

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



60

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

60

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars 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

(SETEMBRO - 2000)



Valmy R. Moraes
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.

Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- ISS - conflitos de competência. Tributação de serviços e as decisões do STJ - *Aires F. Barreto* 7
- Refis - reflexos penais da Lei 9.964, de 10 de abril de 2000 - *Andreas Eisele* 17
- ISSQN - fornecimento de mão-de-obra temporária - base de cálculo - *Bernardo Ribeiro de Moraes* 26
- ADIn e ADC - comentários sobre a Lei 9.868, de 11 de novembro de 1999 - *Bruno Noura de Moraes Rêgo* 36
- Fraude à Constituição em matéria de PIS e Cofins - *Hugo de Brito Machado* 68
- A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN - *João Luiz Coelho da Rocha* 86
- Adequação tributária dos atos cooperativos de cooperativas de trabalho - *Paulo César Andrade Siqueira* 92
- ICMS - sua não-incidência sobre prestações de serviços de telecomunicação internacional (serviços de longa distância internacional), bem como sobre os serviços que os viabilizam (serviços auxiliares) - *Roque Antonio Carrazza* 99
- O documento eletrônico no processo administrativo fiscal - *Rosana Marques Paulon* 120
- Impactos da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 3-0 sobre o salário-educação exigido até o advento da Lei nº 9.424/96 - *Tatiana Carvalho Seda* 131
- Responsabilidade dos patrocinadores futebolísticos - *Wladimir Novaes Martinez* 138
- Abusividade fiscal - *Zelmo Denari* 141

Parecer

- Empresa criada com o fim específico de operar serviço público - possibilidade de terceirização - implicações tributárias - *Ives Gandra da Silva Martins* 148

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

- ICMS - base de cálculo - soma do próprio tributo (STF - 1ª Turma) 162
- ICMS - venda direta da matriz a comprador domiciliado em outro estado (STJ - 2ª Turma) 165
- Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro - compensação de prejuízos - princípios da irretroatividade e da anterioridade (STF - 1ª Turma) 167
- Imunidade - entidade beneficente de assistência social - suspensão de dispositivos da Lei 9.732 (STF - Pleno) 169
- ISS - serviços prestados gratuitamente - hipótese de incidência (STJ - 1ª Turma) 180

Fraude à Constituição em Matéria de PIS e Cofins

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Ultimamente se vêm acentuando as investidas do fisco contra os contribuintes, no mais das vezes a demonstrar absoluto descaso das autoridades pelos princípios jurídicos. Cada vez mais recursos financeiros são necessários, não obstante o anunciado esforço governamental no sentido da contenção do gasto público, até porque os juros da dívida consomem somas de tal ordem que chegam a ser um problema deveras preocupante.

Demonstração eloqüente disto está sendo oferecida com a luta pela aprovação de uma lei complementar tratando dos direitos fundamentais do contribuinte. Mera explicitação dos direitos já consubstanciados na Constituição Federal, o Código de Defesa do Contribuinte pode vir a ser uma lei de grande utilidade, na medida em que, ao tornar explícitos certos direitos que na verdade são meras decorrências de princípios constitucionais, tenderá a evitar violações menos ostensivas daqueles princípios.

As autoridades da Administração Tributária geralmente não alimentam nenhuma preocupação com o Direito. Querem arrecadar, e para tanto muita vez violam flagrantemente as leis, até sob o pretexto, inteiramente inaceitável, de que o contribuinte também o faz. E as violações indiretas são na verdade o caminho mais confortável, posto que permite reste preservada a aparência de legalidade no país.

Por outro lado, temos um Poder Judiciário ainda pouco afeito à aplicação de princípios jurídicos. Tão pouco afeito à interpretação e à utilização dos princípios hermenêuticos que alguns juizes chegam a afirmar que o importante mesmo é a expressão literal da lei. E para estes os princípios jurídicos, ainda que expressem garantias constitucionais, pouco ou nada significam.

É neste cenário que se viu praticada uma verdadeira fraude à Constituição, em matéria da Contribuição para o PIS e da Cofins, que vamos neste estudo examinar.



Hugo de Brito Machado

é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

2. A Fraude à Lei e a Interpretação da Constituição

2.1. Os modos de violação de uma norma jurídica

As normas jurídicas, sabemos todos, são essencialmente violáveis, exatamente porque prescrevem condutas que

devem ser observadas. A violação, às vezes, ocorre de maneira direta. O sujeito, diante da ocorrência do suporte fático, e da incidência da norma jurídica, não respeita as conseqüências que inesoravelmente exsurgem. É o caso do contribuinte que, realizando uma operação de circulação de mercadorias, não emite nota fiscal nem tampouco recolhe o ICMS devido aos cofres do Estado. Nessa hipótese, comprovado o fato (o que é um outro problema), não há qualquer dúvida acerca da violação à lei do ICMS.

Nem todas as violações, porém, realizam-se de forma direta e clara. Pode ocorrer que uma violação esteja encoberta por uma aparente observância da norma. Pode ocorrer uma violação, por exemplo, na realização da venda de um imóvel, em princípio válida, mas que não corresponde à realidade e por isto não produz qualquer efeito além de ludibriar credores do vendedor. Ou então, diante de norma que proíbe a venda de imóveis a descendentes, alguém vende um imóvel a seu vizinho, que em seguida vende o mesmo imóvel ao filho do antigo proprietário, com o que se tem violada de forma indireta aquela norma proibitiva.

Como se vê, a violação de uma norma jurídica muitas vezes ocorre de forma indireta, seja mediante simulação, de fraude à lei ou de ato apenas aparente. “Na simulação, quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece. Na fraude à lei, quer-se, sinceramente, o que aparece, porque o resultado é aquele que a lei fraudada tenta impedir, ou porque se afasta o resultado que a lei

fraudada determina que se produza. No ato só aparente, não se quer o que aparece, nem o resultado dele, nem outro resultado”.¹

No caso de que se cuida configura-se está, indiscutivelmente, uma *fraude à lei*, considerando-se a palavra lei em sentido amplo, posto que no caso o alvo da fraude foi a própria Constituição Federal como se passa a demonstrar.

2.2. O conceito de fraude à lei

A fraude à lei, ou de violação indireta desta, caracteriza-se pela prática de um ato de forma a ensejar a aplicação de outra norma, em lugar da aplicação da norma fraudada. A fraude faz parecer que incidiu outra norma, cujos efeitos são desejados pelo autor da fraude, em vez dos efeitos da norma que efetivamente incidiu e cujos efeitos não são desejados pelo autor da fraude.

