

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

17

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*,
com alterações procedidas por *Phoenix* e
Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(FEVEREIRO - 1997)



Newman Schutze
é o autor da obra *Paixões*,
reproduzida em destaque,
na capa, e dos desenhos das
páginas 9, 21, 25, 33, 41, 47,
71 e 125, desta edição.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

Doutrina

- Inconstitucionalidade da sujeição passiva do produtor rural empregador à contribuição ao Funrural - *Fabio Augusto Junqueira de Carvalho e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva* 7
- Transferência de créditos no ICMS - *Heron Arzua* 19
- Aspectos da contribuição provisória sobre movimentação financeira - *Hugo de Brito Machado* 23
- Os limites impositivos da política tributária multirregional - *Ives Gandra da Silva Martins* 27
- Os limites da Lei 9.137/96 e as contribuições ao SESI, SESC, SENAI e SENAC - *Luiz Mélega* 39
- A Constitucionalidade da nova lei de arbitragem - *Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho* 44

Pareceres

- A compensação de prejuízos fiscais - *Aroldo Gomes de Mattos* 49
- ICMS - mercadorias isentas. Crédito fiscal presumido: utilização. Ajustes: hipóteses de estorno de débito e de utilização extemporânea de crédito fiscal - *Edvaldo Brito* 69
- Acordos de bitributação e lei interna - investimentos na Ilha da Madeira - efeitos da Lei nº 9.249/95 - *Luís Eduardo Schoueri* 91

Aspectos da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A campanha publicitária mostrando a falência dos hospitais públicos prestou-se para neutralizar a opinião pública e assim permitir a aprovação da Emenda Constitucional nº 12/96, que acrescentando o art. 74, ao ADCT, “outorga competência à União, para instituir contribuição provisória sobre movimentação financeira ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira”.

A campanha publicitária e os apelos do Ministro Adib Jatene neutralizaram a opinião pública, que certamente seria contrária à instituição de mais um tributo, quando já temos uma carga tributária exagerada, mas a ruína dos hospitais públicos não resulta de insuficiência de contribuições para a seguridade social. A aceitação do argumento segundo o qual o orçamento da seguridade social é deficitário está a depender de cabal demonstração de que o Tesouro Nacional está repassando para a Seguridade o que arrecada a título de Cofins e de Contribuição Social sobre os Lucros. Examinei os balanços gerais da União e constatei que as contribuições de seguridade correspondiam, em 1989, a cerca de 34% da receita tributária da União, e depois da instituição das contribuições sobre o faturamento e sobre os lucros, passaram a representar, de 1990 a 1994, cerca de 110 a 120% da receita tributária da União.

O grande batalhador pela instituição da CPMF, Ministro Jatene, parece ter tido a demonstração de que não alcançaria os seus objetivos, pois a recusa de verbas para a saúde pode ter sido um indicativo de que os recursos dessa contribuição terão destino diverso. O mal do “caixa único” certamente vai atingir também a CPMF, pois a lei que a instituiu atribui à Secretaria da Receita Federal competência para sua arrecadação¹.

Além de injustificada, do ponto de vista financeiro, a instituição da CPMF cria alguns problemas jurídicos, entre os quais os de saber se: (a) pode dar-se através de lei ordinária, ou seria necessária uma lei complementar?



Hugo de Brito Machado
é Professor Titular de
Direito Tributário da
Universidade Federal
do Ceará.

1 Lei nº 9.311, de 24.10.96, art. 11.

(b) a CPMF pode ser cumulativa? (c) Pode ter fato gerador idêntico ao de outro imposto? (d) Seu fato gerador pressupõe uma transferência da titularidade do dinheiro ou do crédito?

Suscita, ainda, a CPMF, sérias questões atinentes ao princípio da capacidade contributiva, e à vedação do confisco, como será adiante demonstrado.

2. Natureza Jurídica

A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, não obstante tenha o nome de *contribuição*, na verdade é um *imposto*, e como não está entre os elencados pela Constituição, sua instituição configura exercício de competência residual. Aliás, isto restou indubitavelmente reconhecido pelos próprios elaboradores da Emenda, com a afirmação de inaplicabilidade do art. 154, I, da Constituição.

A natureza jurídica específica de um tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto de sua arrecadação. É o que afirma expressamente o art. 4º, do Código Tributário Nacional, que aliás é norma meramente explicativa. Com ou sem esse dispositivo teria de ser assim, em face da fenomenologia jurídica e do sistema jurídico vigente.

3. Instituição por Lei Ordinária

A Constituição, em princípio, não cria tributo. Apenas outorga competência à União, aos Estados, ou aos Municípios, para fazê-lo. A criação do tribu-

to, que envolve a descrição da hipótese de incidência da norma tributária, dos critérios para a determinação do valor do tributo, e para identificação do contribuinte respectivo, é objeto da lei ordinária, ou, excepcionalmente, da lei complementar. A Emenda Constitucional de que se cuida, aliás, é expressa no sentido de que apenas outorga competência à União, para instituir a CPMF.

