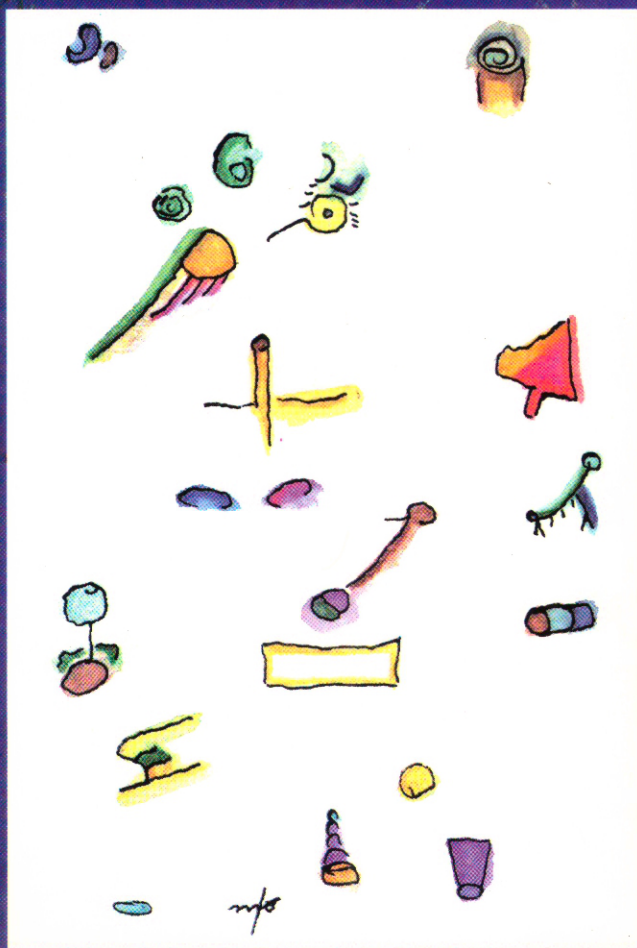


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

98

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

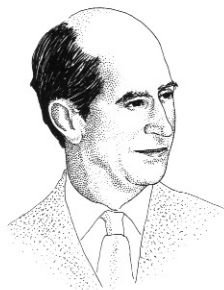
Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binhos

Impressão
Gráfica Palas Athena

(NOVEMBRO - 2003)



Marola Omartem
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos n^{os} 1 a 87.

Complete sua coleção.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

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.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



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

SUMÁRIO

Doutrina

Alcides da Fonseca Sampaio - Da inexistência de cobrança de taxa pela "renovação" anual de licença para estabelecimento 7

Alexandre Macedo Tavares - A ressarcibilidade pecuniária do prejuízo e a liminar em mandado de segurança preventivo em matéria tributária

1. Intróito. 2. Mandado de segurança em matéria tributária: caracteres. 3. Prazo decadencial: a inexistência de termo *a quo* em se tratando de writ preventivo. 4. A especificidade da liminar e a ressarcibilidade em pecúnia do prejuízo. 5. Conclusão. 13

Eduardo Amorim de Lima - Da imunidade tributária do livro eletrônico

1. Introdução. 2. Da previsão imunitória. 3. Do livro eletrônico. 4. Apreensão do livro eletrônico pela norma imunitória do art. 150, VI, d, da CF/88. 5. Conclusões. 23

Eduardo D. Bottallo e Sidnei Turczyn - O regime jurídico-tributário dos serviços de hospedagem de *sites (hosting)* na Internet

1. Introdução. 2. Hospedagem de *sites (hosting)* e ICMS. 3. Hospedagem de *sites (hosting)* e ISS. 4. Conclusão. 35

Fernando Facury Scaff - As contribuições sociais e o princípio da afetação

I. Síntese da tributação brasileira nos anos 1994-2002. II. As contribuições sociais e os indicadores sociais brasileiros. III. Objetivo do presente trabalho. IV. O princípio da afetação das contribuições: CF, art. 167, IV. V. A interpretação do STF sobre o princípio da afetação. VI. O conceito de tributo e a destinação do produto de sua arrecadação: art. 4º, II, CTN. VII. Consequências da posição atual. VIII. Conclusão/proposta. 44

Gabriel Lacerda Troianelli - A Lei Complementar nº 116/03 e o ISS devido pelas sociedades de advogados 63

Hugo de Brito Machado - A importância dos conceitos jurídicos na hierarquia normativa - natureza meramente didática do art. 110 do CTN

1. Inalterabilidade dos conceitos da Constituição. 2. Supremacia constitucional e limitação do poder. 71

Hugo de Brito Machado Segundo - Impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei pela autoridade administrativa de julgamento

Introdução. 1. Alguns dos argumentos já aduzidos. 2. Fundamento do processo administrativo e algumas implicações práticas. 3. Controle de atos administrativos inconstitucionais. Conclusões. 91

Pedro Anan Junior e Marcos Botter - Dos efeitos tributários da não-correção monetária das demonstrações financeiras num ambiente inflacionário

I. Introdução e breve comentário histórico. II. Dos efeitos tributários da correção monetária das demonstrações financeiras. III. Do índice de inflação suficiente para a correção monetária das demonstrações financeiras. IV. Conclusão. 100

Sergio André R. G. da Silva - Denúncia espontânea e lançamento por homologação: comentários acerca da jurisprudência do STJ

1. Introdução. 2. Das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça. 3. Do lançamento por homologação como autolancamento. 4. Interpretação do art. 138: requisitos para configuração da denúncia espontânea. 5. A fundamentação do equívoco: tratamento mais benéfico a infrações mais gravosas. 6. Conclusão. 106

A Importância dos Conceitos Jurídicos na Hierarquia Normativa - Natureza meramente Didática do art. 110 do CTN

Hugo de Brito Machado

1. Inalterabilidade dos Conceitos da Constituição

1.1. O artigo 110 do CTN e o equívoco de seus comentadores

O artigo 110 do Código Tributário Nacional estabelece que:

“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Alguns comentadores do Código Tributário Nacional referem-se a esse dispositivo como se fosse ele um delimitador da ação do legislador ordinário no que tange aos conflitos entre o Direito Tributário e o Direito Privado.¹ Até o Mestre Aliomar Baleeiro, embora tenha afirmado, com inteira propriedade, que *a menção constitucional fixa limites rígidos*,² parece não haver escapado ao equívoco, lecionando:

“A redação vitoriosa no texto do CTN, conquanto fiel à idéia originária, pôs em primeiro plano a preponderância do Direito Privado no campo que aquele diploma lhe reconhece.”³

Washington Coelho chega a afirmar, taxativo:

“A lei tributária só não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, quando definam ou limitem competências tributárias. Fora desses casos, conclui-se que pode. Também pode quando se tratar de outros diplomas legais, como v.g., Código Civil, Código Comercial etc.”⁴

Mesmo os que afirmam a prevalência dos institutos de Direito Privado, o fazem como se tal resultasse da norma do



Hugo de Brito Machado

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

¹ José Washington Coelho, *Código Tributário Nacional Interpretado*, Edições Correio da Manhã, Rio de Janeiro, 1968, pp. 111. e 112.

² Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1993, p. 444.

³ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1993, p. 445.

⁴ José Washington Coelho, *Código Tributário Nacional Interpretado*, Edições Correio da Manhã, Rio de Janeiro, 1968, p. 111.

Código Tributário Nacional,⁵ postura que se observa também na jurisprudência, inclusive em julgados do Supremo Tribunal Federal.⁶

Há, todavia, um equívoco nas lições desses comentadores, pois na verdade o art. 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação do que mesmo em sua ausência se tem de entender em decorrência da supremacia constitucional. Nele não se trata de superar conflitos entre o Direito Tributário e o Direito Privado, mas de afirmar a supremacia da Constituição.

A lei não pode alterar os conceitos utilizados pela Constituição pois isto seria uma forma indireta de invadir a ordem normativa hierarquicamente superior. Ruy Barbosa Nogueira ensina, com inteira propriedade:

“A disposição do art. 110 tem conexão com a matéria tratada no art. 109, mas na verdade não constitui propriamente regra de interpretação. É antes uma proibição e orientação dirigidas ao legislador ordinário, pois reza que ‘a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias’.

