

A NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS COGENTES E DOS INCENTIVOS FISCAIS

Clóvis V. do Couto e Silva (*)

I. Os novos instrumentos do desenvolvimento econômico.

1. Entre os instrumentos da política financeira mais importantes, e de maior sucesso no campo econômico, estão os incentivos fiscais.

Sua finalidade é bem conhecida, e se destina pelo mecanismo da dedução do Imposto de Renda devido pelas pessoas físicas e jurídicas para compra de ações, títulos, ou quotas de fundos, a participação generalizada em empreendimentos que explorem, ou venham a explorar, certos setores da economia nacional. A sua vez o instrumento é bastante flexível de modo a induzir o contribuinte, mediante a adoção de níveis diferenciados de dedução do aludido imposto, à aplicação em áreas ou setores menos desenvolvidos de nossa economia. Sob esse ângulo, os incentivos contribuem para a planificação com sentido totalmente diverso da existente nos estados totalitários. Aliás Mann e Bühler advertiram que a política tributária não deveria representar apenas o papel de ser um dos fatores de segurança do equilíbrio da economia nacional, não só um meio de harmonização da conjuntura através dos órgãos estatais, mas o de servir ao desenvolvimento da própria economia. Com o tratamento "econômico" da tributação deveria o imposto no futuro transformar-se em instrumento da planificação. (1)

(*) Professor Catedrático da Faculdade de Direito da U.F.R.G.S.

(1) F. K. Mann, art. Steuer, Handbuch der Sozialwissenschaften t. 10; Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, t. 1, § 1.º, pág. 30. (1959): Mit der "Ökonomisierung der Besteuerung" soll die steuer selbst künftig zu einem Werkzeug der Wirtschaftsplanung werden"

No Brasil, a política impositiva ampla para obter com tributos finalidades de natureza não-fiscal, portanto econômicas "stricto sensu" ou sociais, inicia-se pelo sistema de sobretaxas de câmbio para importação instituído pela Lei 2145, de 29 de dezembro de 1953. Através dessa providência, pretendeu-se implantar no Brasil as indústrias que eram mais necessárias. Os mecanismos das tarifas do Comércio Exterior não diferem, em sua essência, dos tributos internos e funcionam através de agravamento, dedução ou favorecimento do quanto tributário. Poder-se-ia ainda acrescentar que a tributação com finalidade não-fiscal nos países em desenvolvimento adquire um significado bem maior, principalmente quando se cuida de estabelecer uma certa harmonia entre regiões com índices diversos de desenvolvimento.

Essa técnica tende a estender-se ao plano das finanças internacionais, como medida de auxílio dos países desenvolvidos, e parece superar a política tradicional dos empréstimos.

2. Em nosso País, durante a década 1950-1960, as medidas internas de caráter geral do governo em favor do desenvolvimento se implementaram sobretudo através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (2), a quem competia aprovar projetos de organização de indústrias, a fornecer empréstimos, figurando em transações com o exterior como agente do Governo, autarquias, sociedades de economia mista e entidades privadas. Não se institucionalizara o mercado de capitais, mas aquele Banco se constituía no germe de técnicas financeiras novas que mais tarde se disseminaria em múltiplos setores.

A política financeira através do BNDE atende ao sistema em que o Estado promove diretamente a formação do meio econômico, e tinha como base um adicional restituível, ou seja, um empréstimo compulsório.

Criaram-se, sob o modelo daquele Banco, outros estabelecimentos de crédito regionais que servem à mesma finalidade, hoje transformados, muitos deles, em empresas públicas.

(2) Lei n.º 1628, de 20 de junho de 1952, arts. 8, 10 e 11. A lei 1474, de 26 de novembro de 1951, art. 3.º, § 3.º, determinou que os adicionais do Imposto de Renda por ela criados seriam restituídos em títulos de dívida pública. Esses títulos, por força do art. 1.º da lei 1628, foram emitidos com a denominação de "Obrigações do Reaparelhamento Econômico" e deveriam ser resgatados a partir do exercício seguinte ao de sua emissão. Cuidava-se, portanto, de um empréstimo compulsório, de um adicional restituível, tal como explicitamente se afirma na lei 2973, de 26 de novembro de 1956, art. 1.º.

