeiros, sendo valioso instrumento de política econômica.

2. A Constituição Federal estabelece que é da competência privativa da União legislar sobre comércio exterior e atribui ao Ministério da Fazenda a sua fiscalização e o seu controle, atribuições essas essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais.

2.1. *Importação de veículos usados. Vedação. Portaria DECEX nº 08/91. Legalidade.* A competência do Departamento de Comércio Exterior, órgão do Ministério da Fazenda, encontra-se disciplinada no art. 165 do Decreto nº 99.244/90 e, dentre outras atribuições, compete-lhe a de emitir guia de importação, de fiscalizar o comércio exterior e a elaboração de normas necessárias à implementação da política de comércio exterior. Improcedência da alegação de ofensa ao princípio da legalidade.

3. *Princípio da isonomia. Vulneração. Inexistência.* Os conceitos de igualdade e de desigualdade são relativos: impõem a confrontação e o contraste entre duas ou várias situações, pelo que onde só uma existe não é possível indagar sobre tratamento igual ou discriminatório.

3.1. A restrição à importação de bens de consumo usados tem como destinatários os importadores em geral, sejam pessoas jurídicas ou físicas. Lícita, pois, a restrição à importação de veículos usados.

Recurso extraordinário conhecido e provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros componentes da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e lhe dar provimento, nos termos do voto do Relator.

Brasília, 25 de março de 1997.

Néri da Silveira - Presidente

Maurício Corrêa - Relator

12) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 189192-1 - SP

Relator: Min. Maurício Corrêa
Recorrente: Empresa Folha da Manhã S/A
Advogados: Luisa Catunda Garcia de Abreu e outros
Recorrido: Estado de São Paulo
Advogado: Kate A. de Souza Callejao

Ementa

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSUMO. EXTENSÃO MÍNIMA. RECURSO PROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento no sentido de que, além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária somente alcança o chamado papel fotográfico - filmes não impressionados.

Recurso conhecido provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros componentes da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e lhe dar provimento, nos termos do voto do Relator.

Brasília, 25 de março de 1997.

Néri da Silveira – Presidente

Maurício Corrêa – Relator

13) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 191526-9 – SP

Relator: Min. Sepúlveda Pertence
Recorrente: União Federal
Advogado: PFN – Dirceu Antonio Pastorello
Recorrido: Christensen Roder Produtos e Serviços de Petróleo Ltda.
Advogados: Jose Roberto Pisani e outros

Ementa

Isonomia: alegada ofensa por lei que concede isenção a certa categoria de operações de câmbio, mas não a outra, substancialmente assimilável àquelas contempladas (DL nº 2.434/88, art. 6º): hipótese em que, do acolhimento de inconstitucionalidade argüida, poderia decorrer a nulidade da norma concessiva da isenção, mas não a extensão jurisdicional dela aos fatos arbitrariamente excluídos do benefício, dado que o controle da constitucionalidade das leis não confere ao Judiciário funções de legislação positiva.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e dar-lhe provimento.

Brasília, 3 de dezembro de 1996.

Sepúlveda Pertence – Presidente e Relator

14) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 153771-0 – MG

Relator para o Acórdão: Min. Moreira Alves
Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo
Advogado: Darcy Bessone
Recorrido: Município de Belo Horizonte
Advogados: Marcos Jorge Caldas Pereira e outros

Ementa

IPTU. Progressividade.

– No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.

– Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico).

– A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º.

– Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei nº 5.641, de 22.12.1989, no Município de Belo Horizonte.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em conhecer do recurso e lhe dar provimento para deferir o mandado de segurança e declarar a inconstitucionalidade do subitem 2.2.3 do Setor II da Tabela III, da Lei nº 5.641, de 22.12.1989, do Município de Belo Horizonte, vencido o Ministro Carlos Velloso (Relator), que não conhecia do recurso.

Brasília, 20 de novembro de 1996.

Sepúlveda Pertence – Presidente

Moreira Alves – Relator para o Acórdão

15) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 169.880-2 – SP

Relator: Min. Carlos Velloso
Recorrente: Estado de São Paulo
Advogados: Jose Ramos Nogueira Neto e outros
Recorrido: Beloit Rauma Industrial Ltda.
Advogados: Abelardo Pinto de Lemos Neto e outros

Ementa

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS.

BEFIEX. ISENÇÃO CONCEDIDA PELA UNIÃO: CF, 1967, com a EC nº 1/69, art. 19, § 2º. PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO, POR PARTE DA UNIÃO, DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS. CF, art. 151, III. SISTEMÁTICA DE REVOGAÇÃO: ADCT, art. 41, §§ 1º, 2º,e 3º. ISENÇÃO CONCEDIDA POR PRAZO CERTO E EM FUNÇÃO DE DETERMINADAS CONDIÇÕES: DIREITO ADQUIRIDO. CTN, art. 178. CF, art. 5º, XXXVI. Súmula 544 - STF.