Por outras palavras, significa que a matéria de *competência* é constitucional, e a lei ordinária não pode nem mesmo por essa forma *indireta* defini-la ou limitá-la. Também *a contrario sensu* o dispositivo deixa entendido que a lei tributária, respeitando a reserva constitucional e obedecendo às atribuições constitucionais pode em certos casos modificar e adotar *para fins tributários*, institutos, conceitos e formas de direito privado. Neste caso passarão assim modificadas para o Direito Tributário. Aliás na redação do projeto esse dispositivo correspondia ao parágrafo único do art. 76, que dizia: ‘a lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados na Constituição...’”⁷

Note-se que o art. 110 do Código Tributário Nacional refere-se a definições, conceitos e formas. Não se há de limitar o seu alcance, portanto, aos casos em que a norma da Constituição tenha formulado uma definição. Basta que tenha utilizado um conceito, ou uma forma, de Direito Privado. Ou um conceito qualquer, de qualquer área do conhecimento jurídico, ou do conhecimento não jurídico. Esse conceito não poderá ser alterado pela lei ordinária porque, repita-se, a norma do art. 110 do Código Tributário Nacional é mera explicitação.

1.2. A norma do art. 110 como simples explicitação

A norma do art. 110 na verdade não passa de simples explicitação do princípio da supremacia constitucional. Pudessem a lei ordinária alterar os conceitos utilizados nas normas da Constituição, poderia o legislador ordinário, por essa via alterar a Constituição, modificando o sentido e o alcance de qualquer de suas normas. Sobre o assunto já escrevemos:

“Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador ordinário, nem muito menos pelo intérprete. O art.

⁵ Lúdio Camargo Fabretti, *Código Tributário Nacional Comentado*, 3ª edição, Atlas, São Paulo, 2001, p. 140.

⁶ STF, Plenário, RE 94.580-RS, Rel. Min. Djaci Falcão, julgado em 30.8.84, DJU de 7.6.85, p. 8.890, citado em *Código Tributário Nacional Interpretado*, publicação do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, Saraiva, São Paulo, 1995, p. 86.

⁷ Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 13ª edição, Saraiva, São Paulo, 1994, pp. 104 e 105.

110 do CTN determina que ‘a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias’. Não o pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas.

Não se há de exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de Direito privado para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, evidentemente este seria inalterável pelo legislador, independentemente da regra do CTN.

Aliás, o art. 110 do Código Tributário Nacional tem na verdade um sentido apenas didático, meramente explicitante. Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado.

Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas.”⁸

Essa questão é analisada com acuidade por Valdir de Oliveira Rocha que, depois de transcrever a norma do art. 110 do Código Tributário Nacional, assevera:

“Resta saber se a lei tributária poderá, então, alterar o conteúdo e o alcance dos conceitos jurídicos que não são do direito privado (ou nesse campo não se encontram devidamente elaborados). Se o conceito se encontra (expressa ou implicitamente) determinado pela própria Constituição, com mais razão não há que se admitir sua alteração pela lei tributária, para definir ou limitar competências. Se, de outro modo, o conceito jurídico é usado pela Constituição ainda que indeterminadamente, isto é, com um núcleo conceitual (de determinação) e um halo conceitual (de indeterminação), há de se admitir a sua determinação pelo legislador complementar (em certas circunstâncias) ou ordinário, mas não a sua alteração para ‘definir’ ou ‘limitar’ (ampliando ou estreitando) competências. Alterar, mesmo que determinando, já não é conferir determinação ao conceito, é modificá-lo.”⁹

O art. 110 do Código na verdade reflete a notável visão do grande Mestre Rubens Gomes de Sousa, que já à época em que produziu o anteprojeto desse importante diploma legal, quando no Brasil a doutrina do Direito Constitucional era ainda quase nenhuma, cuidou de preservar a supremacia constitucional, com esse dispositivo que tem prestado relevantes serviços na formação do pensamento jurídico nacional, como reconhece Feltrin Corrêa ao afirmar “que o legislador atuou com particular sabedoria ao registrar a impor as limitações constantes do art. 110. Ora, sendo impossível redefinir por lei conceitos postos em sede constitucional, risco não

⁸ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 22ª edição, Malheiros, São Paulo, 2003, pp. 101 e 102.

⁹ Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1995, pp. 22 e 23.

haverá de ver-se a Carta sem cautelas e processos que lhe são próprios, alvo de alterações.”¹⁰

Cuida-se de norma que em sede de teoria jurídica pode ser considerada desnecessária mas que, na prática, tem-se revelado de grande utilidade. Não fora ela, a doutrina e a jurisprudência no Brasil talvez tivessem claudicado em tema de tanto relevo. Aliás, o que apontamos como equívoco, vale dizer, a consideração do art. 110 do Código Tributário Nacional como norma que impede a alteração de conceitos da Constituição pelo legislador ordinário, bem revela a sua necessidade. Sem aquele fruto da notável visão de Gomes de Sousa, talvez tivesse prevalecido a idéia de que o legislador ordinário pode alterar, para fins tributários, os conceitos de Direito Privado, mesmo quando utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias.

Hoje já não se pode ter dúvida de que o art. 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação da supremacia constitucional, posto que desta é que na verdade resulta a inalterabilidade dos conceitos utilizados pela Lei Maior. Inalterabilidade que evidentemente não está restrita à matéria tributária. Nenhum conceito utilizado em norma da Constituição pode ser alterado pelo legislador ordinário para, por via oblíqua, alterar a norma de superior hierarquia.

Neste sentido é a lição autorizada de Oliveira Rocha que, referindo-se ao art. 110 do Código Tributário Nacional, ensina:

“Este artigo do Código, aliás, contém preceito meramente didático (e nem por isto inútil). Tanto isso é verdadeiro que não pode, *em sua essência* (ainda que em suas palavras possa), ser revogado por outra norma geral em matéria de legislação tributária contida em lei complementar, porque resulta implícita na Constituição.”¹¹

A rigor e em síntese, a inalterabilidade dos conceitos utilizados na Constituição resulta simplesmente da necessidade de se fazer efetiva a supremacia constitucional. Ou, de um modo mais geral, a hierarquia do sistema normativo, pois sem o respeito pelos conceitos albergados em norma superior, vale dizer, se tais conceitos pudessem ser alterados pela norma inferior, não se poderia mesmo falar em hierarquia.

1.3. O princípio da supremacia constitucional

Todos falam em supremacia da Constituição. Nos tratados e nas escolas de Direito todos ensinam, e todos aprendem, que a Constituição é *Lei das Leis*. A *Lei Suprema*. A *Carta Magna*. Na prática, todavia, a situação é outra. Poucos são os que extraem e respeitam as consequências dessa idéia força tão importante para a organização sócio-política das nações.

Inúmeros exemplos podem ser citados, nos quais se nega a supremacia constitucional, seja pela simples desconsideração da norma da Constituição, seja pelo argumento de que tal norma está a depender de regulamentação, de que a norma da Constituição é meramente programática, ou ainda que pelo emprego de interpretação canhestra, que amesquinha seu alcance. Em muitos casos resta evidente que, na prática, valem muito mais as leis, e até as normas infralegais, do que a Constituição. A supremacia desta, portanto, infelizmente, tem sido simplesmente retórica.

¹⁰ Sergio Feltrin Corrêa, *Código Tributário Nacional Comentado*, RT, São Paulo, 1999, p. 468.

¹¹ Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1995, p. 24.

É importante, porém, que se modifique essa mentalidade, porque a supremacia constitucional é o mais adequado caminho para a realização dos princípios fundamentais do Direito, e para a preservação da própria unidade do sistema jurídico, impondo-se, assim, ao intérprete de qualquer norma jurídica, como diretriz fundamental que é.

Neste sentido é notável a lição de Enterría:

“La supremacía de la Constitución sobre todas las normas y su carácter central en la construcción y en la validez del ordenamiento en su conjunto, obligan a interpretar éste en cualquier momento de su aplicación - por operadores públicos o por operadores privados, por Tribunales o por órganos legislativos o administrativos - en el sentido que resulta de los principios y reglas constitucionales, tanto los generales como los específicos a la materia de que se trate.