Pontes de Miranda, um dos juristas que melhor doutrinaram a respeito dessa espécie de violação indireta da norma, ensina, com inteira propriedade:

“A fraude à lei consiste, portanto, em se praticar o ato de tal maneira que eventualmente possa ser aplicada outra regra jurídica e deixar de ser aplicada a regra jurídica fraudada. Aquela não incidiu, porque incidiu essa; a fraude à lei põe diante do juiz o suporte fático, de modo tal que pode o juiz errar. A fraude à lei é infração à lei, confiando o infrator que o juiz erre.”²

A fraude à lei é uma conduta contra a lei. É claramente uma espécie de ilegalidade. É uma espécie do agir contra a lei. Esta é a lição lapidar de Pontes de Miranda:

¹ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, volume I, 3ª edição, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, § 17, nº 8, p. 53.

² Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, volume I, 3ª edição, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, § 17, nº 6, p. 51.

“A *fraus legis* não é oposta ao *agere contra legem*; é espécie desse: até onde chega o conteúdo revelado da regra jurídica são possíveis assim a violação direta como a indireta.”³

Em se tratando, como efetivamente se trata, de uma espécie de violação da lei, aplica-se à fraude à lei a mesma sanção cabível para o caso de violação direta. Se a sanção para a violação direta da lei é a nulidade, a violação indireta deve ser sancionada de forma a que se alcance o mesmo resultado. Também sob este aspecto é esclarecedor o magistério autorizado de Pontes, a dizer que

“deve haver equipolência entre a sanção à violação indireta e a sanção à violação direta. Se a regra jurídica fraudável tem por sanção a nulidade, ao mesmo resultado há de chegar a sanção à violação indireta; *e.g.*, se se veda a doação, veda-se a venda a que se desse o resultado que a lei teve por fito evitar. A lei visou o resultado *r*; a violação direta fá-lo-ia não-*r*; é preciso que a violação indireta o faça não-*r*: então, a sanção será *s* para a violação direta e para a indireta.”⁴

Em síntese, a fraude à lei é uma forma indireta de violação desta, que há de ser tratada como conduta contrária à lei para todos os efeitos, inclusive e especialmente para o fim de determinar-se a sanção a que se submete.

2.3. Consequência da fraude à Constituição

De igual modo e pela mesma razão, a fraude à Constituição há de ter as mes-

mas consequências que tem a violação direta da Lei Maior.

Com efeito, a lei que viola diretamente a Constituição é desprovida de validade por ser inconstitucional. Esse mesmo vício, por conseguinte, contamina a lei que o faz de modo indireto, *in fraus legis*. E nem poderia ser diferente, pois “se fosse permitido que escapassem à incidência da lei os suportes fáticos em que, por artifício, se eliminassem ou juntassem outros elementos, estaria profundamente comprometida a função do direito”.⁵

Não se venha argumentar que a idéia de *fraude à lei* aplica-se somente em se tratando de atos jurídicos praticados por particulares. Trata-se na verdade de uma formulação da lógica jurídica, aplicável em qualquer área do ordenamento. Qualquer norma jurídica, assim como pode ser violada diretamente, pode eventualmente ter a sua incidência disfarçadamente afastada, vale dizer, pode ser violada indiretamente. O propósito de evitar consequências jurídicas pode estar presente em qualquer segmento da conduta humana, e pode ser realizado de forma direta, ou disfarçadamente, por violações diretas e por violações indiretas, pois “quaisquer sanções podem ser objeto de evitamento por *fraus legis*. Daí não se dever confinar na teoria da nulidade dos atos jurídicos a teoria da fraude à lei”.⁶

No plano da Ciência do Direito não há nenhuma distinção entre a violação indireta de uma lei ordinária e a violação indireta de uma norma da Constitui-

³ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, volume I, 3ª edição, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, § 17, nº 1, p. 41.

⁴ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, volume I, 3ª edição, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, § 17, nº 2, pp. 44/45.

⁵ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, volume I, 3ª edição, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, § 17, p. 53.

⁶ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, volume I, 3ª edição, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, § 17, nº 3, p. 45.

ção. Distinção certamente há no plano axiológico, ou valorativo, e neste a distinção inegável está em que a violação indireta da Constituição é muito mais grave do que a violação indireta de uma lei.

Com efeito a violação, seja direta ou indireta, de uma lei, geralmente afeta situação localizada, atingindo interesses restritos de algumas pessoas. Já a violação, seja direta ou indireta, da Constituição, geralmente afeta situação generalizada, atingindo interesses da sociedade inteira, ou de um número elevado de pessoas, merecendo, por isto mesmo mais enérgica reprimenda.

As violações diretas podem ser combatidas com as sanções estabelecidas pela ordem jurídica em razão de prescrições literais. No caso de violações indiretas tais sanções se fazem aplicáveis com fundamento na teoria da fraude à lei. Não apenas no campo do direito privado, mas em todos os segmentos da ordem jurídica. A teoria da fraude à lei preserva a efetividade do ordenamento jurídico, pois a função essencial do Direito restaria seriamente comprometida com a possibilidade de infrações indiretas das normas. E se tal comprometimento se revela significativo no campo do direito privado, muito mais significativo certamente é no campo dos direitos fundamentais constitucionalmente garantidos.

Realmente, a supremacia da Constituição restará seriamente abalada se admitirmos que o legislador, por intermédio de artifícios, pode legislar de forma não permitida e para alcançar objetivos vedados pela Constituição. A teoria da fraude à lei é, portanto, um notável instrumento de defesa da supremacia

constitucional, que por sua vez é a única garantia que o Direito pode oferecer ao cidadão contra o arbítrio, quando este é praticado pelo legislador, e essa garantia com certeza não pode ser afastada por construções formais, meras violações indiretas da Constituição.

Como já afirmou o eminente Ministro Celso de Melo, do Supremo Tribunal Federal,

"A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste - enquanto for respeitada - constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada."⁷

Não se pode, portanto, deixar de adotar a teoria da fraude à lei, também no campo do Direito Constitucional, porque se admitirmos as violações indiretas da Constituição estará destruído o próprio Estado Democrático de Direito, e o ordenamento jurídico não será mais do que um simples instrumento de justificação do arbítrio.

Na verdade a lei que viola a Constituição, seja direta seja indiretamente, é desprovida de validade da mesma maneira. A violação indireta, aliás, é a forma mais odiosa de *fraus legis*, e por isto mesmo deve ser energeticamente combatida. Lei que contraria a Constituição, seja direta seja indiretamente é desprovida de validade. É igualmente inconstitucional. A consequência da fraude à Constituição é, sem dúvida alguma, a inconstitucionalidade da lei.