3. No início da década de 1960-1970 ampliou-se a nova técnica de promover o desenvolvimento; os contratos compulsórios.

Através da Lei 4.069, de 11 de junho de 1962, art. 43, criou a União um empréstimo público de emergência, de caráter compulsório e pela Lei 4242, de 17 de julho de 1963, o Governo Federal organizou o Fundo Nacional de Investimentos, e em seu art. 72 instituiu um empréstimo compulsório, para vigorar nos exercícios de 1963 a 1965, a ser "arrecadado com base nos rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, e em todos os rendimentos da pessoa física". Medida semelhante havia sido criada pelo Estado do Paraná, vinculados esses empréstimos (adicionais restituíveis) ao imposto de vendas e consignações, de que é exemplo a lei estadual n.º 4529, de 12/01/1962. Surgira com amplitude em nosso direito o denominado empréstimo compulsório, espécie de contratos forçados, cuja inconstitucionalidade foi desde logo suscitada e a final decidida pelo Supremo Tribunal Federal, resultando, posteriormente, a Súmula 418 (3): "O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional de prévia autorização orçamentária".

Os empréstimos compulsórios eram assim constitucionais, e independiam, por não se constituírem em tributo, de prévia autorização orçamentária, como exigiria o art. 141, § 34, da Constituição de 1946. Os fundos resultantes da cobrança desses empréstimos eram de mera personalidade contábil, dentro do orçamento, ou em conta bloqueada nos bancos do Estado, até constituição de futura empresa mista.

4. Os empréstimos federais compulsórios deveriam vigorar nos exercícios de 1963 a 1965, tomando-lhes posteriormente lugar os incentivos fiscais, em que o próprio contribuinte é quem faz aplicação, podendo optar entre vários setores da economia nacional. Nessa última técnica, o Estado apenas sugere a aplicação, permitindo a dedução do montante devido a título de Imposto de Renda, segundo alíquotas diferenciadas, maiores no caso de investimento em projetos econômicos referentes a regiões em que a carência de recursos é mais pronunciada.

(3) RMS 11.252, Esteves Irmãos S. A. — Estado do Paraná. (RDA 80/172). Essa Súmula foi, aliás, submetida à nova discussão no RMS 16.553 (RTJ, 44/620), aplicando-se ainda a Súmula 418, com vários votos vencidos.

A estrutura jurídica dos incentivos fiscais difere, em consequência, essencialmente dos contratos cogentes.

II. A qualificação jurídica dos contratos cogentes

5. A discussão judicial a respeito dos empréstimos compulsórios serviu para revelar a existência, à época, de diversos contratos cogentes, ou ditados, em que não se permite aos contratantes o exercício de qualquer autonomia, tais como o de venda compulsória do café ao Instituto Brasileiro do Café; compra compulsória das ações da Petrobrás; contrato compulsório do seguro de acidente do trabalho; venda compulsória de cambiais de exportação; depósito compulsório de fundos no Banco do Brasil, pelos bancos particulares, etc. (4).

Alguns dos contratos cogentes não se realizavam com pessoas jurídicas de direito público, mas em favor de pessoas jurídicas de direito privado, como no caso da compra compulsória de ações da Petrobrás, sociedade de economia mista.

6. A doutrina divergiu quanto à natureza desses contratos. Quando um dos figurantes era pessoa jurídica de direito público, alguns autores o tinham como imposto, sendo necessária a sua inserção no orçamento; outros como contribuição parafiscal, figura que não se ajusta à distinção clássica de impostos e taxas. Havia de incluir-se na zona cinzenta dos tributos "sui generis", dos indefiníveis, resistentes a qualquer tentativa de classificação à luz dos conceitos tradicionais, sendo, assim, preferível admiti-los, sem classificá-los. Por fim, alguns o consideravam requisição, sujeita às regras do art. 141, § 16, da Constituição Federal de 1946, então em vigor. Prevaleceu no Supremo Tribunal Federal a interpretação de que não era tributo, em nenhuma de suas formas, constituindo-se em alteração na estrutura do empréstimo de direito privado, que o legislador poderia fazer. Essa argumentação levaria, com rigor de lógica, a que não se conferisse aos Estados a faculdade de instituir o aludido empréstimo, já que a legislação sobre direito substantivo tem de ser federal (5).

Afastada a qualificação de tributo, a que tanto e com tão bons argumentos se aferrara o Min. Luiz Gallotti, prevaleceu o voto vencedor do Min. Vilas Boas, de que os Estados podiam le-

(4) RMS 11.252 (voto do Min. Victor Nunes)

(5) RMS 11.252 — (voto do Min. Victor Nunes)

gislar a respeito porque se, em princípio, "cabe à União intervir no domínio econômico (Const., art. 146, em C/c o art. 5.º, n.º XV, c), concede-se aos Estados o poder de legislar supletivamente ou complementarmente, sobre a matéria (art. 6.º). E foi o que se deu".