I - Isenção de tributos estaduais e municipais concedida pela União sob o pálio da Constituição pretérita, art. 19, § 2º. Isenção do ICM, hoje ICMS, em razão do Programa de Exportação - BEFIEX, com prazo certo de dez anos e mediante condições. A sua revogação, em face da proibição de concessão, por parte da União, de isenção de tributos estaduais e municipais - CF, art. 151, III - há de observar a sistemática do art. 41, §§ 1º e 2º, do ADCT. Em princípio, ela somente ocorreria dois anos após a promulgação da CF/88, dado que não confirmada pelo Estado-Membro. Todavia, por que concedida por prazo certo e mediante condições, corre em favor do contribuinte o instituto do direito adquirido (CTN, art. 178; CF, art. 5º, XXXVI; ADCT, art. 41, § 2º; Súmula 544-STF). Quer dizer, a revogação ocorrerá após o transcurso do prazo da isenção.

II - RE não conhecido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por decisão unânime, não conhecer do recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator.

Brasília, 29 de outubro de 1996.
Néri da Silveira - Presidente
Carlos Velloso - Relator

16)RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 127.584-7 - SP

Relator: Min. Carlos Velloso
Recorrente: Estado de São Paulo
Advogados: Joanna Pahor Crosta e outros
Recorrida: Ceres Fundação de Seguridade Social dos Sistemas Embrapa e Embrater
Advogado: Ivanildo Anacleto Porto

Ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PREVIDÊNCIA PRIVADA. ASSISTÊNCIA SOCIAL. CF, 1967, ART. 19, III, "c"; CF/88, art. 150, VI, "c".

I - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, firmada sob o pálio da CF/67, *é no sentido de que as entidades de previdência privada, por que não são entidades de assistência social, não estão abrangidas pela imunidade tributária do art. 19, III,"c", da Constituição pretérita.*

II - Entendimento pessoal do relator deste em sentido contrário, esclarecendo-se, entretanto, que tal entendimento não é sustentável sob o pálio da CF/88, que distingue previdência de assistência social (CF/88, art. 194).

III - RE conhecido e provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por decisão unânime, conhecer do recurso e lhe dar provimento, nos termos do voto do Relator. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Marco Aurélio e Francisco Rezek.

Brasília, 27 de setembro de 1996.
Néri da Silveira - Presidente
Carlos Velloso - Relator

17) MANDADO DE SEGURANÇA Nº 95.01.11294-2 - DF

Relator: Juiz Fernando Gonçalves
Impetrante: Construtora Villela e Carvalho Ltda.
Advogados: Ricardo Mourão Pereira e outro
Impetrado: Juízo Federal da 15ª Vara - DF
Interes.: Fazenda Nacional

Ementa

TRIBUTÁRIO. COFINS. LC Nº 70/91. EMPRESAS CONSTRUTORAS. IMÓVEIS. COMERCIALIZAÇÃO

1. O conceito de mercadoria para fins tributários não se restringe às coisas móveis, albergando, também, os imóveis que, tendo valor econômico, possam ser objeto do comércio.

2. Nesse sentido, as empresas voltadas para a construção e comercialização de imóveis sujeitam-se à incidência da COFINS, seja como presta-

doras de serviço ou porque vendem mercadorias.

3. Precedentes da 2ª Seção - MMSS nº 94.01.31862-0/DF e nº 95.01.06991-5/DF.

4. Segurança denegada.

Acórdão

Decide a 2ª Seção do TRF - 1ª Região, por unanimidade, denegar a segurança.

Brasília, 05 de setembro de 1995.

Juiz Fernando Gonçalves - Presidente e Relator

18) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 144971-3 - DF

Recorrente: Minas da Serra Geral S/A - MSG
Recorrida: União Federal

Ementa

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS. CF/67, art. 21, IX. INCIDÊNCIA DO PIS FRENTE AO DISPOSTO NO ART. 155, § 3º. Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988: INCONSTITUCIONALIDADE.

I - Legítima a incidência do PIS, sob o pálio da CF/67, não obstante o princípio do imposto único sobre minerais (CF/67, art. 21, IX). Também é legítima a incidência da mencionada contribuição, sob a CF/88, art. 155, § 3º.

II - Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445 e nº 2.449, de 1988: RE nº 148.754, Plenário, Rezek, *DJ* de 04.03.1994.

III - RE conhecido e provido, em parte.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por decisão unânime, conhecer do recurso e lhe dar parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Brasília, 13 de maio de 1996.

Néri da Silveira - Presidente

Carlos Velloso - Relator

19) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 134573-0 - SP

Recorrente: Instituição Beneficente Lar de Maria
Recorrido: Estado de São Paulo

Ementa

ICM. Entidade de assistência social que aufere renda com produção e venda de pães.

- Não é ela alcançada pela

imunidade prevista no artigo 19, III, "c", da Emenda Constitucional nº 1/69.

Precedentes do STF.

Recurso extraordinário não conhecido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em não conhecer do recurso extraordinário, vencido o Sr. Ministro Sepúlveda Pertence, que dele conhecia e dava provimento.

Brasília, 02 de maio de 1995.

Moreira Alves - Presidente e Relator

20) RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 141715-3 - PE

Recorrente: União Federal
Recorrida: Distribuidora de Edições Pedagógicas Ltda.

Ementa

Imunidade tributária. Contribuições para o financiamento da seguridade social. Sua natureza jurídica.

- Sendo as contribuições para o FINSOCIAL modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos.

Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido.

Recurso extraordinário conhecido e provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e lhe dar provimento.

