

SOLON SEHN

REGRA-MATRIZ DA COFINS INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, área de Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Doutor Paulo de Barros Carvalho.

PUC/SP
SÃO PAULO
2005

REGRA-MATRIZ DA COFINS INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA

por

Solon Sehn

Dissertação aprovada como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, área de Direito Tributário, pela Comissão formada pelos professores:

ORIENTADOR: _____

Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho

Prof._____
Prof.

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação/tese por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura: _____ Local e Data: _____

*Aos meus Pais e
em memória de JOANNA SEHN,
exemplo de vida, fonte
inesgotável de inspiração...*

AGRADECIMENTOS

Não poderia ter concluído este estudo sem o apoio do Professor Doutor Clèmerson Merlin Clève, Titular da UFPR, jurista e advogado que, além do maior incentivador de meu ingresso no mestrado na PUC/SP, sempre será um exemplo a ser seguido. O ambiente e a receptividade encontrada em seu Escritório de Advocacia, que tive a honra de integrar no início do exercício da advocacia, sem dúvida, jamais será esquecido, sobretudo por força das discussões acadêmicas inevitavelmente travadas em intervalos do café, com a presença quase sempre obrigatória de outro grande incentivador, ao qual também devo muito: o Professor Doutor Paulo Ricardo Schier.

Não poderia deixar de lembrar do nome de Max Roberto Bornholdt, advogado tributarista e Secretário de Estado da Fazenda de Santa Catarina, que, ao seu modo, com sua postura profissional pragmática, muito nos ensinou, quando exerci o cargo de Consultor Jurídico daquela Pasta.

Agradeço também ao meu orientador, Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho, por tudo que seu exemplo representa em minha formação acadêmica, e ao Professor Doutor José Roberto Vieira, que, com suas aulas magistrais, ainda hoje lembradas por todos os colegas do tempo da graduação em Direito da UFPR, despertou em nós o gosto pelo estudo do Direito Tributário.

Lembro, ainda, do apoio recebido nas últimas fases da dissertação dos companheiros de trabalho da Companhia Catarinense de Águas e Saneamento, Walmor Paulo de Luca (Presidente), Ledônio Migliorini (Diretor Superintendente Planalto/Oeste), Vilson Renzetti (Diretor Superintendente Norte/Vale do Itajaí), César de Lucca (Diretor

Superintendente Sul/Leste), Osmar Silvério Ribeiro (Diretor de Operação), Valmir Humberto Piacentini (Diretor de Expansão), Alvaro Luiz Bortolotto Preis (Diretor Financeiro), Laudelino de Bastos e Silva (Diretor Administrativo), dos Adjuntos da Diretoria Jurídica, Sady Beck Junior (Consultivo) e Marco Antonio Rodrigues (Contencioso).

Por fim, agradeço ao grande amigo Edmundo Lima de Arruda Junior, Professor Doutor Titular da UFSC, apoiador e conselheiro para todas as horas, bem como aos amigos Alexandre Fernandes, Heinz Günther Grundwald, de Fernanda Selbach Selbach e toda equipe de sócios, advogados e colaboradores de *Xavier, Bernardes, Bragança – Sociedades de Advogados*.

RESUMO

Dentro de uma *concepção hilética*, que diferencia *norma*, *enunciado* e *proposição*, a presente dissertação teve por objeto a construção de sentido da regra-matriz da Cofins incidente sobre a receita bruta no direito brasileiro. Realizou-se um seccionamento provisório da bimembridade constitutiva da norma jurídica completa, concentrando o estudo apenas nos critérios de identificação do evento de possível ocorrência descrito na proposição-antecedente e da relação jurídica prevista na proposição-consequente.

A partir da Lei Federal n.º 10.833/2003, interpretada conforme a Constituição (art. 195, I, “a”), concluiu-se que a regra-matriz do tributo apresenta como critério material da hipótese a conduta humana de “auferir” (verbo) “receita bruta” (complemento). O critério espacial coincide com o âmbito de validade territorial da lei (qualquer lugar do território nacional), ao passo que o critério temporal é o primeiro dia do mês seguinte ao do período-base, quando se torna possível determinar o valor total das receitas. A legislação, por outro lado, define a União Federal como sujeito ativo e todas as pessoas jurídicas, como sujeito passivo (contribuinte). A alíquota-padrão é de 7,6%, aplicada sobre a base de cálculo, que, por sua vez, corresponde a todas as receitas auferidas no mês. As hipóteses de “exclusão” previstas no art. 1.º, § 3.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003, são meramente exemplificativas.