2.4. A moderna hermenêutica constitucional

Com a teoria da fraude à lei afasta-se a concepção formalista do Direito, já abolida, aliás, no plano do Direito Constitucional, pela moderna hermenêutica. No que diz respeito à efetividade da supremacia constitucional, o moderno constitucionalismo já não se conforma com a suprallegalidade formal, exigindo, para complementá-la, a superlegalidade material. Neste sentido é a autorizada lição de Canotilho, a dizer que:

“Da conjugação destas duas dimensões - superlegalidade material e superlegalidade formal da constituição - deriva o *princípio fundamental da constitucionalidade dos actos normativos*: os actos normativos só estarão conformes com a constituição quando não violem o sistema formal, constitucionalmente estabelecido, da produção desses atos, e quando não contrariem, positiva ou negativamente, os parâmetros materiais plasmados nas normas e princípios constitucionais.”⁸

Especialmente quando se trata de preservar os direitos fundamentais, o intérprete da Constituição não se pode conformar com o elemento formal, singelamente considerado. Não basta a obediência ao texto em sua expressão literal. Tem-se de questionar também o conteúdo, colocando-se acima de qualquer outro o elemento substancial. Por isto mesmo assevera o Mestre Paulo Bonavides:

“Os direitos fundamentais são a bússola das Constituições. A pior das inconstitucionalidades não deriva, po-

rém, da inconstitucionalidade formal, mas da inconstitucionalidade material, deveras contumaz nos países em desenvolvimento ou subdesenvolvidos, onde as estruturas constitucionais, habitualmente instáveis e move-dições, são vulneráveis aos reflexos que os fatores econômicos, políticos e financeiros sobre elas projetam.”⁹

Dúvida, portanto, não pode haver, de que uma norma que no essencial afronta garantias constitucionais, ainda que formalmente pareça obediente à Lei Maior é na verdade irremediavelmente inconstitucional. É o caso das normas das Medidas Provisórias 1991-18 e 2.037-19, como se passa a demonstrar.

3. Fraude à Lei e as Medidas Provisórias nºs 1991-18 e 2.037-19

3.1. A substituição tributária

Em sua redação original, o artigo 4º da Lei nº 9.718/98 dispunha:

“Art. 4º - As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço da venda da refinaria, multiplicado por quatro.”

Ressalta-se, desde logo, a flagrante inconstitucionalidade deste regime de substituição.¹⁰ Entretanto, mesmo desconsiderando a inconstitucionalidade formal, há nessas normas clara e indis-

⁸ J. J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, 6ª edição, Almedina, Coimbra, 1996, pp. 956/957.

⁹ Paulo Bonavides, *Direito Constitucional*, 7ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 553.

¹⁰ Além de modificar a Lei Complementar nº 70, de superior hierarquia, a Lei nº 9.718/98 é inconstitucional também por não ter obedecido o processo legislativo próprio das leis ordinárias, e por derivar de aprovação, com alterações, de uma Medida Provisória, em ofensa ao artigo 246 da CF/88.

cutível inconstitucionalidade material, por violação do art. 150, § 7º, da CF/88, na medida em que não é prevista a imediata e preferencial devolução do tributo, em caso de não-realização do fato gerador presumido.

Além disso, há também inconstitucionalidade na determinação da base de cálculo dos tributos em referência, com a previsão de que a operação substituída ocorrerá a um preço quatro vezes maior que o da venda feita pela refinaria. Essa previsão é arbitrária e irreal, afrontando os princípios da livre concorrência, da capacidade contributiva e do não-confisco. Afronta o princípio da livre concorrência, previsto no art. 170, inciso IV, da Constituição Federal na medida em que pressupõe um preço uniforme para os produtos, como se os varejistas de combustíveis não estivessem em economia de mercado.¹¹ Afronta o princípio da capacidade contributiva, previsto em seu artigo 145, § 1º, porque os preços efetivamente praticados são sabidamente inferiores, tendo-se em consequência tributo maior do que o compatível com a capacidade contributiva por estes revelada. Afronta também o princípio do não-confisco, previsto em seu artigo 150, inciso IV, na medida em que retira dos particulares, a título de tributo, quantias excedentes às que corresponderiam à aplicação das alíquotas respectivas sobre as bases de cálculo efetivas.

3.2. A alteração legislativa

Em face do êxito obtido por várias empresas no questionamento acerca da validade daquele dispositivo legal nas instâncias judiciais, e prevendo a franca possibilidade de ocorrer a declaração

definitiva de sua inconstitucionalidade, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 1991-18, posteriormente substituída pela de nº 2.037-19, com a seguinte redação:

"Art. 2º. Os arts. 3º, 4º, 5º e 6º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

"Art. 4º - As contribuições para o PIS/Pasep e Cofins devidas pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I - dois inteiros e sete décimos por cento e doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação;

II - dois inteiros e vinte e três centésimos por cento e dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;

III - dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento e onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo - GLP;

IV - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades."

Verifica-se que, salvo na hipótese do inciso IV, que tributa normalmente a refinaria, com alíquotas de 0,65% e 3%, a tributação é exagerada e injustificavelmente elevada, levando-se em consideração que a base de cálculo é a receita, e as margens de lucro praticadas no setor são sabidamente pequenas.

¹¹ Ressalte-se que organismos governamentais preconizam punições para varejistas de combustíveis que praticam preços uniformes, ao argumento de que se trata de cartelização.

Não há, porém, novas incidências nas vendas realizadas por distribuidores e por varejistas. O tributo incide integralmente na saída do combustível da refinaria, e como se trata de monopólio da União, não havendo livre mercado na compra/importação de combustível, o ônus do tributo pode ser e efetivamente é integralmente repassado às distribuidoras.

O Fisco procurou obter, com essa alteração legislativa, as seguintes vantagens:

- a) as questões em torno da substituição tributária restariam sem objeto;
- b) como não se trata de substituição, não incide o § 7º do artigo 150 da Carta Magna, o que significa dizer que não mais importam os preços efetivamente praticados por revendedores e varejistas;
- c) os distribuidores e varejistas perderiam a legitimidade para questionar a incidência das contribuições sobre os combustíveis, restando como única parte legítima para se insurgir contra qualquer inconstitucionalidade na nova forma de exigência a refinaria, que não tem razões para fazê-lo porque não suporta qualquer parcela do ônus representado pelos tributos em comento, pois o regime de monopólio lhe assegura o repasse integral do valor respectivo aos distribuidores.

3.3. Caracterização da fraude à lei

Como se vê, trata-se de um clássico exemplo de *fraude à lei*. O que o Senhor Presidente da República fez foi *praticar o ato de tal maneira que eventualmente possa ser aplicada outra regra jurídica*

ca¹² e deixar de ser aplicada a regra jurídica fraudada.¹³ Aquela não incidiu, porque incidiu essa; a fraude à lei põe diante do juiz o suporte fático, de modo tal que pode o juiz errar.¹⁴ Trata-se de indiscutível fraude à Constituição, que, como vimos, enseja a aplicação da mesma sanção de inconstitucionalidade aplicável às infrações diretas ao texto constitucional.

A caracterização das prefaladas medidas provisórias como fraude à lei resta evidente, tanto pela análise dos motivos, como pela análise dos resultados. Com elas o governo federal pretendeu afastar o questionamento judicial, logrando o mesmo resultado que obteria com a substituição tributária.