Brasília, 18 de abril de 1995.

Moreira Alves - Presidente e Relator

21) AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 195123-1 - SC

Relator: Min. Marco Aurélio
Agravante: União Federal
Agravado: Município de Imbuia

Ementa

IMPOSTO - IMUNIDADE RECÍPROCA - Imposto sobre Operações Financeiras.

A norma da alínea "a" do in-

ciso VI do artigo 150 da Constituição Federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, à mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em segunda turma, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em negar provimento ao agravo regimental.

Brasília, 12 de março de 1996.
Néri da Silveira - Presidente
Marco Aurélio - Relator

22) AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 1055-7 - DF

Relator: Min. Sydney Sanches
Reqte.: Confederação Nacional da Indústria
Advogados: José Baptista de Oliveira Junior e outros
Reqdos.: Presidente da República e Congresso Nacional

Ementa

Ação Direta de Inconstitucionalidade.
Depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública.
Medida Provisória nº 427, de 11.02.1994, reeditada pela Medida Provisória nº 449, de 17.03.1994, convertida na Lei nº 8.866, de 11.04.1994, que dispôs sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública.
1. A um primeiro exame, para os efeitos de medida cautelar, parecem, ao Tribunal, violados pelos §§ 2º e 3º do art. 4º da Lei nº 8.866, de 11.04.1994, os seguintes princípios e/ou garantias constitucionais:
a) do inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal de 1988, segundo o qual "ninguém será privado da liberdade sem o devido processo legal";
b) do inciso LV do art. 5º da CF, que assegura "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral (...) o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes";
c) do inciso XXXV do art. 5º da CF, que não permite se exclua da apreciação do Poder Judiciário a alegação de

lesão ou ameaça de direito;
d) o da independência do Poder Judiciário, como instituição (art. 2º da CF) e do Juiz, como órgão de sua expressão, obrigado a fundamentar suas decisões, inclusive os decretos de prisão (inciso IX do art. 93 da CF), não apenas com base no que a lei permite, mas no seu livre convencimento jurídico, inclusive de ordem constitucional.
2. Caracterizados os requisitos da plausibilidade jurídica da ação ("fumus boni iuris") e do risco de grave dano, pela demora no curso do processo da ADIn ("periculum in mora"), é de se deferir, a partir desta data, até o julgamento final da ação, a suspensão da eficácia dos referidos §§ 2º e 3º do art. 4º da Lei nº 8.866, de 11.04.1994.
3. Em conseqüência, devem ser suspensas, também, as expressões "referida no § 2º do art. 4º", contidas no art.7º da mesma lei.
4. Assim, também, as expressões "ou empregados" e "e empregados", constantes do "caput" desse mesmo art. 7º e de seu parágrafo único, respectivamente.
5. Não se mostra necessária a suspensão do art. 8º, segundo o qual "cessará a prisão com o recolhimento do valor exigido", porque o resultado pretendido é alcançado com a suspensão, já referida, do § 2º do art. 4º;
6. Ficam excluídos da convalidação, expressa no art. 10, os decretos de prisão fundados, exclusivamente, no § 2º do art. 4º e os decretos de revelia fundados em seu § 3º.
7. Medida cautelar deferida, em parte, para tais fins (por maioria), nos termos do voto do Relator.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em deferir, em parte, o pedido de medida liminar para suspender, até a decisão final da ação, os efeitos dos §§ 2º e 3º do art. 4º; da expressão "referida no § 2º do art. 4º", contida no "caput" do art. 7º; e das expressões "ou empregados" e "empregados", inseridas no "caput" do art. 7º e no seu parágrafo único,

todos da Lei nº 8.866, de 08.04.1994. Vencidos: o Ministro FRANCISCO REZEK, que também deferia o pedido de medida liminar, em menor extensão, apenas para suspender, até a decisão final da ação, a eficácia das expressões "ou empregados" e "empregados", contidas no "caput" do art. 7º e no seu parágrafo único da mesma Lei (nº 8.866/94), os Ministros ILMAR GALVÃO, PAULO BROSSARD e o Presidente (Ministro OCTAVIO GALLOTTI), que também deferiram o pedido de medida liminar, em maior extensão, para suspender, igualmente, até a decisão final da ação, a eficácia das palavras "reter" (no "caput" do art. 1º), "retenção" (no § 1º do art. 1º), "descontado ou" (no inciso I do art. 2º), "descontado ou" (no inciso II do art. 2º), e "descontado" (no art. 3º), todos da mesma Lei (nº 8.866/94). Vencido, ainda, o Ministro MARCO AURÉLIO, que deferia o pedido de medida liminar para suspender, até a decisão final da ação, a eficácia de toda a lei impugnada (Lei nº 8.866/94). Assentou, ainda, o Tribunal que, da convalidação prevista no art. 10, ficam suspensos, a partir desta data, até o julgamento final da ação, os decretos de prisão fundados, exclusivamente, no § 2º do art. 4º, e os decretos de revelia fundados em seu § 3º. Votou o Presidente.