Este principio es una consecuencia derivada del carácter normativo de la Constitución y de su rango supremo y está reconocido en los sistemas que hacen de ese carácter un postulado básico. Así, en Estados Unidos, todas las Leyes y los actos de la Administración han de interpretarse *in harmony with the Constitution*; en Alemania el mismo principio impone *die verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen*, la interpretación de las Leyes conforme a la Constitución. En ambos casos, como prácticamente en todos los países con justicia constitucional, el principio es de formulación jurisprudencial.”¹²

Outra não tem sido a postura dos mais notáveis juristas brasileiros, para os quais, ainda quando a norma da Constituição seja simplesmente programática, tem-se de considerá-la como elemento valioso na interpretação. Os valores incorporados nas normas da Constituição devem servir como balizas para o intérprete de toda e qualquer norma do sistema jurídico. “Mesmo quando genérica ou programática, a norma constitucional possui, em algum grau, eficácia e operatividade.”¹³

Por outro lado, a supremacia constitucional é a única garantia que o Direito pode oferecer contra o arbítrio do Estado, especialmente quando este se expressa através de lei. Com inteira propriedade assevera o eminente constitucionalista José Celso de Mello Filho, então Presidente do Supremo Tribunal Federal:

“O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica - dos Tribunais, especialmente - porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. 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 incumbem a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada.”¹⁴

¹² Eduardo García de Enterría, *La Constitución como Norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 1991, p. 95.

¹³ Teori Albino Zavascki, “O Ministério Público e a Defesa de Direitos Individuais Homogêneos”, *Revista Jurídica* nº 189, p. 28.

¹⁴ Da ementa do ac. un. do STF Pleno - ADIn 293-7600-DF - medida liminar - Rel. Min. Celso de Mello - julgada em 6.6.90, *DJU* de 16.4.93, p. 6.429 e *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 10/93, p. 193, texto 1/6.203.

Não se deve, outrossim, deixar de aplicar a norma da Constituição ao argumento de ser a mesma carente de regulamentação. Como ensina Zavascki, com inteira propriedade, “deixar de observar a norma constitucional ao argumento de que não é auto-aplicável, porque carece de regulamentação infraconstitucional, implica atribuir ao Poder Legislativo a pecha de inconstitucionalidade por omissão”.¹⁵

Irreprochável, portanto, a doutrina de Carlos Maximiliano, a sustentar “que todas as presunções militam a favor da constitucionalidade da ‘omissão’, vale dizer, a favor da auto-aplicabilidade dos preceitos constitucionais. Se a falta de condições de imediata aplicabilidade não estiver acima de toda a dúvida razoável, interpreta-se e resolve-se pela desnecessidade da ação legislativa. Entre duas exegeses possíveis, opta-se pela auto-aplicabilidade. O STF só declarará a inconstitucionalidade por omissão quando for evidente, sem margem de dúvida séria, a necessidade de norma regulamentar do preceito maior. Entre duas interpretações razoáveis, opta-se pela que afirme a ausência de inconstitucionalidade por omissão. A bem da harmonia e do mútuo respeito que devem reinar entre os poderes, o Judiciário só proclamará a omissão do Legislativo quando esta implicar claramente falta de cumprimento de sua missão constitucional.”¹⁶

Atento, pois, à supremacia constitucional, temos entendido que o legislador ordinário não é inteiramente livre para formular o conceito tributário de renda, nem pode livremente determinar quais os elementos materiais devem ser considerados, ou desconsiderados, na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Na verdade, não pode o legislador ordinário alterar nenhum dos conceitos que a Constituição utiliza para definir ou limitar as competências tributárias. Nos anos sessenta, a comissão de juristas que elaborou o anteprojeto do atual Código Tributário Nacional considerou necessário que esse importante diploma legal o dissesse expressamente, porque a cultura jurídica nacional ainda não tinha disto firme consciência. Hoje, porém, conforme temos ensinado, o art. 110 do Código Tributário Nacional, no qual se cristalizou aquela importante lição de doutrina jurídica, tem na verdade sentido apenas didático, meramente explicitante. E não pode ser de outro modo, porque admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei ordinária modifique a Constituição.¹⁷

Realmente, a supremacia constitucional exige que o legislador ordinário respeite os conceitos jurídicos utilizados pela Lei Maior, pena de estar sendo esta por via indireta violada.

2. Supremacia Constitucional e Limitação do Poder

2.1. Limitação do poder de tributar

Muitos estudiosos do Direito Tributário ainda não se deram conta de que o poder de tributar não pode ser limitado apenas pela lei,¹⁸ posto que muitas vezes o ar-

¹⁵ Teori Albino Zavascki, “O Ministério Público e a Defesa de Direitos Individuais Homogêneos”, *Revista Jurídica* nº 189, Síntese, Porto Alegre, p. 28.

¹⁶ Teori Albino Zavascki, “O Ministério Público e a Defesa de Direitos Individuais Homogêneos”, *Revista Jurídica* nº 189, Síntese, Porto Alegre, p. 29.

¹⁷ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 14ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 82.

¹⁸ No final de 1998, em Lisboa, por ocasião das “XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário”, propusemos como tema central para as “XX Jornadas,” que seriam realizadas no Brasil, o tema *Supremacia Constitucional e Tributação*. Alguns colegas, entretanto, objetaram que a questão da supremacia constitucional não era importante, e que

bítrio estatal se manifesta pela voz do próprio legislador. Essa pressão gigantesca do poder de tributar, que não poucas vezes verga o legislador e o faz produzir normas de tributação contrárias aos princípios fundamentais do Direito Tributário.

Temos sustentado que a supremacia constitucional é o único instrumento que o Direito pode oferecer contra o arbítrio, quando deste se manifesta na atividade legislativa, e temos visto com satisfação que essa nossa idéia está na mente de eminentes constitucionalistas e tributaristas, que se preocupam com os mecanismos jurídicos de contenção do arbítrio estatal, e mesmo diante de constituições nas quais, diferentemente da nossa, estão ainda ausentes normas específicas de regramento da atividade tributária.

Com efeito, é patente e universal o desenvolvimento de práticas arbitrárias, tanto por parte do legislador, como da administração tributária, de sorte que se faz imprescindível a reflexão, e o debate a respeito da supremacia constitucional, especialmente no que diz respeito à interpretação das normas da Constituição, tarefa na qual ainda se vê com frequência a predominância do elemento literal, em detrimento ou mesmo com a completa desconsideração dos elementos teleológico e sistêmico, não obstante estes importantes elementos da hermenêutica constitucional sejam sempre lembrados pelos defensores da Fazenda Pública quando sustentam teses convenientes para o aumento da arrecadação.¹⁹

Por tal razão, aliás, não *estamos seguros* de que o melhor caminho seja o trilhado pelo constituinte brasileiro, que optou pela inclusão no texto da Lei Maior de normas específicas, minudentes, a respeito de tributação. Talvez esse caminho leve a um resultado oposto àquele que se tem pretendido. Em vez de fortalecer as garantias do contribuinte, talvez termine por enfraquecer a supremacia constitucional, como adverte, com inteira propriedade, o Professor Paulo Bonavides, um dos mais notáveis estudiosos da Ciência Política e do Direito Constitucional da atualidade. A propósito da postura do constituinte, em vários países, enaltecida por Mário Gonzalez, de incluírem nas constituições verdadeiros planos de política econômica, faz uma ressalva que está a merecer profunda meditação, afirmando:

“Houve, efetivamente, essa mudança. Mas à acuidade crítica de muitos constitucionalistas, deslumbrados com essa portentosa variação, escapou aquele aspecto desintegrativo dos fundamentos jurídicos da ordem constitucional que tem acompanhado de perto a crise das Constituições, contribuindo largamente a desprestigiá-las e desvalorizá-las como formas clássicas idôneas para afixar o exercício de poderes limitados nos rígidos moldes de um Estado de direito, protetor das liberdades humanas. A Constituição - plano ou programa de política econômica posto no ponto mais alto da escala hierárquica dos valores políticos - desvirtua e desfigura o sentido tradicional das Constituições, compreendidas fundamentalmente pelo aspecto jurídico, que urge salvaguardar. Nos países socialistas, por exemplo, a Constituição tem mais valia sócio-econômica do que propriamente jurídica, é mais um instrumento programático de governo

somente no Brasil o assunto merecia certa atenção, pelo fato de ser a nossa Constituição rica em normas a respeito de tributos. Fiquei vencido. Prevaleceu a proposta do tema *Tributação e Direitos Humanos*. Perdemos, assim, excelente oportunidade de debater com os colegas da América Latina, e de alguns países da Europa, a questão da supremacia constitucional como garantia do contribuinte.