Para evitar que a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos que instituíram o regime de substituição tributária impedisse a arrecadação pretendida, o governo federal lançou mão de uma forma de tributação aparentemente válida, com a qual alcançaria o mesmo resultado que pretendeu alcançar com a aquela outra, flagrantemente inconstitucional.

3.4. A repercussão certa da majoração. Substituição disfarçada

O fenômeno da repercussão dos tributos é dos mais polêmicos no direito tributário, tendo frequentemente servido de justificativa ao Fisco para a não-restituição de quantias pagas indevidamente, porque cobradas ao arrepio da lei ou da Constituição.

Parece-nos de suma importância a distinção entre a repercussão jurídica, normativamente prevista, e a repercus-

¹² A regra jurídica geral implícita no artigo 195, I, que faculta a criação da contribuição sobre o faturamento das empresas, inclusive estatais.

¹³ CF/88, arts 5º, XXXV; 145, § 1º; 150, IV e § 7º e 194, V.

¹⁴ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, volume I, 3ª edição, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, § 17, nº 6, p. 51.

são simplesmente econômica, aquela cuja ocorrência fica a depender das condições do mercado. A primeira tem inegável relevância nas relações tributárias, enquanto a segunda não se mostra relevante porque é juridicamente incerta.

No caso de que se cuida, embora não se tenha regra jurídica que explicitamente determine a repercussão, esta é juridicamente garantida de forma indireta, vale dizer, através da garantia do monopólio do mercado em favor da refinaria de petróleo. Assim, tem-se repercussão juridicamente relevante, cujos efeitos na relação de tributação não podem ser desconsiderados.

Essa repercussão, aliás, no caso de que se cuida tornou-se fato público e notório, com o noticiário dando conta do aumento de preços dos combustíveis e esclarecendo as suas razões. Além do mais, como se trata de preços ainda submetidos ao controle estatal, posto que a exploração, o refino, a importação e a exportação de derivados de petróleo são atividades monopolizadas pela União Federal,¹⁵ a repercussão, que se tornou evidente, é inescandível decorrência do regramento jurídico.

Assim, esse questionado aumento das alíquotas das contribuições de que se cuida é inteiramente suportado pelos demais elos da cadeia de circulação dos produtos, pois a refinaria, detentora de monopólio, tem a condição *jurídica* de repercutir inteiramente o ônus do tribu-

to. Não tendo escolha no momento da compra, o distribuidor é juridicamente obrigado a suportar integralmente o ônus do tributo devido pela refinaria.

Aliás, nem é necessário qualquer argumento para demonstrar essa realidade. Trata-se de fato que, se contestado, pode ser facilmente demonstrado com a verificação das notas fiscais de compra de combustíveis emitidas pela refinaria. A diferença no preço é exatamente o valor da majoração. A repercussão é *jurídica*, integral e certa, tendo-se deste modo uma inegável forma de substituição tributária disfarçada.

Tanto é certo e integral o repasse que a refinaria não se insurge contra a brutal majoração de sua aparente carga tributária. Com relação à gasolina, por exemplo, as contribuições devidas pela refinaria somavam 3,65%, e, com a substituição disfarçada, passaram a representar 15,15%. Haveria certamente inconformismo da refinaria se não fosse a certeza de que esse ônus é, integralmente, suportado e dividido apenas entre distribuidores, varejistas e consumidores finais.¹⁶

3.5. O ônus para os distribuidores e varejistas e o direito de questionar exigências inconstitucionais

Da mesma forma que é certa a repercussão do ônus tributário de que se cuida, por parte da refinaria, é incerta a repercussão por parte dos distribuidores

¹⁵ CF/88, art. 177, I, II e III.

¹⁶ Esta é a grande diferença entre a repercussão jurídica e a repercussão financeira. Quando um sujeito passivo está pelo ordenamento jurídico autorizado a fazer outro suportar o ônus de um tributo, como no caso do Imposto de Renda na Fonte, o responsável geralmente não se insurge contra a exigência, pois é mero arrecadador. Já nos casos em que há repercussão financeira, o ônus do tributo será repassado, parcialmente, caso as condições do mercado o permitam. Dificilmente é repassado em seu todo, sendo frequentemente dividido entre as diversas partes da cadeia de circulação do bem ou serviço. Além disso, como se trata de repercussão financeira, na qual o preço é fixado pelo mercado e, se possível, agrega o custo tributário ao seu valor, a ausência de tributo implicaria a possibilidade de se praticar o mesmo preço (que é ditado pelo mercado, e não pelo tributo majorado), sem o respectivo custo, e o lucro para o vendedor seria maior. É por isso que, apesar de frequentemente classificado como "indireto", o ICMS representa pesado ônus para os comerciantes, que, sempre que entendem indevida qualquer exigência, questionam-na judicialmente.

e incerta, se não impossível, essa mesma repercussão por parte dos varejistas.

Realmente, a competição que se tem estabelecido entre esses segmentos da atividade de comercialização de derivados de petróleo, estimulada, aliás, pelo governo federal, torna praticamente impossível o aumento de preços para o consumidor final.

Seja como for, também no regime de incidência ordinária das contribuições em tela, como no regime de substituição tributária, distribuidores e varejistas dispunham das mesmas condições operacionais para repercutir o ônus tributário. Entretanto, premidos pela competição, exercitavam o direito, legítimo sob todos os aspectos, de se insurgirem contra a exigência tributos em desacordo com a Constituição.

Agora, com a forma disfarçada de lhes impor o ônus tributário, pretende o governo lhes retirar o direito de questionar tais ônus. Na verdade continua a União impondo aos distribuidores e varejistas o mesmíssimo ônus tributário. Mudou apenas a forma, e mudou com a única finalidade de tordar a incidência das regras proibitivas e limitadoras contidas na Constituição Federal, e de tentar negar legitimidade ativa aos verdadeiros contribuintes da exação para se insurgirem contra ela.

3.6. A fraude ao artigo 5º, inciso XXXV

Ao instituir a substituição disfarçada, a Medida Provisória nº 1991-18,¹⁷ entre outros vícios, incide em inconstitucionalidade por violar, indiretamente, o inciso XXXV do artigo 5º, que dispõe:

“XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.”

Como demonstrado, a nova sistemática majora o tributo devido pela refinaria, que, em face da ausência de livre mercado no segmento, tem condições jurídicas de repassar todo o ônus para os distribuidores e varejistas.

É claro, portanto, que o direito de propriedade, do qual decorre o direito de não pagar tributos a não ser nos termos da Constituição e das leis com ela compatíveis, e muitos outros que apontaremos a seguir, estão sendo claramente violados. Entretanto, pela forma utilizada nas Medidas Provisórias em comento, a titular da relação jurídica parece ser apenas a refinaria. Como, aparentemente, não se trata de substituição, aqueles que efetivamente arcam com o ônus do tributo, por força de dispositivos jurídicos monopolistas, não teriam como reclamar direitos violados na cobrança da exação.