7. A questão girou sobre problemas de direito financeiro constitucional, estando em análise a interpretação do art. 141, § 34, da então Constituição Federal, que exigia, como a atual também exige, a prévia autorização orçamentária, para que o tributo possa ser cobrado. Em seu voto, o Min. Luiz Gallotti entendeu que o empréstimo compulsório, ainda que restituível ao contribuinte, não passava de mera "camouflage", por meio da qual se pretendia impedir a aplicação da regra impositiva da Constituição, mero expediente para afastar a incidência do princípio da anterioridade da criação do tributo ao início do exercício financeiro. E estava certo: a interpretação da Constituição tem de ser feita como um todo, não sendo possível admitir como constitucionais atos em fraude manifesta a princípio orçamentário extremamente rígido, como o é o art. 141, § 34, da Constituição Federal de 1946. Sob o ponto-de-vista de política financeira, que não seja imediatista ou pragmática, não se deveria, por igual, dizer outra coisa. Tal prática, antes de contribuir para a melhoria de nossos orçamentos, de que depende a vida financeira da nação, se constituiria em salvo-conduto, por meio do qual a União e os Estados poderiam a qualquer momento reformular a sua política orçamentária que, para evitar surpresas aos contribuintes, tem de estar determinada antes do início do ano fiscal.

A maior dificuldade de interpretação, seja de norma ordinária, ou constitucional, está em extrair as regras que elas implicitamente podem conter; por isso é um truismo afirmar que o problema está em explicar o seu conteúdo real. Sucedeu isso nesse caso, pois seria desde logo de admitir que a proibição do art. 141, § 34, da Constituição de 1946, abrangia não só as violações diretas, o que é óbvio, como também as indiretas, quando se verificasse que o fim pretendido pelo empréstimo não diferia dos demais fins atingíveis pelos tributos.

Em teoria, o argumento que poderia afastar a qualificação do empréstimo compulsório como imposto seria o de que a transferência da prestação em dinheiro não era feita de modo pleno, definitivo (voto do Min. Victor Nunes), ou total, já que o con-

tribuinte continuava credor. Em conseqüência, a instituição de empréstimo compulsório não seria imposto. (6).

A Constituição do Brasil, de 1967, art. 19, III, § 4.º, dirimiu a controvérsia considerando o empréstimo compulsório como sujeito às regras referentes aos tributos e a atual Constituição (Emenda Constitucional n.º 1), em seu art. 22, § 2.º, exara o seguinte princípio:

“A União pode instituir empréstimo compulsório, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário”.

8. A discussão judicial dizia respeito também ao âmbito de aplicação do princípio da autonomia privada.

(6) (Becker, Riewald, Koch, Kommentar sur Retchabgabenord nung, I, § 1.º, pág. 17, 1963).

O apego exagerado à mera interpretação gramatical, sem levar em conta a verdadeira amplitude do preceito, tem-se manifestado também em outros setores, como, por exemplo, na dificuldade de positivizar o conteúdo nem sempre perfeitamente definido de uma norma (unbestimte Rechtsbegriff). O STF discutiu recentemente a constitucionalidade da lei 5670, de 22/7/1970, que restringia a aplicação da correção monetária à data da lei que a instituiu para as desapropriações (Lei 4686, de 21/6/1965). Os argumentos estavam em que a cláusula constitucional (Const. do Brasil, art. 153, § 22) de que a indenização tem de ser justa nas desapropriações não era auto-executável, ou que à legislação ordinária é que caberia dizer o seu âmbito. Indenização justa, a que alude o art. 153, § 22, é conceito jurídico indefinido, no plano do direito constitucional, podendo ainda ser explicitado por legislação ordinária. Mas se essa mesma legislação não revelar o critério da Constituição deverá padecer do vício de inconstitucionalidade. Indenização sem correção monetária, dos períodos anteriores a 1965, ano em que foi editada a lei 4686, não se poderá haver como justa. Na Idade Média discutiram os doutores a respeito de ser indenizável a desapropriação. Na glossa ordinária (ad. D., 1, 14, 3) tinha-se como desnecessária; mas Baldo entendia que deveria ser indenizado o proprietário, com reparação módica: (1a. Const. Dig. vb. omnem: “licet modica”). Indenização sem correção monetária pode caber no conceito de indenização módica, não no de indenização justa.

Pela inconstitucionalidade da Lei 5670 votaram vencidos os ministros Luiz Gallotti, Oswaldo Trigueiro, Aliomar Baleeiro, Djaci Falcão: ERE 69.304, Altino Borba e Outros v. Central Elétrica de Furnas S. A. (1971).