¹⁹ Exemplo disto é o bem elaborado estudo de Kleber Augusto Tagliaferro, ilustre Procurador Seccional da Fazenda Nacional em Marília, São Paulo, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 66, pp. 67/75, sobre sigilo bancário.

do que um esquema de repartição de competências entre órgãos do poder, harmônicos e independentes, ou de atribuição de direitos no sentido tradicional das Constituições ocidentais.”²⁰

Assim é que, sem a pretensão de produzir doutrina, até porque desprovidos do conhecimento e do talento a tanto indispensáveis, ousamos colocar aqui algumas idéias para a meditação dos doutos, especialmente daqueles que se dedicam aos estudos da tributação e alimentam seriamente a preocupação de contribuir na edificação de instituições capazes de, neste campo, tornar efetivo o controle jurídico do poder de tributar.

Com este propósito vamos aqui demonstrar a importância e examinar alguns aspectos do que podemos denominar Direito Constitucional Tributário, especialmente os que se referem aos princípios da legalidade, da irretroatividade, da isonomia e da capacidade contributiva.

2.2. Importância do direito constitucional tributário

2.2.1. A universalidade do arbítrio em matéria de tributação

Em rápida pesquisa que realizamos, podemos constatar que a importância do Direito Constitucional Tributário vem sendo destacada em diversos países, entre os quais na Alemanha, na Bélgica, em Portugal, na Espanha e em países da América Latina.

Isto é suficiente para demonstrar a universalidade do arbítrio em matéria de tributação. Há, todavia, referência expressa a essa universalidade, em texto recente de Rubén O. Asorey, que afirma, sem meias-palavras:

“Este fenómeno no reconoce fronteras, ni identificación con organismos, ni personas, gozando de universalidad y comprendiendo por igual a organismos de recaudación impositivos, aduaneros y previsionales, federales o locales, de países desarrollados o en vías de desarrollo.”²¹

Asorey demonstra também a importância da supremacia constitucional como instrumento para o controle desse arbítrio. E idêntica demonstração pode ser vislumbrada, também, em manifestações várias.

2.2.2. A importância da supremacia constitucional

Klaus Tipke analisa os princípios fundamentais da tributação, em excelente estudo cujo título, *El Derecho Tributario Constitucional en Europa*, já está a indicar a importância da supremacia constitucional no trato das questões tributárias, não apenas na Alemanha, mas em toda a Europa. Destacamos nesse estudo a análise do princípio da capacidade econômica e sua não-aplicação aos impostos com função extrafiscal, que o autor denomina impostos de ordenamento, à consideração de que “... resulta lícito y obligado realizar una ponderación de bienes jurídicos entre el principio de igualdad en la tributación con arreglo a la capacidad económica y otros principios constitucionales. Sin embargo, no es lícito eludir el principio de igualdad tributaria según la capacidad económica - principio decisivo de la justicia tributaria en un

²⁰ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 7ª edição, Forense, Rio de Janeiro, p. 32.

²¹ Rubén O. Asorey, “Protección Constitucional de los Contribuyentes frente a la Arbitrariedad de las Administraciones Tributarias”, *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, livro de autoria coletiva coordenado por Asorey, Educa/Maracial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, p. 26.

Estado de Derecho - mediante cualesquiera consideraciones de política extrafiscal. Por el contrario, la medida de ordenamiento deberá tener al menos la misma incidencia sobre el bien común - si no mayor - de la que supone la pura tributación con arreglo a la capacidad económica. Las exenciones y bonificaciones fiscales no deben establecerse según el capricho del legislador.”²²

Na Bélgica, Elisabeth Willemart começa uma excelente monografia sobre o tema apoiando-se em consistente doutrina do moderno constitucionalismo para afirmar: “Le droit fiscal n’ échappe pas au profond mouvement de constitutionnalisation que marque, depuis plusieurs annés, les différentes branches du droit. (sur ce thème, voy. not. F. Delpérée, ‘La constitutionnalisation de l’ordre juridique belge’, R.B.D.C., 1998, pp. 219-243). La valorisation des dispositions que la Constitution consacre à la fiscalité s’impose même avec une évidence singulière. Instrument d’ un pouvoir exercé sur les citoyens, le droit fiscal trouve en effet directement son assise dans la Constitution (Le droit fiscal partage notamment cette particularité avec le droit pénal. Voy. M. Verdussen, *Contours et enjeux du droit constitutionnel pénal*, Bruxelles, Bruylant, 1995): le pouvoir fiscal émane de la Nation; il est exercé de la manière établie par la Constitution. (Const., art. 33: ‘Tous les pouvoirs émanent de la Nation. Ils sont exercés de la manière établie par la Constitution.’).”²³

Em Portugal já de algum tempo podem ser anotadas manifestações a respeito da supremacia constitucional e sua importância em matéria tributária. É sabido que o fato gerador da obrigação tributária deve ser um *signo presuntivo* de capacidade contributiva. Deve ser um indício que autoriza a presunção de capacidade econômica para o pagamento do tributo. Cardoso da Costa, embora afirme a liberdade do legislador para a escolha desse fato-indício de capacidade contributiva, aponta o limite que a este se impõe, doutrinando com propriedade:

“Qual seja ele para cada imposto é coisa evidentemente dependente da escolha que o legislador faça. O que a este respeito cabe sublinhar é que o legislador detém nesta matéria ampla liberdade, podendo, em princípio, arvorar qualquer facto ou situação da vida real em índice da capacidade contributiva dos cidadãos e ligar-lhe consequentemente uma obrigação de imposto. O legislador determinar-se-á, fundamentalmente, por considerações extra-jurídicas - em considerações de ordem económica, política e técnica, como a estrutura económica, as necessidades financeiras, o peso da opinião pública - mas sempre *terá de respeitar, em todo o caso, os limites constitucionais que depara*, e que são sobretudo os decorrentes do princípio da igualdade tributária...”²⁴ (o destaque não é do original)

Na Espanha e em países da América Latina a situação não é diferente. Rubén O. Asorey, por exemplo, assevera que:

“El Derecho tributario debe, en forma substancial, su desarrollo y evolución al esquema esencial de la relación jurídica tributaria. Los enfoques dinámicos o procedimentalistas aparecidos a partir de la década del sesenta no pudieron relativizar el papel transcendental de esa relación dentro de la teoría general del Derecho tributario. Ese núcleo esencial, objeto de los más profundos análisis y disquisiciones intelectuales, permitió la incorporación legislativa de la juridicidad de tales desarrollos dogmáticos, convirtiendo en anatema el principio de subordinación del administrado a un

²² Klaus Tipke, “El Derecho Tributario Constitucional en Europa”, *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios* nº 5, IET e EF, Madrid, maio/agosto 2000, pp. 19 e 20.

²³ Elisabeth Willemart, *Les Limites Constitutionnelles du Pouvoir Fiscal*, Bruylant, Bruxelles, 1999, p. 1.

²⁴ José Manuel M. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 1972, p. 266.

poder estatal situado en un plano superior y consagrando la plena sumisión de los dos sujetos de la relación al mismo plano de igualdad.