Brasília, 16 de junho de 1994.
Octavio Gallotti - Presidente
Sydney Sanches - Relator

Procuradores da Fazenda Nacional

Abércio Freire Mármora
Adão Paes da Silva
Adélman de Barros Villa Júnior
Ademar Passos Veiga
Adhemilson Bastos de Carvalho
Adolfo Mayer da Silveira
Adonias dos Santos Costa
Adriana Miniati Chaves
Adriana Queiroz de Carvalho
Adriana Zandonade
Adriano Falcão Neri
Adrienne Giannetti Nelson de Senna
Aecio Bastos da Fonseca
Aécio Maciel Soriano de Oliveira
Affonso Neves Baptista Neto
Afonso Augusto Ribeiro Costa
Afonso Celso Ferreira de Campos
Afonso Grisi Neto
Afrânio Veiga do Valle
Agilécio Pereira de Oliveira
Agostinho do Nascimento Netto
Agostinho Flores
Ailton Laboissière Villela
Airton Bueno Junior
Akira Uematsu
Alberto Japi Assu Tourinho
Alberto Loures da Costa
Aldemario Araujo Castro
Aleth Nivia Silva di Oliveira
Alexandra Maffra Monteiro
Alexandre Juocys
Alfonso Cracco
Altair Pedro Pires da Motta
Altamir de Oliveira
Ana Cristina Barreto de Castro
Ana Lucia Coelho Alves
Ana Lucia de Lyra Tavares
Ana Lúcia Gatto de Oliveira
Ananias Ribeiro de Oliveira Júnior
André Aiex Baptista Martins
André Alvim de Paula Rizzo
André Luiz da Silva Cristino
Andrea Cristina de Farias
Andrea Schramm de Rocha Santana
Andrei Schramm de Rocha
Andres Luiz dos Santos
Anely Marquezani Pereira
Angela Tereza Gobbi Estrella
Anna Carla Duarte Chrispim Nunes Coelho
Annalina Cavicchiolo Trigo
Antonio Candido de Azambuja Ribeiro
Antônio Carlos Costa Moreira da Silva
Antonio Carlos Ferreira da Costa
Antônio Carlos Rodrigues de Barros
Antônio Carlos Taques Camargo
Antônio Castro Froes
Antonio Castro Junior
Antônio Celso de Oliveira Carvalho
Antônio Cruz Junior
Antônio de Moura Borges
Antonio de Pádua Lopes de Freitas
Antônio Duarte Guedes Neto
Antonio Felippe de Alvares Gallo
Antônio Galvão Cavalcanti Filho
Antônio José Andrade
Antonio José de Mattos Neto
Antonio José de Sousa Foz
Antônio Juarez Campos
Antônio Martins Soares Souto
Antônio Miguel Raposo da Câmara
Antonio Pedro de Carvalho Cesario Alvim
Antônio Sabino de Lima
Antônio Tavares de Carvalho
Antonio Vianney Campos

Antônio Viceconti
Antonio Walas Vodopives
Ari Bueno de Almeida
Arideu Galdino da Silva Raymundo
Aristóteles Duarte de Medeiros
Aristóteles Telles de Menezes
Arlete Ferreira Gomes
Armando Antonio Simonsen Monteiro
Armando Jacob de Vargas
Armando Marques da Silva
Arnaldo Araújo de Matos
Arnaldo Costa Rezende
Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy
Arnó Caetano da Silva
Augusto da Paixão Fleury Curado
Aurelio Henrique Keller
Aurélio Pitanga Seixas Filho
Aylton Luiz Reinert
Ayrton Accioly Rodrigues
Benedito Britto
Benedito Paulo de Souza
Benjamin Lira Nunes Machado
Bruno Rezende Palmieri
Caio Tavares Cunha Barreto
Cairbar Pereira de Araujo
Carlos Alberto Arantes Scheidt
Carlos Alberto Jezler Campello
Carlos Alberto Lopes
Carlos Alberto Medeiros Coelho
Carlos Alberto Vaz
Carlos Araújo Leonetti
Carlos Augusto Tôrres Nobre
Carlos de Senna Mendes
Carlos Jorge Sampaio Costa
Carlos Moreira Vieira
Carlos Roberto Martins Rodrigues
Carlos Roberto Stuart
Carlos Rodrigues Costa
Carlos Shiro Takahashi
Carmelita Isidora Barreto Santos Leal
Carmélio Mantuano de Paiva
Carmem Lúcia de Almeida Martins
Carmem Lúcia Magalhães da Silva
Castruz Coutinho
Celecina Ferreira Marques
Celia Maria Martins Pereira
Cenildes Nascimento Pereira
Cesar Maciel Rodrigues
Cesar Palmieri Martins Barbosa
Cesar Saldanha Souza Júnior
Cid Heráclito de Queiroz
Cíntia Lacroix Farina
Cintia Tocchetto Kaspary
Ciro Heitor França de Gusmão
Cisino Costa Silva
Claudia Aparecida de Souza Trindade
Cláudia Barbosa Montenegro
Cláudia Maria Pires Bernardes Dias
Cláudia Morador Dias
Cláudia Regina Gusmão
Cláudia Verônica Andrade Serra de Faria
Claudio Brandt da Silva Sobrinho
Claudio Gomara de Oliveira
Cleiner Luiz Cardoso Palezi
Clélia Donã Pereira
Clodes Medeiros Coutinho
Cristiana Reinert
Cristianne Maria Carvalho Fortes
Cristina Luisa Hedler
Dalton Miranda
Dalton Pimenta
Daniel Farias Carneiro
Daniela Maria de Oliveira Lopes Grillo
Darcy Campos de Medeiros
Dario Alves
Dário de Oliveira Pinheiro
Denise Lucena Rodrigues
Denise Pereira de Paiva Gabriel
Desiderio Pinheiro Costa
Deysi Cristina Da'Rolt
Diogenes Daniel Souza da Silva
Dirceu Antônio Pastorello Souza Britto