A fraude à Constituição, no caso representada pela substituição com outro nome, *põe diante do juiz o suporte fático, de modo tal que pode o juiz errar*.¹⁸ A inusitada forma adotada faz parecer não haver incidido a garantia da inafastabilidade da jurisdição, por não haver mais direito *dos distribuidores* ou *dos varejistas* em discussão, e sim apenas da refinaria, que não os quer discutir.

Todavia, como demonstrado, nenhum direito da refinaria é violado. A propriedade subtraída inconstitucionalmente é a do distribuidor. O tributo inconstitucional é exigido - por força de ausência de mercado - do distribuidor. O

¹⁷ Posteriormente reeditada sob o nº 2.037-19, em lastimável confusão de números e redações, abalando a segurança jurídica de maneira insuperável.

¹⁸ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, volume I, 3ª edição, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, § 17, nº 6, p. 51.

direito cria condições para a integral repercussão, e os fatos a comprovam. Os reais contribuintes da nova exação são os distribuidores e os varejistas. Em outras palavras, a nova "substituição" mantém o ônus fiscal, mas retira a legitimidade para discuti-lo. Sua invalidade, por conflito com o artigo 5º, XXXV, é de clareza solar.

3.7. A fraude ao artigo 145, § 1º e ao artigo 194, V

A substituição tributária, nos termos do artigo 4º da Lei nº 9.718/98, em sua redação originária, era inconstitucional, como já ficou demonstrado. Entretanto, era praticamente certa a vitória das distribuidoras que contestavam. Agora, o que se tem é uma substituição tributária disfarçada, na qual nem se abre o ensejo para o ajustamento da base de cálculo ao valor do faturamento efetivamente realizado. Ocorre que fato gerador da obrigação tributária nada mais é do que um fato signo presuntivo de capacidade contributiva, e assim, sob pena de inconstitucionalidade, há de ser onerado de acordo com a capacidade contributiva que efetivamente revela.

No caso de que se cuida, porém, a previsão muito superior à realidade enseja a tributação do fato como se este revelasse capacidade contributiva superior à que efetivamente revela, violando assim o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988. O princípio da capacidade contributiva, diversamente do que aos menos avisados pode parecer em face da letra desse dispositivo constitucional, deve ser observado em relação a todos os tributos, porque é uma decorrência lógica inafastável do princípio da justiça fiscal, como expressão

particular do princípio geral de justiça preconizado no art. 3º, inciso I, de nossa Carta Magna, que além disto, em seu art. 194, § 1º, inciso V, determina a *equidade no custeio* da seguridade social. Equidade que não se realiza com a exigência de contribuições em afronta ao princípio da capacidade contributiva.

Esse vício, sem dúvida, maculava a substituição tributária instituída pelo artigo 4º da Lei nº 9.718/98, nos termos de sua redação original, e como a Medida Provisória nº 2.037-19 simplesmente alterou a forma jurídica e o nome do regime de substituição, em conduta que, como já demonstrado, configura verdadeira *fraude à Constituição*, padece indubitavelmente da mesma inconstitucionalidade, pois "deve haver equipolência entre a sanção à violação indireta e a sanção à violação direta. Se a regra jurídica fraudável tem por sanção a nulidade, ao mesmo resultado há de chegar a sanção à violação indireta".¹⁹

3.8. A fraude ao artigo 150, IV

Por outro lado, tributação das operações com combustíveis, nos moldes previstos na Medida Provisória nº 2.037/19, tem nítido efeito confiscatório, impactando o inciso IV do artigo 150 da Magna Carta.

Tanto a substituição tributária assim declarada, prevista originalmente no artigo 4º da Lei nº 9.718/98, como a substituição disfarçada instituída pela medida provisória em análise, fixam como base de cálculo presumida um valor bem superior ao praticado pelos substituídos. Esse fato, aliado à ausência de devolução, caso o fato gerador presumido não ocorra, e à baixa margem de lucro praticada no setor, tornam a tributa-

¹⁹ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, volume I, 3ª edição, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, § 17, nº 2, pp. 44/45.

ção de PIS e Cofins sérios óbices ao exercício dessa atividade, que resta realmente dificultada, principalmente para as empresas de menor porte.

Na verdade é problemático o entendimento do que seja um tributo *com efeito de confisco*. Não se pode, porém, diante de alguma dificuldade de conceituação, fazer de um dispositivo constitucional letra morta. Um dos mais importantes ditames da interpretação constitucional preconiza exatamente a máxima efetividade dos dispositivos da Lei Maior. Cumpre ao jurista, portanto, averiguar o significado das palavras utilizadas em seu texto, de sorte a que os seus dispositivos não restem inúteis.

Assim, tributo *com efeito de confisco* é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade, exatamente como ocorre no presente caso. É este o entendimento que se pode extrair da lição de Cláudio Pacheco, para quem

“vigora um princípio básico em relação ao tributo e que é aquele pelo qual nunca se deve expandir ou crescer até afetar a atividade ou a produção da pessoa ou entidade tributada, quando esta atividade ou produção é de proveito ou de benefício coletivo. Assim o tributo não deve ser antieconômico ou anti-social, nem pela sua natureza nem pelas bases de sua incidência, de seu lançamento ou de sua cobrança. Ele nunca deve ser criado, calculado ou cobrado de modo a prejudicar, tornando ineficiente, ainda menos paralisando ou obstruindo, a atividade produtiva do contribuinte, desde que esta atividade se possa reputar como benéfica à sociedade. Esse princípio de moderação ou razoabilidade dos tributos deve ser en-

carado por outro aspecto e então, como o encarou Linares Quintana, referindo-se à antiga e reiterada jurisprudência da Corte Suprema da Argentina, pode ser denominado de princípio da não confiscatoriedade dos tributos, o qual se funda principalmente na garantia do direito de propriedade. Sob este ponto de vista, referiu o mesmo autor que, para determinar o limite que separa um tributo confiscatório de outro não confiscatório, a jurisprudência da Corte Suprema estabeleceu diversas fórmulas, inspiradas nos princípios da equidade e da razoabilidade, as quais devem ser ajustadas às circunstâncias especiais de cada caso particular, sem que, entretanto, forneçam ao intérprete um critério de certeza bastante para eliminar todas as dúvidas.

Ainda segundo Linares Quintana, o eixo em torno do qual ‘gira todo o sistema jurisprudencial da Corte Suprema, no que respeita à confiscatoriedade das contribuições, é a regra de que um tributo é confiscatório quando o montante de sua taxa é desarrazado’, o que ocorre quando equivale a ‘uma parte substancial do valor do capital, ou de sua renda, ou da utilidade, ou quando ocasiona o aniquilamento do direito de propriedade em sua substância ou em qualquer dos seus atributos’. (*Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado*, tomo IV, pp. 2.824/6).²⁰

Em alguns casos, existe a questão de saber até que limite o tributo é tolerável, vale dizer, não tem efeito de confisco. A questão configura um daqueles pontos nos quais o quadro ou moldura que a Ciência do Direito pode oferecer é

²⁰ Cláudio Pacheco, *Tratados das Constituições Brasileiras*, Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1965, vol. III, pp. 397/398.

exageradamente amplo. Assim, saber a partir de que ponto a alíquota do Imposto de Renda pode ser considerada confiscatória, por exemplo, é tarefa que muitas vezes não se pauta em critérios objetivos, sendo de difícil apuração.