Sin embargo, el ejercicio de los derechos y obligaciones de esa relación, por efectos de diversos factores jurídicos y metajurídicos, fue sufriendo la erosión ostensible de la situación del sujeto pasivo, es decir, de los contribuyentes y responsables. Quizá la razón fundamental de ello radica en la siempre bienvenida lucha contra la evasión, que lleva al Estado al desmadre de calificar y tratar como evasores a quienes actuando de buena fe optan por una alternativa legal de mejor opción económica, a la presencia de criterios eficientistas que tratan de superar las deficiencias y carencias de los organismos de recaudación con medidas que devienen arbitrarias por las más diversas razones, y a la actuación desmedida de funcionarios bajo la invocación de conceptos vagos e inasibles.

En fin, se originan en la vida del Derecho tributario una serie de abusos, desvíos, arbitrariedades, donde el sujeto activo actúa fuera de la ley y del derecho, a través de comportamientos anómalos, utilizando en ciertos casos máscaras legitimadoras de la juridicidad, como seudointerpretaciones reñidas con las garantías constitucionales.

A partir de los años ochenta se comienza a prestar atención a esta situación, no ya desde la teoría general del Derecho fiscal, sino desde la práctica y ejercicio de los derechos y deberes de la relación.”²⁵

Jaramillo também sustenta a colocação das questões fundamentais do Direito Tributário no plano da Constituição, questionando a posição da disciplina que estuda tais questões, se deve ser integrada ao Direito tributário, ou ao Direito constitucional, ou se deve ser considerada uma disciplina autônoma. Para ele os princípios fundamentais da atividade financeira, por óbvias razões, estão nas Constituições Políticas, o que tem dado lugar a que se sustente a existência de um Direito constitucional financeiro, ou ao menos do Direito constitucional tributário. E assevera que “Las Constituciones ecuatorianas han mostrado preocupación por los temas tributarios, los que hasta la fecha preponderan.”²⁶

2.3. *Supremacia constitucional e controle do poder*

2.3.1. *Os caminhos*

São tantos os exemplos que podem ser citados, de abusos do poder estatal praticados pela via legislativa, que ninguém mais pode ter dúvida quanto à insuficiência do princípio da legalidade como garantia do contribuinte. O legislador no mais das vezes submete-se às pressões do governo, que dispõe de numerosos instrumentos para exercer influência sobre o parlamento. Por outro lado, em alguns países o próprio governo legisla, como acontece no Brasil, com o decreto-lei do regime constitucional anterior, e com as medidas provisórias do regime constitucional vigente.

A questão que se coloca então é a de saber qual o caminho mais adequado para a efetiva garantia do contribuinte contra abusos do poder de tributar, se a colocação, na Constituição, de regras de tributação minudentes, ou se a utilização dos princípios constitucionais fundamentais, que se refletem também no âmbito das relações

²⁵ Rubén O. Asorey, “Protección Constitucional de los Contribuyentes frente a la Arbitrariedad de las Administraciones Tributarias”, *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, livro de autoria coletiva coordenado por Asorey, Educa/Maracial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, pp. 25 e 26.

²⁶ José Vicente Troya Jaramillo, “Finanzas Públicas y Derecho Constitucional”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* nº 5, ano 1998, p. 9.

de tributação e podem ser desenvolvidos na doutrina e na jurisprudência, mediante uma interpretação consentânea com a finalidade desses princípios.

Vejamos, ainda que em traços superficiais, cada um desses caminhos.

2.3.2. A Constituição minudente

No Brasil o Constituinte optou pelo primeiro desses caminhos. Desde o regime constitucional anterior tínhamos já a Constituição mais rica do mundo em normas pertinentes à tributação.²⁷ Na vigente Constituição, então, foram albergadas normas que a rigor deveriam estar nos regulamentos de tributos. E ainda assim não se conseguiu controlar os abusos.

Por outro lado, criou-se, mesmo na mente de juristas respeitáveis, a idéia de que as normas da Constituição devem ser expressas, mesmo quando se reportem a conceitos conhecidos, sem o que o legislador ficará livre para o trato dos assuntos, sem as limitações decorrentes daqueles conceitos que, utilizados pela norma da Constituição, passaram a constituir elementos decisivos na determinação do significado desta. Exemplo desse grave equívoco em que incorrem alguns juristas é o da contribuição de melhoria, que mais adiante vamos examinar.

Problemas outros também já foram suscitados em torno do alcance de princípios constitucionais no que diz respeito a questões tributárias, e infelizmente se viu que o trato minudente talvez tenha tolhido a mente do intérprete e aplicador da Constituição. Temos visto, em consequência, serem amesquinhas garantias fundamentais do cidadão contribuinte, em situações as mais diversas. Entre as garantias amesquinhas pelas mentes habituadas às normas minudentes, destacamos para estudo, nesta oportunidade, a irretroatividade das leis e a exigência de fundamentação dos atos administrativos.

2.3.3. O desenvolvimento dos princípios

Parece, em face do que se tem observado, ser de duvidosa utilidade a colocação de normas minudentes na Constituição. Mais do que inútil, esse caminho parece nos demonstrar que tem razão o Professor Paulo Bonavides quando se refere àquele “aspecto desintegrativo dos fundamentos jurídicos da ordem constitucional que tem acompanhado de perto a crise das Constituições, contribuindo largamente a desprestigiar-las e desvalorizá-las como formas clássicas idôneas para afiançar o exercício de poderes limitados nos rígidos moldes de um Estado de direito, protetor das liberdades humanas”.

Uma das facetas pelas quais pode ser vista essa desintegração dos fundamentos jurídicos da ordem constitucional é a extrema facilidade com que são alteradas as normas da Constituição. Alegando a necessidade de preservar a governabilidade, o governo geralmente consegue a aprovação de emendas que aos poucos alteram completamente a Constituição, como tem acontecido no Brasil.

Outra faceta pela qual se revela a aludida desintegração é o menosprezo que as autoridades do governo devotam aos princípios constitucionais na aplicação da lei

²⁷ A Constituição *mais rica*, no sentido de ser a Constituição que alberga maior número de normas, sem qualquer sentido valorativo, sem qualquer valoração da qualidade técnica dessas normas.

tributária, amesquinhando completamente princípios fundamentais, como adiante será demonstrado.

2.3.4. Responsabilidade pessoal do agente público

O caminho que nos parece necessário trilhar, para reduzir a limites aceitáveis as práticas abusivas de autoridades, é a responsabilidade pessoal do agente público. Nos dias atuais quem corporifica o Estado age de modo praticamente irresponsável no que diz respeito aos direitos individuais que eventualmente lesiona. O agente do Fisco, que formula em auto de infração exigência que sabe ou deveria saber indevida, não sofre nenhuma consequência de seu ato ilícito, não obstante esteja este legalmente definido como crime de excesso de exação.²⁸ Não se conhece um único caso de ação penal por excesso de exação, e não é razoável acreditar-se que nenhum agente do Fisco o tenha praticado.

Preconizamos, pois, a responsabilidade do agente público por lesões que pratique a direitos do contribuinte, sem prejuízo da responsabilidade objetiva do Estado. Entendemos que esta é a forma mais adequada de se combater o cometimento arbitrário do Fisco.

É sabido que a indenização por cometimento ilícito tem dupla finalidade. Uma, a de tornar indene, restabelecer, o patrimônio de quem sofreu o dano. A outra, a de desestimular a conduta ilícita de quem o causou.

A responsabilidade objetiva do Estado por danos ao cidadão pode assegurar a este a indenização correspondente, mas não atua como fator desestimulante da ilegalidade, pois quem a pratica não suporta o ônus da indenização que, sendo paga pelos cofres públicos, recai a final sobre o *próprio universo de contribuintes*.

E não são poucas as práticas que podem ensejar a responsabilidade pessoal do agente público. Quem exerce atividade direta ou indiretamente ligada à tributação sabe muito bem que os agentes do Fisco geralmente não respeitam os direitos do contribuinte e tudo fazem para arrecadar mais, ainda que ilegalmente.

É certo que a responsabilidade pessoal não existirá para o agente público que atua em cumprimento a determinação oficial, posta em ato administrativo de efeito concreto, ou em ato administrativo de caráter normativo. Em tais casos, se o ato administrativo em cuja obediência atua o agente público é arbitrário, a responsabilidade será da autoridade que o emitiu, e nos casos em que o arbítrio esteja na própria lei não haverá responsabilidade da autoridade administrativa que simplesmente a aplica, pois essa autoridade, como temos sustentado, não pode eximir-se de cumprir a lei alegando a sua inconstitucionalidade.