Em nosso sistema tinha-se, no particular, apenas o princípio expresso no art. 141, § 2.º (atualmente, art. 153, § 2.º, da Constituição do Brasil), segundo o qual “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A autonomia da vontade estaria assim circunscrita aos comandos da legislação e revela o trânsito do estado liberal para o social, onde é possível a restrição, ainda que em grau máximo da aludida autonomia, vinculada a setores determinados. Os contratos cogentes ou ditados são essenciais aos países de economia extremamente planificada. No sistema capitalista, mais importantes e muito mais numerosos do que os contratos cogentes são os contratos de adesão e as condições gerais de negócios. Nessas figuras, resultantes da nova civilização de consumo, o particular ainda mantém a sua autonomia quanto à realização do negócio jurídico, mas é impotente para discutir as cláusulas que esse mesmo negócio jurídico há de conter.

A restrição manifesta-se, em conseqüência, no conteúdo do negócio jurídico, no referente ao poder de discutir as disposições e tudo o mais que o contrato venha conter. Os códigos no geral não regem a respeito, pois o centro do sistema é o contrato “individual”, o qual cada dia é menos importante, submetido como está o homem moderno, em todas as suas atividades econômicas, à ampla e profunda padronização.

Em grande número de disposições econômicas entre o Estado e os particulares, como entre particulares, nos negócios postos à disposição de coletividades, encontramos “contratos-tipo” ou “condições gerais de negócio”, em que a vontade de uma das partes esmaece. À sua vez, é costume distinguir os contratos-tipo dos contratos de adesão, pois aqueles não são propriamente contratos, mas fórmulas estabelecidas por um organismo profissional, ou pela administração, destinados a servir de modelo a futuros contratos que serão concluídos eventualmente. (7)

No contrato-tipo, ou nas condições gerais de negócio na terminologia alemã, as suas disposições são abstratas, não relacionadas com a situação individual. A sutileza está em que o juiz tem de interpretá-las também abstratamente, através de processo semelhante ao que sucede com a hermenêutica das leis; mas não pode aplicá-las no caso concreto abstratamente. Tem de in-

(7) J. Léauté, Les Contrats Types, Rev. Trim. de Dr. Civil, pág 429 e segs. 1953; Alfred Rieg, Contrat Type et Contrat d'Adhésion, études de Droit Contemporain, pag. 105 e segs., 1970).

quirir: é o negócio jurídico concreto "contra bonos mores" (Controle do conteúdo concreto do negócio jurídico). (8)

9. O contrato cogente, ao revés, tem o seu "habitat" natural nos países socialistas, onde de regra não se adota a distinção entre direito público e privado e inexistente norma específica de direito comercial e muito menos regras sobre sociedades anônimas. Fazem-lhe as vezes as "entidades da economia socializada" que contratam, umas com as outras, dentro de esquemas rígidos ditados pelos órgãos executores da planificação. Em consequência, é extremamente reduzida em tais sistemas a autonomia dessas entidades, já que se movem dentro de esquemas traçados pela administração. Apesar disso, é ineliminável a aplicação de todo um conjunto de regras a respeito de obrigações, por exemplo, de vícios redibitórios, de divisibilidade da prestação, etc., de modo igual ao que sucede nos sistemas jurídicos que receberam o direito romano, do qual eles também são herdeiros, e não puderam alterar ou inovar, em sua parte substancial.

Na análise dos sistemas que adotam a planificação econômica em extensa medida, verifica-se que as relações jurídicas dela nascidas, em muitos casos, têm como fonte um ato da administração, de direito público, em nossa classificação, alguns de natureza mais genérica, ou mesmo programática, e outros específicos, de que resultam direitos e deveres que estão sob o império de princípios que, entre nós, são considerados como de direito privado.

Estabelecida a obrigação de concluir contrato entre entidades da economia socializada, pode ocorrer também um litígio entre elas. Como existe a obrigação de realizar o contrato, manifesta-se o denominado "litígio pré-contratual" tendente à conclusão do contrato e à fixação de seu conteúdo perante a Comissão de Arbitragem do Estado. (9)

Os contratos cogentes, ou ditados, cujo exemplo principal foram entre nós os empréstimos compulsórios, podem revelar a mesma qualificação jurídica, embora sem a amplitude e o caráter ideológico dos regimes totalitários.

(8) — Rolf Serick, *Eigentumsvorbehalt und Sicherungsübertragung*, 1, § 3, págs. 34 e segs., 1963.

(9) — Cód. Civil polonês — art. 389, § 1.º: O princípio vigorante é o de que a troca de bens e serviços entre as unidades da economia socializada obedecem a planos econômicos nacionais, embora as disposições sobre a planificação não estejam incorporadas ao Código Civil, pois pertencem a outro ramo da legislação.