Diva Maria Costa Cruz e Reis
Dolizete Fátima Michelin
Douglas Nogueira de Andrade
Edgard Lincoln de Proença Rosa
Edimar Fernandes de Oliveira
Edison Bueno dos Santos
Edmilson Moreira Arraes
Edson Soares da Costa
Eduardo Gonçalves Boquimpani
Eduardo Sergio Carvalho da Silva
Elba Boaventura Simões
Eliane Moreno Heidgger da Silva
Elias do Carmo Howat Gusmão
Elinor de Pina Dias
Elmar Luis Kichel
Elso Bruno de Carvalho
Elso do Couto e Silva
Elyadir Ferreira Borges
Emir Aragão Neto
Eneida Gonçalves Marques de Souza
Erasmo Cesarino de Vilhena
Ercilia Santana Mota
Ernesto Seixas Filho
Esther Coelho Lara dos Reis
Eurico Guedes Valle
Fabiane Lopes Bueno Netto Bessa
Fábio Penha Gonzalez
Fabio Ruthzatz
Fernando Antonio Costa de Oliveira
Fernando Barcelos de Almeida
Fernando Bentes Coimbra
Fernando Cesar de Souza Aragão
Fernando da Hora Antunes
Fernando Hugo de Albuquerque Guimarães
Fernando Netto Boiteux
Flávia Regina Ortiz Strehler
Flávio de Freitas Pannuti
Flavio Sergio Rodrigues
Florinda Nonato de Faria
Fortunato Benchimol
Francisco das Chargas C. Rodrigues
Francisco de Assis de Oliveira
Francisco Joaquim de Sousa Neto
Francisco José Alves Guimarães
Francisco José de Arruda Coelho
Francisco Ney Ferreira
Francisco Oswaldo Neves Dornelles
Francisco Tadeu Barbosa de Alencar
Francisco Targino da Rocha Neto
Francisco Vitiritti
Frederico da Silva Veiga
Fukad Guerios
Gabriel Guy Léger
Generoso Ponce de Arruda
Gentil Domingues dos Santos
Genusvaldo de Pádua Resende Filho
Geny de Lourdes Mesquita Paulino
Geraldo Gurgel de Mesquita Junior
Geraldo Helmer Barreto Goes
Geraldo Magela Lara
Geraldo Nagib Nunes
Gérson Rodolfo Barg
Gilberto Deon Corrêa Junior
Gilberto Etchaluz Villela
Gilberto Siqueira Rangel
Gilda Maria Freire Garcia
Gilson Alves Gomes
Gilvanize Moreira da Silva
Gino Azzolini Neto
Gisela de Paula Costa Vieira de Brito
Glenio Sabbad Guedes
Guilherme Batista de Souza
Gustavo Alcides da Costa
Gustavo Cesar de Figueiredo Porto
Gustavo Just da Costa e Silva
Hamilton Carnaval
Haroldo de Oliveira Brito
Haroldo Jatahy de Castro
Helder Valadares Moreira
Helena Marques Junqueira
Helenilson Cunha Pontes

Helio Fiorillo
Helio Gil Gracindo
Hélio Roberto Silveira Paes
Hélio Vasconcellos Pereira
Heloiza Franco Villeroy
Helvécio de Carvalho Couto
Hely de Souza Monteiro
Henrique Dias Cintra
Herbert Carneiro Campos
Hermano Americo Falcone
Hugo Cesar Hoeschl
Humberto Gouveia
Ignacio Loyola Costa
Inayá Barbariz Alcantara de Carvalho
Inez Maria Santos de Sá Araújo
Iolanda Aguiar Rosas
Ione Tereza Arruda Mendes Heilmman
Iran de Lima
Isaac Ramiro Bentes
Isabela Maria Amaral Maciel de Moraes Rêgo
Itamar José Barbalho
Ivan Amado
Ivan de Almeida Camara
Ivo Hene Fernandes Bechara
Izari Carlos da Silva Junior
Jacintho Bresciane Filho
Jackson Miguel de Trindade
Jacob Gonçalves Macedo
Janete Ilibrante
Jayme Magalhães Vilas-Boas
Jesuino de Freitas Ramos
Jesuino Rodolfo do Rêgo Monteiro
Joailce Maria Monte de Azevedo
João Baptista de Paiva Pinheiro
João Bosco Giardini
João Carlos Souto
João Filimonoff
João José Ramos da Silva
João José Rocha de Sousa
João Paulo Caminha de Souza Ribeiro
Joaquim Alceu Leite Silva
Joaquim Lustosa Filho
Joel Martins de Barros
Jorge Augusto da Silva Vasconcellos
Jorge Braga de Freitas
Jorge Cabral Vieira Filho
José Alberto Gomes Varjão
José Alfredo Nunes de Azevedo
José Antonio de Rosa Santos
José Antonio Tavares Corrêa Meyer
José Arnaldo Pereira dos Santos
José Augusto de Oliveira Machado
José Augusto Keller da Silva
José Barbosa de Araújo
José Carlos de Almeida Lemos
José Carlos Garcia Landeiro
José Carlos Laranja
José Carlos Sampaio Fernandes
José Cavalcanti Neves
José de Assis Silva
José de Brito Andrade
José de Campos Martins
José de Ribamar Alves Soares
José Dilay
José Diogo Cyrillo da Silva
José Edmundo Barros de Lacerda
José Eduardo de Araujo Duarte
José Francisco Lopes
José Frejat
José Galdino da Silva Filho
José Henrique Prescendo
José Humberto da Rocha
José Jarbas Mendonça Gonzaga
José Luiz da Silva Guimaraes
Jose Luiz da Silva Peixoto
José Luiz Gomes Rôlo
José Maria Pinto da Silva
José Mário Barreto Pedrazzoli
José Mauricio Gomes
José Milbert de Oliveira Macau
José Nacle Gannam