Quando o arbítrio reside na própria lei, tem-se caso de inconstitucionalidade que há de ser declarada pelo Judiciário. Uma vez transitada em julgado essa declaração, porém, a autoridade administrativa já não pode aplicar a lei inconstitucional. Se o fizer - e na prática são inúmeros os casos em que o fez - poderá ser pessoalmente responsabilizada.

É certo que a declaração de inconstitucionalidade no denominado controle difuso não produz efeitos gerais, e por isto é possível sustentar-se que a autoridade

²⁸ Código Penal, art. 316, § 1º, com redação que lhe deu o art. 20, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

administrativa não está obrigada a abster-se de aplicar a lei que nessa via tenha sido declarada inconstitucional, antes da suspensão da vigência desta pelo Senado Federal. Na verdade, porém, assim não é. Uma vez declarada a inconstitucionalidade de uma lei, em decisão definitiva, a autoridade administrativa já não a pode aplicar. Se a Fazenda Pública é parte no processo onde se deu a declaração de inconstitucionalidade - como geralmente acontece em matéria tributária - não há dúvida de que todas as autoridades administrativas a ela vinculadas estarão obrigadas a não mais aplicar a lei declarada inconstitucional. Tanto em razão do efeito processual que se produz em relação à parte, como em razão do princípio da harmonia entre os Poderes do Estado.²⁹ Se a Fazenda Pública não é parte no processo onde se deu a declaração de inconstitucionalidade - o que dificilmente ocorrerá em matéria tributária - mesmo assim, em razão do dever de preservar a harmonia entre os Poderes do Estado, as autoridades administrativas estarão, todas, impedidas de seguir aplicando a lei declarada inconstitucional.

Em se tratando de declaração de inconstitucionalidade proferida no controle concentrado, dúvida não pode haver quanto aos efeitos gerais que esta produz. Assim, dúvida não pode haver de que todas as autoridades, sejam fazendárias ou não, estarão impedidas de aplicar a lei declarada inconstitucional.

Nos casos em que a autoridade administrativa esteja, como acima explicado, no dever de não aplicar a lei que foi declarada inconstitucional, se o faz comete ato ilícito, pelo qual poderá ser pessoalmente responsabilizada. E a responsabilização pessoal da autoridade é, repita-se, o caminho mais adequado no combate às práticas arbitrárias do Poder Público.

2.4. Amesquinhamento e prestígio da supremacia constitucional na jurisprudência

2.4.1. Direito intertemporal

São incontáveis os exemplos de amesquinhamento da supremacia constitucional em matéria tributária, seja pela alteração indevida de conceitos utilizados pela Constituição, como ocorre com o conceito de renda, seja pela redução indevida do alcance de princípios, entre os quais o da irretroatividade e o da anterioridade da lei tributária.

2.4.2. Âmbito constitucional dos tributos

Quando a Constituição atribui às pessoas jurídicas de direito público parcelas do poder de tributar, utiliza nas normas respectivas os conceitos que compõem o elemento nuclear desses tributos. Em outras palavras, a Constituição define a matéria que poderá ser utilizada pelo legislador ordinário da pessoa jurídica à qual atribui competência para instituir o tributo. A essa matéria temos denominado âmbito constitucional do tributo.

O legislador ordinário, portanto, não pode utilizar matéria estranha ao âmbito constitucional do tributo para definir a sua hipótese de incidência. Se o faz está violando a Constituição.

²⁹ Constituição Federal de 1988, art. 2º.

Quanto às questões atinentes ao âmbito constitucional dos tributos merecem destaque:

- a) as pertinentes ao imposto de renda, envolvendo o conceito de renda;
- b) as que dizem respeito ao ICMS, envolvendo conceitos atinentes à hipótese de incidência desse imposto;
- c) as que dizem respeito ao ISS, relativas à definição da hipótese de incidência desse imposto.

Merecem destaque, também, algumas questões atinentes à imunidade tributária.

2.4.3. Imposto de renda

É da maior importância insistirmos na tentativa de esclarecer que a norma do art. 110, que estamos examinando, não se confunde com a norma do art. 109. Insistirmos nessa distinção é relevante especialmente porque ela, infelizmente, não tem sido percebida em algumas manifestações jurisprudenciais. Vejamos, por exemplo, a visão míope do Superior Tribunal de Justiça, revelada na ementa de um julgado seu, que diz:

“O art. 110 do CTN apenas impede que, modificando a natureza do instituto de direito privado, o legislador usurpe competência que a CF/88 reservou a outrem; essa norma não tem qualquer aplicação, quando se trata de lei federal dispondo sobre o lucro de pessoa jurídica, que é fato gerador de imposto federal (se a lei abandonou o conceito de lucro adotado no Direito Privado, sua validade deve ser aferida à luz do art. 109 do CTN).”³⁰

Ocorre que a norma do art. 109, segundo a qual “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”, pressupõe normas do mesmo plano hierárquico.

Assim, conceitos utilizados pela lei ordinária para definir hipótese de incidência de um imposto podem ser alterados pela lei ordinária para fins tributários. Situação diversa, porém, é a dos conceitos utilizados pela Constituição, pois em se tratando de norma de hierarquia superior não se pode admitir seja alterada por lei ordinária.

2.4.4. Imposto sobre circulação de mercadorias

Talvez seja no ICMS que se possa encontrar o maior número de conflitos envolvendo o questionamento de conceitos. Seu conceito nuclear, o de mercadoria, o conceito de estabelecimento, de operação, entre outros, tem dado ensejo a múltiplas questões.

Na importação de bens do exterior, já nos primeiros anos da implantação do antigo ICM, começou-se por questionar o conceito de mercadoria. Disputa que terminou com o reconhecimento judicial de que no conceito de mercadoria não se incluem os denominados bens de uso do próprio contribuinte, vale dizer, do comerciante, industrial ou produtor. Não obstante, os governos estaduais continuaram in-

³⁰ STJ, Recurso Especial nº 173.240-PR, Rel. Ministro Ari Pargendler, julgado em 24.11.98, DJU de 7.6.99 e *Boletim Informativo Juruá, Atualidades Tributárias*, março/2000, p. 5.

sistindo na cobrança do imposto e terminaram conseguindo a Emenda 23, denominada Emenda Passos Porto, cujas normas foram depois incorporadas ao texto da Constituição de 1988. E com isto ficou resolvida, a favor dos Estados, a incidência do imposto sobre a importação de bens do exterior, ainda que destinados a uso ou consumo no estabelecimento importador.

Restou, porém, a questão da importação de bens por pessoas físicas, ou em linguagem mais adequada, importação de bens por quem não seja contribuinte do ICMS, que foi resolvida a favor dos governos pelo Superior Tribunal de Justiça, mas no Supremo Tribunal Federal foi reconhecida a não-incidência do imposto, em julgado do qual destacamos a manifestação do Ministro Maurício Corrêa, nestes termos:

“Sr. Presidente, o acórdão proferido pelo Tribunal ‘a quo’ entendeu inexigível o ICMS na importação de veículo automotor por pessoa física, sob o fundamento de que ‘a incidência do tributo previsto no artigo 155, I, b, c/c o § 2º, IX, a, da Constituição Federal, tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, tal como definida pelo Direito Comercial, cuja prática cinge-se ao produtor, ao industrial ou ao comerciante’. Daí haver concluído que, sem a prática de ato de comércio ou assemelhado, não ocorre o fato gerador do imposto.

2. Estabelece o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre ‘operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e municipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior’, dispondo o seu inciso IX, alínea ‘a’, primeira parte, que o ICMS incidirá também ‘sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento’.

3. Do referido preceito sobressaem expressões significativas para se determinar a extensão da norma constitucional e a exigibilidade ou não do tributo na importação de bens por pessoa física: i) operação relativa à circulação de mercadoria; ii) mercadoria; iii) estabelecimento.