No caso de venda compulsória de bens, se determinada por uma autarquia, sob império de lei que assim determine, é ato administrativo formador de relações jurídicas de direito privado.

Em certas hipóteses faculta-se ao comprador enjeitar a mercadoria se ela não contiver as condições asseguradas. Por vezes, o nascimento da obrigação não supõe a prática de atos de direito público, e então o "Tatbestand" pode ser a existência de certo estoque ou quantidade de mercadorias. A suposta venda que assim se faça será em verdade um ato-fato (10), mas a relação que daí venha nascer está sujeita à aplicação de conceitos como o de vício redibitório, de evicção, no caso de entrega de mercadoria que não pertença a quem a transferiu.

São figuras de direito privado, sempre presentes quando se cuide de qualquer tipo de alienação, seja forçada ou voluntária, ainda mesmo quando determinada por ato de direito público.

Constituem os contratos cogentes uma forma, mecanismo ou instrumento, que pode estar tanto a serviço de um sistema econômico global, ou de meras necessidades pragmáticas, de obtenção de recursos financeiros à margem, ou até mesmo em fraude a princípios orçamentários rígidos, como sucedeu, entre nós, com os empréstimos compulsórios.

Seria totalmente impróprio qualificar essa última figura como contrato. Para que se possa ter algo como negócio jurídico, de que o contrato é a principal espécie, é necessário que haja autodeterminação das partes, manifestação da possibilidade de contratar, o que não ocorre nos contratos cogentes.

III. A natureza jurídica dos incentivos fiscais

10. Os incentivos fiscais representam uma técnica diversa. Nos contratos cogentes não há autodeterminação das partes e a

(10) — A obrigação de realizar negócio jurídico é obrigação de fazer. Normalmente o ato de adimplemento é, à sua vez, negócio jurídico, resultante ainda de uma manifestação autônoma de vontade. Tal seja, entretanto, a cogência dessa mesma obrigação de fazer, o adimplemento tenderá a independe de vontade das partes; e ainda se essa cogência resultar da executoriedade de um ato administrativo, não haverá como qualificá-lo como negócio jurídico, mas como ato-fato ou ato material.

Embora não se possa aceitar a posição de Montesano — (Contratto Preliminare e Sentenza Costitutiva, pág. 126, 1953) de que o contrato definitivo seja "prova confessoria documentata" é inegável que a cogência da obrigação de fazer em muitos casos transformará o contrato em ato-fato.

obrigação se constitui pela incidência imediata de uma norma, ou por meio de ato administrativo que dê execução a um preceito legal. A cogência é, portanto, "ex-lege".

Nos incentivos fiscais, pode-se dizer, a cogência é "ex-vita", posto que há opção entre solver o imposto, via de regra de renda, em sua integralidade, ou reduzi-lo, dentro de certas alíquotas, comprovando-se que foram adquiridas ações, títulos ou quotas de determinados investimentos, ou prometendo-se, na própria declaração de renda, obtê-los posteriormente.

As principais áreas abrangidas pelos incentivos fiscais são a de aquisição de certificados de compra de ações e de depósitos e especificamente o turismo (11), florestamento e reflorestamento (12), a pesca (13), em âmbito nacional, e investimentos no Nordeste (14) e na Amazônia (15).

Disponha, por exemplo, o DL 55, em seu art. 24, que "os hotéis em construção e os que se construírem ou ampliarem dentro dos próximos cinco anos da data deste Decreto-Lei, desde que seus projetos tenham sido ou venham ser aprovados pelo Conselho Nacional de Turismo e tenham as obras terminadas dentro do prazo, gozarão de isenção de todos os tributos federais, exceto os de Previdência Social, pelo prazo de dez anos, a partir da aceitação de suas obras pelo referido órgão". (16)

Em seu art. 25 exarou-se a seguinte regra: "as pessoas jurídicas poderão pleitear o desconto até 50% do imposto de renda que devam pagar, para investimento na construção, ampliação, ou reforma de hotéis, e em obras e serviços específicos de finalidades turísticas, desde que tenham seus projetos aprovados pelo Conselho Nacional de Turismo, com o parecer fundamentado da Empresa Brasileira de Turismo.

No D. 60.224, de 16 de fevereiro de 1967, determinou-se, em seu art. 43, que os empresários "não poderão dar destino diverso ao prédio antes de decorridos dez anos de sua efetiva utilização".

(11) DL 55, de 10 de novembro de 1966

(12) Lei 5.106, de 2/9/1966, art. 1.º e segs., DL 1.134, de 16 de novembro de 1970 (art. 1.º: redução até 50%).

(13) DL 221, de 28 de fevereiro de 1967, arts. 81 e segs.