Tal dificuldade, porém, não se faz presente no caso de que se cuida. Não há dúvida de que a tributação pela Cofins e pela contribuição para o PIS, incidentes sobre o faturamento, nos casos em que o contribuinte tem margens de lucro diminutas, com alíquotas que, somadas, absorvem quase inteiramente, e em certos casos até ultrapassam essa margem de lucro, tem caráter nitidamente confiscatório. Ademais, quando se presume que uma venda vai se realizar por "x", e se tributa utilizando como base de cálculo esse "x", e a base de cálculo verdadeira é bem menor, não havendo restituição da diferença, há indubitoso confisco.

No exame do princípio de vedação ao tributo confiscatório tem-se de considerar qual o regime econômico consagrado pela Constituição. Se esta consagrou o regime da economia de livre iniciativa, isto é, o regime da livre empresa, ou empresa privada, a conclusão inevitável será a de que, mesmo não expressamente prevista a vedação, o uso de tributo com efeito de confisco está proibido.

O Estado, ao adotar o regime da livre empresa, utiliza o tributo como instrumento através do qual as empresas privadas suprem os seus cofres dos recursos financeiros necessários ao desempenho de suas atividades. Assim, tributá-las até a exaustão seria uma atitude absurdamente incoerente. Seria matar a galinha dos ovos de ouro. Extinguir a fonte de onde se nutre de recursos financeiros.

Colocando entre as limitações ao poder de tributar a utilização do tributo com efeito de confisco, a Constituição em vigor evitou controvérsias a respeito da questão de saber se a garantia do direito de propriedade estaria, ou não, preservada, pelo fato de serem os tributos instituídos por lei. E da questão de saber se a adoção do regime da livre empresa implica realmente, como sustentamos, uma implícita proibição ao tributo confiscatório.

Assim, o tributo com efeito de confisco, no regime da vigente Constituição, está proibido sob todos os aspectos, seja qual for a interpretação adotada para os dispositivos pertinentes ao direito de propriedade (art. 5º, item XXII), e ao regime econômico prevalente (art. 170, itens II e IV). O disposto em seu art. 150, item IV, não permite dúvidas a este respeito.

Repetimos, porém, que, se em alguns casos é problemático afirmar quando um tributo está sendo confiscatório, na hipótese em exame não há qualquer sombra de dúvida, visto que a consulente, operando com pequenas margens de lucro, vê todo, ou quase todo o seu lucro consumido com o pagamento de contribuições incidentes sobre o faturamento.

3.9. A fraude ao artigo 150, § 7º

Insistindo na implantação do absurdo regime de substituição tributária "para frente", o fisco conseguiu incluir no artigo 150 da Constituição Federal um parágrafo com a seguinte redação:

"§ 7º - A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e

preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Entretanto, como o direito é realmente limite de poder, mesmo esse dispositivo incluído na Constituição pelo governo, e de validade duvidosa, consubstancia hoje valioso limite contra os abusos do poder tributário.

Com efeito, o dispositivo da Constituição, acima transcrito, exige seja *assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*. Não obstante, o regime de substituição instituído pelo artigo 4º da Lei nº 9.718/98 não continha qualquer previsão de devolução, e essa ausência, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, implica a inconstitucionalidade da substituição.²¹

Como esse é um dos maiores óbices ao sucesso da substituição prevista na Lei nº 9.718/98, o governo federal adotou a *fraus legis* consubstanciada na Medida Provisória nº 1.991-18, substituída pela de nº 2.037-19. Ao adotar forma diferente, embora alcançando exatamente o mesmo resultado, o Presidente da República, repita-se, procurou “*praticar o ato de tal maneira que eventualmente possa ser aplicada outra regra jurídica e deixar de ser aplicada a regra jurídica fraudada*”,²² em nítido, claro e indiscutível exemplo de fraude, ou violação indireta da Constituição Federal.

3.10. As garantias constitucionais tributárias e a nova sistemática

A inusitada forma de proceder do governo federal no caso de que se cui-

da constitui perigoso precedente, que coloca em sério risco todo o sistema de garantias constitucionais tributárias. Com efeito, a prevalecer a nova sistemática, implantada pelas Medidas Provisórias 1.991-18 e 2.037-19, a União estará livre para majorar a Cofins e o PIS incidentes sobre a refinaria por decretos, portarias ou até por instruções normativas.

Fará, outrossim, com que referidas majorações entrem em vigor desde já, em desrespeito à anterioridade nonagesimal. Poderá até criar outros tributos, inclusive taxas, para onerar o mesmo fato gerador, em total desrespeito a todos os dispositivos do sistema tributário nacional.

A refinaria, por razões óbvias, não se insurgirá. E por isto mesmo não se pode negar legitimidade aos que efetivamente sofrem prejuízos em seus direitos, para questionar as violações indiretas da Constituição. Não admitir que o façam seria abrir caminho largo para que o fisco, pudesse burlar a Constituição. A rigor, seria negar o próprio Direito, em sua função essencial, pois “*se fosse permitido que escapassem a incidência da lei os suportes fáticos em que, por artifício, se eliminassem ou juntassem outros elementos, estaria profundamente comprometida a função do direito*”.²³

4. Outras Inconstitucionalidades

4.1. O artigo 246 da Constituição Federal

Além de todos os vícios já aqui so-
bejamente demonstrados, as Medidas Provisórias nºs 1991-18 e 2037-19 tra-

²¹ Acórdão unânime do Plenário do STF - ADIn MC n.º 1.851/AL - Rel. Min. Ilmar Galvão - j. 03.09.1998 - DJ 23.10.1998, p. 2, Ementário v. 1928/1, p. 64.

²² Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, volume I, 3ª edição, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, § 17, nº 6, p. 51.

²³ Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, volume I, 3ª edição, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, § 17, p. 53.

tam de matéria que fora objeto de emenda constitucional, matéria de que se ocupou a Emenda Constitucional nº 20/98. Agridem, portanto, flagrantemente, também sob o aspecto formal, a vigente Constituição, que estabelece:

“Art. 246 - É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigos da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir da 1995.”

A inconstitucionalidade não poderia ser mais clara, e por isto mesmo dispensa quaisquer outras considerações.