4. Desse modo é de fundamental importância que se busque interpretar os princípios gerais de direito privado, para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos utilizados pela Constituição Federal que, por estarem prescritos na legislação comum, não podem ser alterados pela legislação tributária (CTN, artigos 109 e 110).

5. Com efeito são hipóteses de incidência do ICMS a operação relativa à circulação de mercadorias, ainda quando se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. No ponto, o termo operação exsurge na acepção de ato mercantil; o vocábulo circulação é empregado no sentido jurídico de mudança de titularidade e não de simples movimentação física do bem, e a expressão mercadoria é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercância com frequência e habitualidade.

6. Por outro lado, cumpre observar que o termo consumo, empregado pela Constituição ao dispor que o imposto incidirá também na importação de mercadoria, ainda que destinada ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, diz respeito ao estabelecimento comercial e não à pessoa física que importa bens para seu gozo e usufruição. A expressão estabelecimento tem o mesmo sentido do que lhe confere o Código Comercial (C. Com., artigo 1º, III, 2ª parte), de tal modo a designar o próprio local ou o edifício em que a profissão é exercida, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho do negócio ou da profissão de comerciante, componentes do fundo do comércio.

7. Fixadas essas premissas há que se concluir que o imposto não é devido pela pessoa física que importou o bem, visto que não exerce atos de comércio de forma constante, nem possui estabelecimento destinatário da mercadoria, hipótese em que, a teor do disposto no artigo 155, IX, alínea *a*, da Constituição Federal, o tributo seria devido ao Estado da sua localização (RE nº 144.660-RJ, pleno, redator para o acórdão Min. Ilmar Galvão, DJU 21.11.97).

8. Observo, ainda, a impossibilidade de exigir o pagamento do ICMS na importação de bem por pessoa física, dado que, não havendo circulação de mercadoria, não há como se lhe aplicar o princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, pois somente ao comerciante é assegurada a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

9. Assim sendo, creio não poder afastar-me do que penso ser a melhor exegese para o cabal entendimento da regra constante da letra *a*, do inciso IX, do artigo 155 da Carta da República. De fato, se lido de um só fôlego o texto, poder-se-á extrair que o imposto é devido por se tratar de bem destinado a consumo, hipótese em que, a meu ver, se desfaz essa afirmação ao concluir o preceito com peremptória negativa desse primeiro enunciado, tanto mais que o imposto só é devido ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

10. A toda evidência, pessoa física, como é o caso dos autos, de carne e osso, não é pessoa jurídica para se transformar em estabelecimento destinatário da mercadoria!

11. Por conseguinte, a mim parece que está absolutamente consentâneo com a Carta Federal o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Com essas rápidas considerações, pedindo vênias aos eminentes Ministros relator e Nelson Jobim, meu voto é no sentido de não conhecer do recurso.”³¹

Essa orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal fez com que os governos estaduais obtivessem do Congresso a Emenda 33, com a qual ficou estabelecida a incidência do imposto nas importações realizadas por quem não seja contribuinte do imposto ou, como naquela Emenda Constitucional foi escrito, quem não seja *contribuinte habitual*.

Essa Emenda transformou o ICMS, para a situação específica, em verdadeiro imposto sobre a importação de bens, dando ao art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal, a seguinte redação:

“a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

Subsiste, porém, a questão do conceito de mercadorias. Aos governos estaduais não interessa que o imposto tenha o seu âmbito ampliado para abranger os bens de uso e de consumo em todas as situações porque isto implica reconhecer, nas entradas, o crédito correspondente a favor do contribuinte, em virtude do princípio da não-cumulatividade. Assim, preferem fazer dos dispositivos constitucionais uma gama de incoerências, em vez de estabelecerem uma disciplina sistemática do imposto.

³¹ Voto condutor do Min. Maurício no RE 203.075-DF, em acórdão do Pleno que decidiu por maioria, como se pode ver no *Informativo STF* 128.

Disso decorrem oportunidades para práticas arbitrárias, como a que se configura com a cobrança de ICMS nas operações internas e interestaduais de saídas de bens de uso do estabelecimento, embora não se reconheça ao adquirente o direito ao crédito respectivo.

2.4.5. Imposto sobre serviços

O conceito de serviço também já rendeu oportunidade para questionamentos que envolvem a norma do art. 110 do Código Tributário Nacional, e assim, a questão da supremacia constitucional a impedir a mudança de conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias.

O legislador não pode, a seu livre alvedrio, definir o que se deve entender por serviço. Trata-se de um conceito utilizado pela Constituição, devendo o intérprete buscar o seu conteúdo e seu alcance em outras fontes, não podendo a lei tributária definir serviço livremente, para com isto fazer incidir o imposto sobre algo que na verdade não é serviço.

Assim, por exemplo, não pode o legislador definir como serviço o transporte de carga própria. Neste sentido vale a solução adotada pela jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos e do Supremo Tribunal Federal a propósito do antigo Imposto sobre Transporte Rodoviário, cuja hipótese de incidência era definida como a prestação do serviço daquele tipo de transporte.

Sobre o assunto então escrevemos, explicando que a tese adotada pelos referidos tribunais consistia em que a palavra serviço indica uma relação com outrem, e por isto mesmo ninguém presta serviço a si próprio. Aquela jurisprudência, todavia, foi superada através de emenda constitucional que suprimiu a palavra serviço, passando a ser o transporte, e não o serviço de transporte, o âmbito constitucional daquele imposto, e desta forma restou superada a inconstitucionalidade do dispositivo da lei ordinária questionado.³²

Importante insistirmos, porém, neste ponto: serviço é um conceito utilizado pela Constituição. Não pode, portanto, ser modificado pelo legislador infraconstitucional.

Acolhendo essa tese o Supremo Tribunal Federal já declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante do item 79 da lista de serviços tributáveis pelos municípios, vale dizer, serviços sujeitos ao ISS. Afirmou, também, a inconstitucionalidade da mesma expressão, contida no item 78 do § 3º, do art. 50, da lista de serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP. Afirmou:

“A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a CF/88 dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - art. 110 do CTN.”³³

³² Cf. Hugo de Brito Machado, *Legislação Tributária Federal*, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 94.

³³ STF - RE 116.121-SP, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 11.10.00, DJU de 25.5.01.

2.4.6. Contribuições ao PIS e Cofins

No que diz respeito às contribuições conhecidas como PIS e como Cofins, pode ser observado exemplo importante de desconsideração da supremacia constitucional, desta pela desconsideração do conceito de imóvel utilizado pela Constituição Federal na partilha das competências tributárias.

No Superior Tribunal de Justiça instaurou-se a divergência.

Em alguns casos decidiu:

“Tributário. Cofins. Venda de imóveis. Não-incidência. Lei Complementar nº 70/91. Código Comercial, art. 191. CTN, art. 110.

I. O art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 prevê a incidência da Cofins sobre a receita bruta das vendas de mercadorias, situação em que não se enquadram os imóveis, em face da conceituação prevista no art. 191 do Código Comercial brasileiro, que não pode ser elasticada para efeitos tributários, em face dos comandos arts. 109 e 110 do CTN.

II. Destarte, para que se pudesse aplicar a exação sobre a venda de imóveis, a determinação legal teria de se fazer expressa, do que não cuidou a LC nº 70/91.

III. Recurso especial conhecido e provido.”³⁴

Em outros, porém, pela mesma Segunda Turma, decidiu:

“Tributário. Contribuição para o PIS. Comercialização de Imóveis.

A despeito de que os imóveis não se subsumam no conceito de mercadorias (art. 191 do Código Comercial c/c o artigo 109 do Código Tributário Nacional), o faturamento decorrente da respectiva comercialização está sujeito à Contribuição para o Programa de Integração Social, por expressa disposição do artigo 3º, *caput*, e § 2º, da Lei Complementar nº 7, de 1970. Recurso especial conhecido e provido.”³⁵

No último desses julgados vê-se que foi admitido não ser o imóvel integrante do conceito de mercadoria. Entretanto, mesmo assim, admitiu-se a interpretação da norma inferior de sorte a abranger o resultado da venda de imóveis.