José Nazareno Santana Dias
José Nicodemos Cavalcanti de Oliveira
José Nicomedes da Silva
José Paulo da Costa Deccaché
José Paulo Meira Filho
José Pedro de Alencar Parreiras Horta
José Renato de Oliveira
José Rinaldo Albino
José Roberto Sertório
José Rodrigues Dória
José Rubens Medeiros
José Saraiva de Souza Júnior
José Valter Toledo Filho
José Vilaço da Silva
Josefa Abigail Cruz e Silva
Josiberto Martins de Lima
Júlio César Gonçalves Corrêa
Jussara Ayala Guedes
Karla Eugenia Costa Pittol de Carvalho
Kátia Aparecida Zanetti de Lima
Laedi Almeida Lucas
Laerte Carlos da Costa
Lena Câmara do Vale
Lenir de Moraes
Lenita Naves Rodrigues
Leny Felix de Souza Zapara
Leon Algamis
Leon Frejda Szklarowsky
Leonardo Mauricio de Carvalho
Leticia Franco Maculan Assumpção
Ligia Scaff Vianna
Lilian Evangelista Araújo Padrão
Lincoln Pinheiro Costa
Linderberg Mota da Silveira
Lisa Taubemblatt
Louremberg Ribeiro Nunes Rocha
Lúcia Maria Maia Butture
Lucia Romar Barbeira
Luciana de Castro Cortez
Luciano Benevolo de Andrade
Luciano Haddad Monteiro de Castro
Luis Alberto Glacer Oliveira Saavedra
Luis Carlos Silva de Moraes
Luis Eduardo Bianchi Cerqueira
Luís Inácio Lucena Adams
Luiz Alberto Americano
Luiz Alfredo Ribeiro da Silva Paulin
Luiz Alfredo Zanoni
Luiz Carlos Baisch
Luiz Carlos de Schueler
Luiz Carlos Piva
Luiz Carlos Silva Sampaio
Luiz Dias Martins Filho
Luiz Djalma Barbosa Bezerra Pinto
Luiz Fernandes Lima
Luiz Fernando Coelho
Luiz Fernando Hofling
Luiz Fernando Jucá Filho
Luiz Fernando Oliveira de Moraes
Luiz Frederico de Bessa Fleury
Luiz Machado Fracarolli
Luiz Ricardo Selva
Luiza Villela de Andrade da Silva
Lurdislei Griep
Lutero Xavier Assunção
Magda Beatriz Ramalho Forni
Maira Souza da Veiga
Manoel Felipe Rêgo Brandão
Manoel Hélio Alves de Paula
Manoel Martins dos Reis
Marcelino Alves da Silva
Marcello dos Santos Godinho
Marcelo Abdalla da Silva
Marcelo Antonio Teixeira
Marcelo Bassalo Coutinho
Marcelo Coletto Pohlmann
Marcelo Mendel Schefler
Marcelo Roberto Formento Aguiar
Marcelo Souza Aguiar
Marcia Maria Corsetti Guimarães
Marcia Munhoz Sant'anna
Marciane Zaro