(14) — Lei 5.508, de 11 de outubro de 1968; Decr. 64.214, de 18 de março de 1966; DL 1.196, de 23 de dezembro de 1971.

(15) — DL 756, de 11 de agosto de 1968, arts. 1.º e segs.

(16) — O DL 1.191, de 27 de outubro de 1971, aumentou o prazo para construção de hotéis até 1975, e permitiu a redução do imposto de renda até 50%, nas áreas da Sudene e Sudam, e 8% nas demais regiões.

O DL 157, de 10 de fevereiro de 1967, permitiu, em seu art. 2.º, que "os Bancos de Investimentos, as Sociedades de Crédito, Financiamento e Investimento, e as sociedades corretoras, membros das Bolsas de Valores, autorizados pelo Banco Central da República vendessem "certificados de compra de ações", sendo facultado aos Bancos de Investimentos, em lugar da venda de certificados, receber depósitos".

Os recursos assim obtidos devem ser aplicados de modo diversificado na compra de ações, ou debêntures conversíveis em ações. (17)

O contribuinte pode, assim, adquirir previamente certificados de compra de ações, realizar o depósito, ou prometer, em sua declaração de renda, obtê-los posteriormente. Nesse caso, deverá manifestar o propósito de fazer o depósito ou adquirir os certificados, sendo expedida a notificação do imposto, com o destaque do abatimento solicitado. (18)

Pretendeu o Governo com esse procedimento induzir a transformação das empresas do tipo tradicional em sociedades de capital aberto, pois as instituições financeiras previstas no art. 29 do DL 157 só adquiriam as ações se aquelas se obrigassem a "colocar no mercado ações de aumento de capital, devendo os atuais acionistas subscrever, pelo menos 20% da emissão, ou debêntures conversíveis em ações, de prazo mínimo de três anos, devendo os atuais acionistas, por igual, subscrever 20% do valor da emissão (19) ou alienar imóveis em valor pelo menos equivalente a 15% do Capital Social, aplicando esses recursos em capital circulante, assegurando a proporção entre o passivo exigível e o não-exigível.

Os depósitos ou certificados de compra de ações tinham, a seu turno, o prazo mínimo de dois anos, sendo a sua liquidação efetuada em títulos. (20)

(17) — DL 157, art. 2.º, § 1.º.

(18) — DL 157, art. 3.º, § único. O montante da dedução para aplicação nas aquisições era de 10% (art. 3.º), reduzida para 5% (D. 283, de 28/2/1967). Essas disposições foram prorrogadas pela L. 5409, de 9/4/1968, para o exercício de 1968. No DL 403, de 30/12/1968, a dedução para as pessoas jurídicas foi fixada em 3% para o ano de 1969; e em 1% para 1970. A dedução para as pessoas físicas é atualmente de 12%, sem prazo para o seu término.

(19) — DL 157, art. 7.

(20) — DL 157, art. 2, § 2.º, posteriormente alterado pelo DL 1.109, de 26/6/1970.

11. Essas normas, com certas variantes, constituem o modelo geral dos incentivos, que se configura através da dedução do imposto de renda para investimento, a curto e médio prazo, e, em alguns casos, com o estímulo da isenção temporária dos tributos relativos ao empreendimento.

A manifestação de vontade no sentido de obter, pela aquisição e indisponibilidade temporária, a dedução, formulada na declaração de imposto de renda, constitui-se em exercício de direito formativo modificativo. (21) A manifestação de vontade é receptícia, e portanto irrevogável, a partir do momento em que chegar ao conhecimento do órgão competente. É ato em sentido estrito, que obriga a autoridade que vai fazer lançamento. (22)

A dedução está, porém, condicionada resolutivamente (conditio juris) à aquisição de certificados, ou ao depósito, por exemplo; isto é, se isso não ocorrer, ela se desfará.

Poder-se-ia pensar que relação tributária, com a manifestação de vontade do contribuinte pela dedução, é que estaria condicionada suspensivamente. Em verdade, raros são os casos de condição suspensiva nessa matéria. Em princípio, o mesmo conceito de condição, tanto a voluntária, ou "facti" (condição em sentido próprio), quanto a legal, ou "juris", é aplicável ao direito privado e público. (23)

A dedução é modificação na relação tributária, e localiza-se no plano dos efeitos do fato jurídico de direito tributário. O Código Tributário Nacional não exarou nenhuma regra, no particular, a respeito de saber se, na dúvida, a relação tributária estaria condicionada resolutivamente, como fazem alguns sistemas jurídicos. (24)

Apesar disso, a resolutividade tem de ser havida como regra, porque a eficácia é uma quase concomitância do fato gerador

(21) — vd. sobre direitos formativos no direito administrativo, Almiro do Couto e Silva, RDA, 95; RJ, (TJRGS), 9/19.