É relevante notar-se que *imóvel* é um conceito expressamente utilizado pela Constituição Federal para atribuir competência aos Municípios para instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana,³⁶ e sobre a transmissão onerosa, a qualquer título, por ato entre vivos, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia.³⁷

Dizer-se que tributar o “faturamento” ou a “receita,” decorrente da alienação de imóveis é coisa diversa de tributar a transmissão de imóveis por ato oneroso entre vivos é um verdadeiro sofisma. Basta, para demonstrá-lo, que se invoque a teoria, muito do gosto do Fisco em outras situações, da denominada realidade econômica. O “faturamento”, ou a “receita”, são apenas palavras com as quais na atividade empresarial pode ser designado o produto da venda dos bens. O imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis alcança a mesma realidade econômica, vale dizer, a alienação do bem imóvel. A transferência do direito de propriedade sobre ele.

³⁴ STJ, 2ª Turma, REsp 193.528-SC, Rel. Min. Aldir Passarinho Júnior, julgado em 5.3.99, recorrente.: BeC Engenharia e Incorporações Ltda., recorrida: Fazenda Nacional, DJU-E 1, de 18.10.99, p. 223 e *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 23/99, caderno 1, p. 660.

³⁵ STJ, 2ª Turma, REsp 187.745, Rel. Min. Ari Pargendler, recorrente Fazenda Nacional, DJU 1 de 22.2.99, p. 96 e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 43, p. 232.

³⁶ Constituição Federal de 1988, art. 156, inciso I.

³⁷ Constituição Federal de 1988, art. 156, inciso II.

Não temos dúvida, portanto, que o produto da venda de um imóvel não pode ser considerado receita, nem faturamento, para fins de incidência de outro tributo que não seja o expressamente designado pela Constituição.

2.4.7. Imunidades tributárias

Também no que diz respeito à imunidade tributária podem ser encontradas situações nas quais se pretendeu alterar a Constituição por via oblíqua. Desta feita reduzindo o alcance dos termos “patrimônio, renda e serviços” para o fim de cobrar impostos de pessoas imunes.

Diz a Constituição que é vedado instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das pessoas que indica. Não obstante, o Fisco pretende haver impostos os mais diversos de tais pessoas, ao argumento de que não está tributando o patrimônio, nem a renda, nem os serviços, e sim outros fatos que podem ser tributados. Adota interpretação literal da regra imunizante.

Neste particular a Câmara Superior de Recursos Fiscais cortou, como lhe cabia fazer, a pretensão da Administração Tributária, decidindo diversos casos no mesmo sentido, assim:

“Imunidade - Fundação Pública - A imunidade do artigo 150, inciso VI, letra ‘a’ e § 20 da Constituição Federal, alcança os Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, vez que a significação do termo ‘patrimônio’, não é o contido na classificação dos impostos adotada pelo CTN, mas sim a do art. 57 do Código Civil, que congrega o conjunto de todos os bens e direitos, à guisa do comando normativo do art. 110 do próprio CTN.

Recurso Especial Provido.”³⁸

Em relação à imunidade tributária, aliás, a pretensão do Fisco de amesquinhar a supremacia constitucional revelou-se especialmente no projeto que a final converteu-se na Lei Complementar 104, que praticamente tornava impossível a existência da imunidade para entidades sem fins lucrativos.

A esse respeito, comentando a Lei Complementar nº 104, escrevemos:

“Foram alterados, também, o art. 9º, inciso IV, alínea ‘c’, e o art. 14, inciso I, concernentes a imunidade das instituições sociais.

A nova redação dada à alínea ‘c’, do inciso IV, do art. 9º, apenas acrescenta, depois de instituições sociais, a expressão *sem fins lucrativos*. Já a nova redação dada ao inciso I, do art. 14, substitui, na parte final do dispositivo, a expressão *a título de lucro ou participação no seu resultado*, pela expressão *a qualquer título*.

A primeira dessas duas alterações teve o propósito de explicitar que as instituições sociais amparadas pela imunidade são somente aquelas sem fins lucrativos. Explicitação inteiramente desnecessária. Primeiro porque uma instituição social é, por definição, sem fins lucrativos. Segundo porque a referência a instituição sem fins lucrativos já está na Constituição Federal.³⁹ Tecnicamente, porém, não configura o absurdo que os burocratas da Receita Federal pretenderam implantar tornando absolutamente impossível a existência de instituições sociais imunes, como adiante se verá.

A segunda dessas duas alterações, operada no inciso I, do art. 14, parece ter tido o propósito de evitar a distribuição de parcelas do patrimônio, ou das rendas de instituições

³⁸ CSRF, Proc. 10814.007231/94-03, Rec. RD/302-0.315, Ac. CSRF/03-02.898, relator Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, DOU 1 de 31.3.99, p.15 e Revista Dialética de Direito Tributário nº 45, junho de 1999, p. 220.

³⁹ Art. 150, inciso VI, alínea “c”.

sociais de forma mascarada, ou oblíqua. Na verdade, porém, a pretexto de evitar fraudes que deveriam ser combatidas diretamente, o dispositivo terminou albergando grave erro técnico, pois na verdade não há forma de distribuir patrimônio ou renda que não seja a título de lucro ou participação no resultado.

No projeto do qual a final resultou a Lei Complementar nº 104 foram propostas alterações mais profundas no art. 14, que chegavam a tornar inteiramente impossível a existência de instituições sociais. Entre elas tinha-se a inclusão de dispositivos que exigiam fossem os serviços da instituição social prestados gratuitamente a toda a coletividade.

Felizmente o Congresso Nacional não aprovou a proposta que era na verdade teratológica.⁴⁰

Reexaminando a nova redação dada ao inciso I, do art. 14, que substituiu, na parte final do dispositivo, a expressão *a título de lucro ou participação no seu resultado*, pela expressão *a qualquer título*, concluímos que o propósito dessa alteração foi alcançar a distribuição do próprio patrimônio em casos de dissolução da entidade sem fins lucrativos.

É certo que podem ocorrer dissoluções com o propósito de distribuir o lucro, mas não nos parece que o novo dispositivo possa resolver o problema em relação aos que tenham realmente o intuito de fraudar. A distribuição do patrimônio em consequência da extinção terá como efeito a perda da imunidade. Essa perda, porém, com certeza não poderá atingir o passado. E se a entidade está sendo extinta, também de nada valerá para o futuro.

Seja como for, a alteração revela o firme propósito das autoridades fazendárias de tolher todos os movimentos das entidades em fins lucrativos. Dizem que muitas dessas instituições são apenas de fachada. Escondem verdadeiras empresas. Entretanto, o justo não deve pagar pelo pecador. Se em algumas delas existem fraudes, não é razoável que a pretexto de coibir tais fraudes sejam adotadas providências que terminam por inviabilizar o funcionamento de instituições destinadas a complementar a atividade estatal, socialmente útil, até porque o Estado na verdade não vem cumprindo o seu papel, sobretudo na área da educação.

A atitude do Fisco em relação às instituições de educação detentoras de imunidade tributária, porém, tem mostrado a intenção de destruí-las, como se fossem inimigos e não aliados do Estado. Conhecemos caso em que além da investida contra a entidade imune, o Fisco federal forneceu elementos ao Ministério Público e este ingressou com ação penal contra o presidente da instituição acusando-o do cometimento de crime contra a ordem tributária. Não havia nenhum ato fraudulento. A causa apontada para a quebra da imunidade não passava de uma interpretação de fatos, que no entender do Fisco significariam distribuição de resultados. Fatos devidamente escriturados, praticados sem qualquer artifício, às claras, porque na verdade são lícitos e de nenhum modo têm o significado que lhes atribuíram os fiscais.

No citado caso, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, acertadamente, entendeu que os atos dos quais poderia decorrer a perda da imunidade, não são capazes de configurar o crime de supressão ou redução de tributo.

⁴⁰ Hugo de Brito Machado, "A Norma Antielisão e Outras Alterações no CTN", Repertório IOB Jurisprudência nº 7/2001, 1ª quinzena de abril/2001, p. 199, texto nº 1/15.840.