Marcio Burlamaqui
Márcio Quintes Gonçalves
Marco Antônio Barros Guimarães
Marco Aurelio Marin
Marcos Antônio Oliveira Fernandes
Marcos Lopes Pimenta
Marcos Vinicius Viani Garcia
Marden Mattos Braga
Margareth Alves de Oliveira
Margareth Anne Leister
Maria Beatriz Lobo de Azevedo Teixeira
Maria Beatriz Mello Leitão Moreira de Carvalho
Maria Cecilia Leite Moreira
Maria Celeste Rodrigues Graça
Maria Christina Prado Fortuna Carrard
Maria Cibeli Corrêa Ribeiro
Maria da Conceição Teixeira Maranhão Sá
Maria da Graça Aragão
Maria da Graça do Patrocínio Corlette
Maria da Graça Hahn
Maria da Graça Santiago de Almeida
Maria da Penha Duarte Brito
Maria das Graças Rodrigues Rocha
Maria de Lourdes Coutinho Tavares
Maria de Lourdes Pereira Magalhães
Maria de Lurdes dos Santos Cabral Vieira
Maria de Lurdes Martins
Maria Dionne de Araújo Felipe
Maria do Socorro de Brito e Silva
Maria do Socorro Santos de Castro
Maria Eli Trachtenberg
Maria Elisa Quilula Vasconcelos
Maria Fátima Mota Tavares
Maria Ferreira Bispo Brito
Maria José da Costa Brandão
Maria José de Figueirêdo Cavalcanti
Maria José do Nascimento
Maria José Nogueira de Luna Filha
Maria José Oliveira Lima Roque
Maria Karla Lacerda Osório Netto
Maria Korczagin
Maria Lúcia de Paula Oliveira
Maria Lucia Perroni
Maria Lucia Sá Motta Americo dos Reis
Maria Luiza de Mendonça
Maria Stella Michelet de Oliveira Peregrino
Maria Tatiana da Gama Barandier
Maria Tereza Duarte Lima
Maria Vanda Diniz Barreira
Maria Walkiria Rodrigues de Sousa
Maria Yvone Vieira Guedes
Marilene Almeida Carvalho de Souza
Marilia Aparecida Silva do Carmo
Mario Castorino Fontes Brito
Mário Oscar da Fonseca Mourão
Mário Reis de Almeida
Marisa Vasconcelos
Marise Rodrigues Wallier
Marly Bruck Kunifas
Marly Miloca da Camara Gouveia
Marta Maria Lima de Oliveira
Marúcia Coêlho de Mattos Miranda Corrêa
Mary Bárbara Leda Menezes Pereira
Massaaki Wassano
Maurides Celso Leite
Mauro Grinberg
Miguel Biancardini Neto
Milton Darci Nagel
Miriam do Espírito Santo Vieira Heerdt
Mirian Aparecida Peres da Silva
Moacyr Borges de Castro Figuerôa
Moacyr Lisboa Lopes
Moisés Coelho de Araújo
Mônica Hlebetz Pegado
Mônica Rocha Victor de Oliveira
Mônica Wilma Schroder de Bruyn
Myrce Maria Chaves Hermida Vilar

Myriam Viana de Carvalho
Naiara Cancellier
Neila Cruvinel Batista de Siqueira
Nelson Loureiro dos Santos
Nelson Silvério de Sant'ana Filho
Nery José Marciano
Nestor Alberto Amaral Cunha
Newton Araújo Lopes
Nicola Bazanelli
Nilo Lourival Ferreira
Nilton Celio Locatelli
Nilton Marques Ribeiro
Nivaldo Tavares Torquato
Noemi de Oliveira
Norma Alice Pereira Rodrigues
Obi Damasceno Ferreira
Octavio de Barros Marques
Octavio de Castro Alcântara
Odacir Secchi
Oilson José Zanlorenzi
Olegário Silveira Versiani dos Anjos
Olivia da Ascenção Corrêa Farias
Omara Gusmão de Oliveira
Orivaldo Augusto Rogano
Orlando Rincon Junior
Osmar Alves de Melo
Osvaldo Antonio de Lima
Osvaldo Sapienza
Osvaldo Thais
Oswaldo de Moraes
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Patrícia Izabel Torres Monteiro
Paulo Afonso Pereira da Silva
Paulo Aita Cacilhas
Paulo Andrade Gomes
Paulo Cesar Ferreira Vianna
Paulo de Oliveira Medeiros
Paulo Eduardo Magaldi Netto
Paulo Henrique Alves de Barros Junior
Paulo Jeronymo de Oliveira
Paulo Sergio Augusto da Fonseca
Paulo Stefanow
Pedro Augusto de Sales Gurjão
Pedro de Andrade
Pedro Paulo Bernardes Lobato
Pedro Valter Leal
Pedro Wilson Carrano Albuquerque
Pio Cervo
Plinio Doyle Silva
Raimunda Elsa Henderson Loureiro
Raimundo Rodrigues Bogéa
Raissa Correia Guedes
Ramiro Affonso de Miranda Guerreiro
Raphael Cohen Neto
Raquel Dalla Valle Palmeira
Raul Marcos de Brito Lobato
Regina de Paula Leite Sampaio
Regina Estela Pereira dos Santos
Regina Lucia Lima Bezerra
Renata Maria Abreu Sousa
Renato Pereira Pinto
Reynaldo Gabetto Bruno
Ricardo Border
Ricardo Cesar Sampaio
Ricardo Lodi Ribeiro
Ricardo Luis Lenz Tatsch
Ricardo Oliveira Pessôa de Souza
Ricardo Py Gomes da Silveira
Ricardo Villas Bôas Cueva
Ricardo Wagner de Souza Alcantara
Robério Dias
Roberto dos Santos Costa
Roberto Nobrega de Almeida
Roberto Rodrigues de Oliveira
Robertônio Santos Pessoa
Rodrigo Dardeau Vieira
Rodrigo Pereira da Silva Frank
Rodrigo Pereira de Mello
Rodrigo Vivacqua Corrêa Meyer
Ronaldo Inácio de Souza
Ronaldo José de Sant'anna
Ronaldo Simas Thomé da Silva