(22) — Código Tributário, art. 147.

(23) — Kormann, System der Rechtsgeschäftlichen Staatsakte, pág. 136 (1910 — 1962); Código Tributário, art. 117.

(24) — No § 4.º da Steueranpassungsgesetz, de 16 de outubro de 1943, da Alemanha, determinou-se expressamente que "Bedingte Steuerschulden, Bedingte Steuerbefreiungen, bedingte Steuerermässigungen und sonstige Steuerbegünstigungen sind im Zweifel auflösend bedingt; vd. Becker, Riewald, Koch, Kommentar zur Reichsabgabenordnung (StAnpG, § 4), 1, pág. 653.

(25). Apenas em certos e restritos casos, alude o Código Tributário Nacional à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tais como a moratória, o depósito do seu montante integral, as reclamações e os recursos nos termos das leis reguladoras do processo administrativo, e a concessão de liminar em mandado de segurança. (26)

Nessa enumeração, atende-se não à suspensão da relação tributária, do crédito tributário em si, mas a elemento de eficácia desse mesmo crédito, à pretensão tributária. No caso de dilação de prazo para pagamento de tributo (moratória), há crédito tributário e o dever a ele correspondente, mas falta a exigibilidade, ou seja, a pretensão. As reclamações e recursos, em matéria tributária, podem versar sobre a validade do crédito tributário, até mesmo sobre sua inexistência. Suspende-se, então, a executoriedade do ato administrativo do lançamento, já que pode inexistir crédito tributário. As hipóteses são, assim, diversas.

12. Estabelecido que a dedução do imposto está condicionada resolutivamente, resta examinar o desenvolvimento da relação jurídica tributária. Poder-se-ia supor que o contribuinte que prometeu adquirir certificado de compra de ações, ou realizar o depósito, tenha a obrigação de fazê-lo, tanto mais quanto a condição "juris" é resolutiva e não suspensiva. Esse dever seria, entretanto, no próprio benefício do contribuinte, razão pela qual a sua categoria é de mero ônus ou incumbência. Não tem o contribuinte dever jurídico em face do Estado, ou em face de terceiros, de efetivar a compra. Apenas, não o fazendo, se resolverá a dedução do Imposto de Renda, vigorando em toda a sua extensão a relação tributária, cabendo-lhe, ainda, prestar o tributo com juros, multa e correção monetária.

O mesmo raciocínio vale para os demais fatos que compõem o conceito de aquisição para gerar poupança, como a indisponibilidade temporária.

(25) — Cód. Tributário Nacional, art. 116, I e II; Oertmann, Die Rechtsbedingung, pág. 41 (1924 — 1968). Outra particularidade resultante de ser resolutiva a "conditio juris" é a de que tem o contribuinte direito e pretensão a serem mantidas a dedução e as condições das quais ela decorre. A alteração desses pressupostos, de modo retroativo, por lei ou decreto-lei seria vedada expressamente pela Constituição do Brasil (art. 153, § 3.º).

(26) — art. 151.

A compra dos certificados de ação, ou o depósito nos Bancos de Investimento, são assim negócios jurídicos, os quais o contribuinte não está obrigado a realizar.

Constituem precioso instrumento de planificação da economia, pois a política das deduções em níveis diferenciados pode contribuir decisivamente para a harmonização de nosso federalismo econômico, como fórmula superior à dos "grants in aid" e deveria, por esse motivo, ser mantida e aperfeiçoada.

13. A recente edição do Decreto-Lei n.º 1214, de 26 de abril de 1972, alterou fundamentalmente as disposições do DL-157. O nove Decreto-lei, além de instituir alíquotas diferenciadas de dedução segundo o montante da renda anual, sendo de 24% para aqueles que houvessem obtido rendimento bruto até vinte mil cruzeiros, decrescendo as alíquotas de redução até 12% para os que atingissem rendimento bruto superior a setenta mil cruzeiros (27) estabeleceu, no parágrafo único de seu art. 1.º, a regra de que o contribuinte deveria "recolher a totalidade do Imposto de Renda devido na declaração, sendo a parcela correspondente aos incentivos depositada "ex-officio" em conta especial do Tesouro Nacional, junto ao Banco do Brasil".

Para que isso ocorra, é necessário, primeiramente, que o devedor, em sua declaração de renda, tenha optado pela dedução e recebido a respectiva notificação da cobrança de imposto, à qual se determinou a anexação de uma cautela representativa do incentivo a ser aplicado (28). O pagamento a ser feito abrangerá a totalidade dos valores, ou seja, o imposto de renda "stricto sensu" e o incentivo, representado pela cautela correspondente.