4.2. Posição hierárquica da lei complementar

Mesmo que não se tratasse de medida provisória, e sim de lei ordinária, a inconstitucionalidade formal subsistiria, porque a Cofins foi instituída pela Lei Complementar nº 70, e esta não pode ser objeto de alteração por meio de leis ordinárias. Mesmo que as alterações fossem válidas materialmente - vimos que não são - o vício formal as atingiria, se não fossem veiculadas por uma outra lei complementar.

É certo que a doutrina tem afirmado que “a lei complementar, fora de seu campo específico - que é aquele expressamente estabelecido pelo constituinte - nada mais é que lei ordinária”. Seriam

necessários à configuração daquela espécie normativa a forma e o conteúdo.²⁴

Tal entendimento, sustentado por Ataliba, presta-se para desprestigiar a lei complementar, reduzindo-lhe o âmbito de supremacia relativamente à lei ordinária, e compromete a segurança jurídica, na medida em que torna questionável, em muitos casos, a superioridade hierárquica da nova espécie normativa, em face da imprecisão do objeto regulado.²⁵ Mesmo assim, em razão do prestígio de seu autor, sem reflexão alguma nós o adotamos, asseverando que se a lei complementar disciplinar matéria fora do campo que lhe foi reservado pela Constituição, neste ponto, segundo conceituados juristas, poderá ser alterada, ou revogada, por lei ordinária.²⁶ E no mesmo sentido manifestaram-se diversos tributaristas e constitucionalistas.²⁷

Meditando sobre o tema, relendo as referidas lições da doutrina, e especialmente relendo os dispositivos da Constituição, modificamos nosso ponto de vista. Na verdade a lei complementar é espécie normativa superior à lei ordinária, independentemente da matéria que regula, e mesmo que disponha sobre matéria a ela não reservada pela Constituição, não poderá ser revogada por lei ordinária.

²⁴ Geraldo Ataliba, *Lei Complementar na Constituição*, RT, São Paulo, 1971, p. 36.

²⁵ Em casos como o estabelecido no art. 146, inciso III, será sempre problemática a questão dos limites do objeto a ser regulado pela lei complementar.

²⁶ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 25.

²⁷ Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, “Lei Complementar”, em *Curso de Direito Tributário*, Coord. de Ives Gandra da Silva Martins, Edições Cejup/CEEU, Belém-PA/São Paulo, 1993, p. 95; José Souto Maior Borges, *Lei Complementar Tributária*, RT/EDUC, São Paulo, 1975, p. 26; Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1985, p. 109; Hamilton Dias de Souza, “Lei Complementar em Matéria Tributária”, em *Curso de Direito Tributário*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 1982, p. 29; Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Manual de Direito Financeiro e Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1993, p. 103; Edgar Lincoln de Proença Rosa, *A Questão do Decreto-Lei sobre Tributos*, RT, São Paulo, 1982, p. 56; Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1991, pp. 164/166, e *Dicionário de Direito Constitucional*, Saraiva, São Paulo, 1994, p. 99; Michel Temer, *Elementos de Direito Constitucional*, 10ª edição, 2ª tiragem, Malheiros, São Paulo, 1994, p. 142.

A superioridade hierárquica da lei complementar tem sido afirmada, sem qualquer questionamento, por eminentes constitucionalistas.²⁸ O problema na verdade não está nessa superioridade, de resto reconhecida sem qualquer objeção razoável, mas na questão de saber se a própria caracterização da lei complementar, como espécie normativa autônoma, depende da matéria regulada. Em outras palavras, o que se pode razoavelmente questionar é se uma lei complementar, pelo fato de tratar de matéria a ela não reservada pela Constituição, tem a natureza de lei ordinária.

Ressalte-se, em primeiro lugar, que a superioridade hierárquica das normas jurídicas em geral é conferida pelo elemento formal. Não pelo elemento material, pelo conteúdo da norma. É certo que, segundo alguns eminentes constitucionalistas, a Constituição tem conteúdo próprio. Ninguém, todavia, nega a uma norma incluída no texto de uma Constituição, a postura hierárquica desta, qualquer que seja o seu conteúdo. E as leis complementares, cuja existência fora afirmada mesmo antes de a Constituição de 1967 as haver adotado formalmente, só ganharam superioridade hierárquica quando ganharam autonomia formal.

Quando a lei ordinária trata de matéria que não está compreendida no campo da denominada reserva legal, e que por isto mesmo poderia ser tratada por um ato normativo inferior, não se desnatura por isto. Nem poderá ser alterada, ou revogada, a não ser por outra lei. A fixação de prazo para o recolhimento de tributo, por exemplo, foi considerada pela jurisprudência como matéria alheia ao campo da reserva legal.

Entretanto, no caso do IPI, considerou a jurisprudência que existindo, como era o caso, dispositivo de lei estabelecendo tal prazo, não poderia este ser alterado por ato de hierarquia inferior.

A rigor, não há na vigente Constituição qualquer norma, ou princípio, que expressa ou implicitamente autorize a conclusão de que a lei complementar somente pode cuidar das matérias a estas reservadas pela Constituição. Existem, é certo, dispositivos que tornam determinadas matérias privativas de lei complementar, o que é coisa rigorosamente diversa. A existência de um campo de reserva de lei complementar, todavia, não quer dizer que não possa a lei complementar cuidar de outras matérias. Pode, sim, e deve, o legislador adotar a forma de lei complementar para cuidar não apenas das matérias a este entregues, em caráter privativo, pelo constituinte, mas também de outras, às quais deseje imprimir maior estabilidade, ao colocá-las fora do alcance de maiorias ocasionais, ou até dos denominados acordos de lideranças.

Não se diga que a existência de dispositivos da Constituição, asseverando que a lei complementar cuidará de tal matéria, implica vedação ao trato de matéria diversa. Não implica. Basta ver-se que alguns dispositivos da constituição reportam-se a lei, sem qualificação, e isto não quer dizer que a lei ordinária só possa cuidar daquelas matérias expressamente referidas pela Constituição.

Aliás, o mestre Paulo de Barros Carvalho o admite, asseverando:

"Os assuntos que o constituinte reservou para o campo da lei complementar estão quase sempre expressos,

²⁸ Raul Machado Horta, *Estudos de Direito Constitucional*, Del Rey, Belo Horizonte, 1995, p. 649.

inobstante possamos encontrar, em alguns passos, a simples alusão à lei, desacompanhada do qualificativo *complementar*. Em circunstâncias como essa, a bem empreendida análise do comando supremo apontará que a grandeza do tema somente pode ser objeto de lei complementar, visto que estão em pauta regulações diretas de preceitos da Lei Maior, que por outros estatutos não poderiam ser versados.”²⁹

É razoável admitir-se que uma lei ordinária anterior à Constituição de 1967, que ganhou *status* de lei complementar em virtude de seu conteúdo, se contiver algum dispositivo versando matéria alheia ao campo reservado à lei complementar, poderá, nesse dispositivo, ser alterada por lei ordinária. Mas isto é coisa diversa, que restará bem compreendida se entendermos a razão pela qual a lei *ordinária* passou a ser tratada como lei complementar.³⁰

Quando se diz que uma lei *ordinária*, editada antes da Constituição de 1967, com o advento desta passou a ser uma lei complementar, o que se quer dizer é apenas que aquela matéria, no regime da referida Constituição, só por lei complementar poderá ser tratada.