Não obstante estabeleça a Emenda Constitucional em exame que à CPMF não se aplica o art. 154, I, da Constituição, que contém exigências para o exercício da competência residual, penso que aquelas exigências não podiam ser afastadas por Emenda Constitucional, por força do que estabelece o art. 60, § 4º, da Constituição.

No sentido de que a CPMF somente por lei complementar poderia ter sido instituída já nos manifestamos, e registramos valiosas manifestações doutrinárias, entre as quais podem ser citadas as do eminente Professor Ives Gandra da Silva Martins², e a da MM. Juíza Federal no Distrito Federal, Vera Carlo Nelson de Oliveira Cruz³.

4. A Não-Cumulatividade e Confiscatoriedade

Já em face da Constituição anterior Baleeiro afirmava que “dentre os efeitos jurídicos dos arts. 153, §§ 1º, 11 e 22, se inclui o da proibição de tributos confiscatórios, como tal entendidos os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade ilícita e moral”⁴.

Na Constituição vigente o princípio da não-confiscatoriedade dos tributos

2 A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, Enfoque Jurídico - TRF 1ª Região, agosto/96, p. 9.

3 A CPMF e as Garantias do Cidadão-Contribuintes, Enfoque Jurídico - TRF 1ª Região, agosto/96, p. 14.

4 Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 6ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1985, p. 213.

está expresso. Os entes públicos não podem *utilizar tributo com efeito de confisco*⁵.

Não obstante seja problemática a questão de saber o que se deve entender por *tributo com efeito de confisco*, alguns parâmetros podem ser colocados. Tributos confiscatórios, na doutrina, de Aliomar Baleeiro, são “os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral” (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 6ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1985, p. 213).

Assim, toda vez que a CPMF incide sobre o total de uma transferência financeira, e a parcela de ganho dos que promovem essa transferência é percentualmente muito pequena, não superior a meio por cento, é clara a natureza confiscatória que a exação assume. Tanto porque absorve parcela significativa da propriedade, do ganho, como porque em assim sendo praticamente inviabiliza a atividade onde isto acontece.

Outra, aliás, não foi a razão pela qual foi determinada a aplicação da alíquota zero “nos lançamentos em contas correntes de depósito das sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, das sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, das sociedades de investimentos e fundos de investimentos constituídos nos termos dos arts. 49 e 50 da Lei nº 4.728, de 14 de julho de

1965, das sociedades corretoras de mercadorias e dos serviços de liquidação, compensação e custódia vinculados às bolsas de valores, de mercadorias e de futuros, e das instituições financeiras não referidas no inciso IV do art. 2º, bem como das cooperativas de crédito ...”⁶.

5. O Fato Gerador

Outro aspecto relevante na denominada CPMF diz respeito a seu fato gerador, onde se destacam pelo menos as questões de saber se ele pode ter fato gerador de outro imposto, e se ele pressupõe uma transferência da titularidade do dinheiro ou do crédito.

A primeira dessas questões se resolve com o argumento relativo à natureza jurídica da denominada CPMF. Para os que, como nós, entendem tratar-se de um imposto, não há dúvida de que a solução deve ser negativa: o fato gerador da CPMF não pode ser idêntico ao de outro imposto. E isto, é evidente, inviabiliza inteiramente a exação, posto que em quase todas as transferências financeiras está presente, subjacente, uma situação já definida como fato gerador de imposto: ICMS, IPI, Imposto de Renda, IOF ...

Quanto à questão de saber se o fato gerador da CPMF exige para sua configuração uma mudança de titularidade do valor respectivo, temos de considerar o que estabelece o dispositivo que autorizou sua instituição.



5 CF/88, art. 150, inciso IV.

6 Lei nº 9.311, art. 8º, inciso III.

A Lei nº 9.311, de 24.10.96, estabelece:

“Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art. 2º, que representem circulação escritural ou física da moeda, e de que resulte *ou não transferência da titularidade* dos mesmos valores, créditos e direitos” (o destaque não é do original)⁷.

O art. 74 do ADCT, como ali introduzido pela Emenda Constitucional nº 12, a seu turno, autoriza:

“A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira”.

A questão, portanto, está em saber se podia o legislador ordinário, ao definir movimentação ou transmissão de valores, incluir nesse conceito a mera circulação física, independentemente da circulação econômica, da moeda e do crédito.

Pensamos que não podia, porque: a) tal circulação meramente física não é fato signo presuntivo de capacidade contributiva; b) implica tributar o próprio patrimônio, em sua expressão estática, o que não foi autorizado pela Norma Constitucional transitória, e ainda porque deixa sem limite juridicamente possível essa estranha hipótese de incidência tributária.

Outra aliás, não foi a razão pela qual o próprio legislador, diante do absurdo que criara, cuidou de estabelecer alíquota zero para os casos de transferência de uma para outra conta corrente bancária do mesmo titular.

A configuração do fato gerador da CPMF, para que seja respeitado o âmbito constitucional desta, exige que se verifique, se não uma transferência da disponibilidade destes instrumentos financeiros. Assim, justifica-se sua exigência em um *investimento*, no qual o titular do dinheiro perde sua disponibilidade. Não no simples depósito bancário.

7 Art. 1º, parágrafo único.