A dedução, neste último decreto-lei, opera-se também por manifestação de vontade corporificada na declaração de Imposto de Renda, de que resulta a redução do quanto devido (29).

(27) Os diferentes níveis de dedução, sob o ponto de vista econômico, servem à uma redistribuição da renda e do patrimônio, facultando-se às classes menos favorecidas maior participação nos investimentos, tal como sugere Neumark (Problem und Mittel moderner Finanzpolitik, Festschrift Schöttle, pág. 180, 1964). Essa redistribuição se incluiria ao lado dos três elementos ("the uneasy triangle"; magisches Dreieck), estabilidade do nível de preços, elevada taxa de ocupação e equilíbrio do comércio exterior, entre as finalidades fundamentais da política monetária e creditícia. Acrescenta-se, ainda, à essa enumeração, a estabilidade jurídica (Schellenberg, ZKW, pág. 269, 1966; Spindler, Becker, Starke, Die deutsche Bundesbank, pág. 173, 1969).

(28) Art. 3.º, § 2.º.

(29) Art. 1.º que alterou o art. 3.º do DL 157.

A modificação de maior importância está na criação de um novo mecanismo de arrecadação, de que deriva a exigência de pagamento integral dos valores anteriormente referidos. A finalidade da aplicação deles é também diversa, pois se destinam a formar o objeto de uma conta especial do Tesouro Nacional no Banco do Brasil (30).

A cautela, após a quitação do imposto, atribui a qualquer das instituições a quem for apresentada o dever de realizar o saque da importância correspondente depositada no Banco do Brasil, para aplicação em fundo diversificado resultante exclusivamente de compra de debêntures conversíveis em ações ou de ações novas de empresas de médio e pequeno porte, como definidas pelo Conselho Monetário Nacional (31).

O incentivo, embora pago juntamente com o imposto de renda, não se constitui em fração dele, pois o contribuinte é titular de direito de crédito sobre a importância depositada a título de incentivo, cuja pretensão não pode exercitar diretamente, senão mediante a intervenção de instituição financeira a quem incumbe organizar os fundos de investimentos.

A conta especial no Banco do Brasil de que trata o art. 3.º, § 3.º do DL-157, com a redação do art. 1.º do DL-1214, é um composto de elementos da conta em benefício de terceiros e da conta de dotação, ou conta de pagamento mediante cautelas ou cupões, modalidade que o direito bancário conhece, mas que não foram entre nós reguladas. Certo é que não se caracteriza, à perfeição, nenhuma das duas espécies. Nas contas em benefício de outrem, o depositante é em face do banco titular do crédito e o administra, fazendo saques, embora o patrimônio que se corporifica no aludido crédito, seja de terceiros (32).

Nas contas de pagamento por meio de cupões ou cautelas (contas de dotação), o depositante é o detentor da conta e do patrimônio, e o administra, não se conferindo a terceiros, apesar da dotação haver sido feita para pagamento de determinada dívida, nenhum direito sobre aquele crédito (33).

No caso, a conta especial no Banco do Brasil não atribui ao Tesouro a faculdade de administrá-la, porque o crédito materializado na cautela é do contribuinte e o saque somente pode ser feito por meio das instituições financeiras enumeradas no art. 2.º do DL-157. A existência de crédito contra banco em favor de

(30) Art. 3.º, § 3.º.

(31) Art. 3.º, § 3.º.

(32) Trost-Schütz, Bankgeschäftliches Formularbuch, pág. 73, ed. 1959.

(33) Trost-Schütz, Bankgeschäftliches Formularbuch, pág. 63.

pessoa que não é titular de conta é situação anomala, mas justificável nos depósitos "em massa" tais como os resultantes da arrecadação das deduções de imposto de renda para futura aplicação em fundos de investimentos.

O crédito do contribuinte somente pode ser dinamizado pelas instituições financeiras, as quais cumpre realizar o direito corporificado nas cautelas para formar os fundos de investimentos.

O direito de crédito é transmissível "causa-mortis" de tal sorte que os eventuais herdeiros tornam-se titulares dele e podem apresentar o "cupon" às instituições financeiras, exercendo direito igual ao do de-cujo.

Se o contribuinte realizar o pagamento do imposto e desinteressar-se em apresentar a cautela referente ao incentivo a uma daquelas instituições, ter-se-á que a importância depositada no Banco do Brasil e não transformada em investimento, que é "conditio juris" resolutive da dedução, se converteu em simples pagamento de imposto de renda, extinguindo-se o direito de crédito do contribuinte.