Rosa de Sousa Santos
Rosa Maria Marzo de Albuquerque Cavalcanti
Rosa Maria Salvi da Carvalheira
Rosa Virginia de Carvalho Lima
Rosana Antunes Tedesco
Rosana Solon Cavalcanti
Rosangela Maria Croccia Macedo
Rosangela Silveira de Oliveira
Rosângela Terezinha do Nascimento
Rosival Mendes da Silva
Rubens Lazzarini
Ruy Ferreira Paiva Junior
Ruy Rodrigues de Souza
Sady Santos Dalmás
Salvador Cicero Velloso Pinto
Sebastião Andrade Filho
Sebastião Fortunato Zanon
Sebastião Militão dos Reis
Sérgio Augusto Guedes Pereira de Souza
Sérgio Gomes Ayala
Sérgio Luís de Souza Carneiro
Sérgio Marques de Almeida Rolff
Sérgio Murilo Zalona Latorraca
Sergio Santiago da Rosa
Seridião Correia Montenegro
Sheila Maria Sirydakis
Shiguenari Tachibana
Sidiny Garcia Filho
Silma Renilda Duarte de Souza
Silvana Mondelli
Silvana Paulina Robetti
Silvia Maria Carneiro Ribeiro
Silvia Maria Dutra Santos
Silvia Regina Ferreira Giordano
Silvio José Fernandes
Silvio Piza Pedroza
Simone Anacleto Lopes
Simone Aparecida Vencigueri Azeredo
Simone da Silva Pinto Ostrowski
Solange Nasi
Soleni Sônia Tozze
Solon Flores Sant'Anna
Sônia de Almendra Portella Castro
Suely Dib de Sousa e Silva
Susana Farinha Machado Carrion
Suzel Whitaker de Assumpção Mattos
Rosman
Tarcísio Carvalho Sisnando de Lima
Telma Bertão Correia Leal
Tereza Oriozolina Auch Brundo
Tereza Resende Vilela
Terezinha Balestrim Cestare
Terezinha Borges Gonzaga
Terezinha Silva França
Theodor Edgard Gehrmann
Thomas de Aquino M. Costa
Ubirajara Leão da Silva
Uilde Mara Zanicotti Oliveira
Valdir Serafim
Valdyr Arnaldo Lessnau Perrini
Valéria Saques
Vera Beatriz Vargas Furlan
Vera Lucia Botelho de Magalhães Batista dos Santos
Vespasiano José de Rubim Nunes
Virgílio Barros de Medeiros Campos
Wagner de Almeida Pinto
Wagner Lopes Alves Pereira
Wagner Pires de Oliveira
Waldemar Cláudio de Carvalho
Waldir José Bathke
Waldyr da Fontoura Cordovil Pires
Walter Giuseppe Alcantara Manzi
Wesson Alves Pinheiro
Wille Duarte Costa
Wilson Ferreira Campos
Wilton Lopes Machado
Yvette Curvello Rocha
Yvone Costa Alves
Zacharias Manoel M. Neto
Zainito Holanda Braga

Lista de Abreviaturas e Siglas

ac.	acórdão
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADEJ	Associação Desportiva e de Educação Juvenil
Ap. Civ.	Apelação Cível
art.	artigo
at.	atualizado
C.	Colendo
Cap.	Capítulo
CD-ROM	*Compact Disk Read Only Memory*
CF	Constituição Federal
cf.	conferir/confrontar
CGC	Cadastro Geral de Contribuintes
cit.	citado
CND	Certidão Negativa de Débito
Cofins	Contribuição Social sobre Faturamento
CONFENEN	Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação Fiscal
DCTF	Declaração de Contribuintes e Tributos Federais
Des.	Desembargador
DJU	Diário de Justiça da União
DL	Decreto-Lei
DNER	Departamento Nacional de Estradas de Rodagem
DOU	Diário Oficial da União
E.	Egrégio
ed.	edição

Ed.	Editora
Esaf	Escola de Administração Fazendária
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
fl.	folha
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNEDI	Fundação Educacional de Divinópolis
GB	Guanabara
Ibama	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços
ITR	Imposto Territorial Rural
j.	julgado
L.	Livro
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execução Fiscal
Liv.	Livro
Mercosul	Mercado Comum do Sul
Min.	Ministro
MP	Ministério Público
MPAS	Ministério da Previdência e Assistência Social
nº	número
ob. cit./op. cit.	obra citada/*opus citatum*

p.	página
PGFP	Procuradoria-Geral da Fazenda Pública
PIS	Programa de Integração Social
RDP	Revista de Direito Público
RE	Recurso Extraordinário
reimp.	reimpresso
Rel.	Relator
Resp	Recurso Especial
RISTF	Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal
RT	Revista dos Tribunais
RTJ	Revista do Tribunal de Justiça
seg.	seguinte
Simples	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições
STF	Supremo Tribunal Federal
SUNAB	Superintendência Nacional do Abastecimento
t.	tomo
T.	Turma
TCU	Tribunal de Contas da União
tir.	tiragem
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
trad.	traduzido
TRF	Tribunal Regional Federal
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UnB	Universidade de Brasília
USP	Universidade de São Paulo
v.	ver
v.g.	*verbi gratia* (por exemplo)
vol.	volume