A validade formal de uma norma jurídica é verificada em função da norma reguladora de sua produção, vigente no momento em que tal produção ocorreu. Por isto mesmo é que o nosso Código Penal é um decreto-lei, não obstante hoje inexistente tal figura legislativa. Nosso Código Tributário é uma lei ordinária, não obstante hoje a matéria

nele tratada seja reservada à lei complementar.

Como as matérias constantes do Código Penal atualmente só por lei podem ser tratadas, é evidente que o Código Penal só por lei poderá ser alterado. De igual modo, como as matérias constantes do Código Tributário Nacional, em face da vigente Constituição Federal só por lei complementar podem ser tratadas, evidentemente o Código Tributário Nacional só por lei complementar poderá ser alterado.

A doutrina segundo a qual a lei complementar, naquilo em que cuida de matérias a ela não reservadas pela Constituição, pode ser alterada por lei ordinária, amesquinha o princípio da segurança jurídica, na medida em que o campo das matérias atribuídas pela Constituição à lei complementar é impreciso. Abre ensejo a que muitas questões sejam suscitadas, por exemplo, a respeito do que se deve entender por *normas gerais de direito tributário*.

A vida e o espírito postulam um direito *justo*, mas pedem também, e *antes de tudo*, segurança, e portanto um direito certo, ainda que menos justo:

“A certeza do direito, sem a qual não pode haver uma regular previsibilidade das decisões dos tribunais, é na verdade condição evidente e indispensável para que cada um possa ajuizar das conseqüências de seus atos, saber quais os bens que a ordem jurídica lhe garante, traçar e executar os seus planos de futuro.”³¹

Como ensina Radbruch, os elementos universalmente válidos da idéia de

²⁹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 7ª edição, Saraiva, São Paulo, 1995, p. 136.

³⁰ Essa questão é da maior relevância, sobretudo em razão do anteprojeto de Código de Processo Tributário, em elaboração por um Grupo de Trabalho da Secretaria da Receita Federal, no qual alguns dispositivos conflitam com normas do vigente Código Tributário Nacional.

³¹ Manuel A. Domingos de Andrade, *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis*, Arménio Amado, Coimbra, 1978, p. 54.

direito são só a *justiça* e a *segurança*. São relativos não somente a idéia do *fim*, mas também a própria determinação da hierarquia ou das relações de primazia a serem estabelecidas entre esses três elementos.³²

Segurança e justiça, portanto, são as únicas idéias universalmente válidas para o verdadeiro jurista. E uma não deve excluir a outra. "Sem ordem não há como fazer justiça, e sem justiça não há como manter a ordem".³³ Cuida-se, na verdade, de valores que se completam para viabilizar a convivência.

Penso que a interpretação estritamente jurídica da vigente Constituição, sem qualquer preconceito, leva ao reconhecimento da superioridade hierárquica das leis complementares, independentemente da matéria por estas versada. De todo modo, mesmo que se entenda que a escolha entre a tese que ora colocamos, e a prevalente na atual doutrina, será um ato político, não tenho dúvida de que esse ato deve ser inspirado pela busca de realização dos valores fundamentais do direito.

Não se pode dizer que uma, ou a outra solução, realiza, ou deixa de realizar, o valor justiça. O valor segurança, todavia, é indubitavelmente melhor preservado pela compreensão segundo a qual a superioridade hierárquica da lei complementar é sempre ditada pelo elemento formal que a distingue.

Com o nosso entendimento estão Aroldo Gomes de Mattos,³⁴ Luis Fernando de Souza³⁵ e Manoel Gonçalves Ferreira Filho³⁶, entre outros. Aliás, a

doutrina é forte neste sentido. Manoel Gonçalves, por exemplo, depois de esclarecer que a Lei Complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, assevera que

... "paralelamente, deve-se convir, não quis o constituinte deixar ao sabor de uma decisão ocasional a desconstituição daquilo para cujo estabelecimento exigir ponderação especial. Aliás, é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido a mesma forma."³⁷

Também a jurisprudência está no mesmo sentido orientada, como se vê dos julgados abaixo, do Tribunal Regional Federal da 2ª Região e do Superior Tribunal de Justiça:

"Cofins. Isenção a Sociedades Cíveis de Prestação de Serviços Profissionais. Lei Complementar nº 70/91, Art. 6º, II - Revogação pela Lei nº 9.430/96. Inocorrência. Hierarquia das Leis.

I - A exigência de maioria absoluta exigida para aprovação de lei complementar confere-lhe primazia hierárquica em relação à lei ordinária, dando às suas normas maior estabilidade e, por conseguinte, maior segurança jurídica a seus destinatários.

II - O fato de a lei complementar conter norma versando sobre matéria que não lhe é reservada constitucionalmente, não propicia a sua revogação ou modificação por lei ordinária.

III - Inocorrente a revogação da isenção da Cofins expressa no art. 6º, II,

³² Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, 5ª edição, tradução do Prof. L. Cabral de Moncada, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 162.

³³ Arnaldo Vasconcelos, *Teoria da Norma Jurídica*, 2ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1986, p. 11.

³⁴ Aroldo Gomes de Mattos, *ICMS - Comentários à LC 87/96*, Dialética, São Paulo, 1997, p. 17.

³⁵ *Cofins - Contribuição Social Sobre o Faturamento - LC 70/91*, Max Limonad, São Paulo, 1997, p. 130.

³⁶ Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Curso de Direito Constitucional*, 18ª edição, Saraiva, São Paulo, p. 184.

³⁷ Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Curso de Direito Constitucional*, 18ª edição, Saraiva, São Paulo, p. 184.

da Lei Complementar nº 70/91 intentada pela Lei nº 9.430/96, sendo irrelevante para o seu cabimento a alteração do regime de tributação pelo imposto de renda a que estavam submetidas as sociedades civis beneficiárias.

IV - Recurso Provido.”³⁸

“Tributário - Cofins - Isenção - Sociedade Livre: LC nº 70/91 Revogação da Isenção pela Lei nº 9.430, de 27/12/98.

1. Estabelecida isenção da Cofins em lei complementar, não é lícita a su-

pressão do favor fiscal por lei ordinária.

2. Recurso especial provido.”³⁹

Por tudo isto, e independentemente dos vícios materiais em que incorre, entendemos ser impossível a instituição do regime de substituição tributária disfarçada, mesmo por lei ordinária, porquanto implica alteração da Lei Complementar nº 70, hierarquicamente superior e que continua vigente.

Conforme já escrevemos, é “inadmissível a prevalência de lei ordinária sobre dispositivo veiculado por lei complementar”.⁴⁰