ABSTRACT

From a conception which differentiates *norm*, *enunciation* and *proposition*, the present study had for object the construction of Cofins's standard rule applicable to the gross revenue in the Brazilian law. The study carried through a provisory cross-section into the rule's binary completeness, concentrating only in the criteria used to recognize the event described in the antecedent-proposition and the legal relation provided by the consequence-proposition.

From the Federal Law n.º 10,833/2003, interpreted according to the Constitution (art. 195, I, "a"), the study concluded that the tax presents as material hypothesis's criteria the behavior of "to gain" (verb) "gross revenue" (complement). The space criteria coincides with the territorial ambit of the law validity (any place of the domestic territory), while the time criteria is the following day of the base period, when it becomes possible determine the total revenue's value. The legislation, on the other hand, defines the Federal Union as active subject and all the companies, as passive subject (taxpayer). The standard aliquot is 7,6% of the taxable income, that, in turn, corresponds to all gross revenue gained in the month. Those exceptions provided by the Federal Law n.º 10,833/2003 (art. 1.º, § 3.º) do not exhaust all the possibilities.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
PARTE I - PRESSUPOSTOS DO PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DE SENTIDO	
Capítulo I - CONSTITUIÇÃO, NORMAS GERAIS E TRIBUTAÇÃO	
1 Preeminência hierárquico-normativa da constituição e vinculação do legislador	14
1.1 Afirmção histórica dos sistemas de jurisdição constitucional	14
1.2 Conteúdo jurídico da supremacia constitucional	19
2 Modalidades de “limitações” ao legislador infraconstitucional	21
3 Peculiaridades do sistema constitucional tributário brasileiro	28
3.1 Natureza analítica do texto constitucional e regra-matriz dos tributos	28
3.2 Processo fragmentado de concretização dos tributos	32
4 Limitações decorrentes de normas gerais de direito tributário	35
4.1 Regime jurídico do veículo introdutor	35
4.1.1 <i>Lei complementar como veículo introdutor de normas jurídicas</i>	35
4.1.2 <i>Conceito ontológico-formal de lei complementar</i>	36
4.1.3 <i>Hierarquia</i>	41
4.1.4 <i>Implicações no controle de constitucionalidade</i>	47
4.2 Conceito e função das normas gerais de direito tributário	50
4.2.1 <i>Desenvolvimento do tema na doutrina</i>	50
4.2.2 <i>Parâmetros de redução da vaguidade do conceito</i>	56
4.2.3 <i>Aplicabilidade dos parágrafos do art. 24 da Constituição Federal</i>	60
4.2.4 <i>O sentido da expressão “conflitos de competência”</i>	64
Capítulo II - ESTRUTURA LÓGICA DAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS	
1 Considerações iniciais	66
1.1 Norma, proposição e enunciado	66
1.2 Natureza prescritiva da proposição normativa	69
2 Teoria estrutural dual e norma jurídica completa	72
3 Objeções à teoria da norma como juízo hipotético	75
4 Regra-matriz de incidência tributária	77
4.1 Seccionamento analítico	77
4.2 Proposição-antecedente	80
4.2.1 <i>Equívoco da expressão “fato gerador”</i>	80
4.2.2 <i>Antecedentes doutrinários: Escola glorificadora do “fato gerador”</i>	83
4.2.3 <i>Critérios da hipótese de incidência</i>	88
4.2.4 <i>Sobre a necessidade de critério pessoal da hipótese</i>	91
4.3 Proposição-consequente	92
4.3.1 <i>Critério pessoal</i>	92
4.3.2 <i>Critério quantitativo</i>	94
4.3.3 <i>Dispensabilidade de outros critérios</i>	97
PARTE II - COFINS INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA	
Capítulo I - HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	
1 Determinação do veículo introdutor vigente	98
1.1 A questão da reserva de lei complementar	98
1.2 Possibilidade de regulação por medida provisória	102
1.3 Histórico das alterações legislativas	108
1.3.1 <i>Disciplina inicial da Lei Complementar n.º 70/1991</i>	108
1.3.2 <i>Alterações decorrentes da Lei Federal n.º 9.718/1998</i>	110
1.3.3 <i>Regime previsto na Lei Federal n.º 10.833/2003</i>	116

2 Critério material	121
2.1 Aproximação inicial: receita-faturamento	121
2.2 Determinação do conteúdo jurídico de “receita”	125
2.2.1 <i>Diferenciação entre receita e entradas de caixa</i>	125
2.2.2 <i>Implicações decorrentes da ligação entre receita e renda</i>	130
2.2.3 <i>Receitas não-pecuniárias</i>	137
2.3 Reconhecimento da receita	142
2.3.1 <i>Regra geral e suas exceções</i>	142
2.3.2 <i>Ganho nos contratos de compra e venda</i>	148
2.3.3 <i>Particularidades do contrato de prestação de serviços</i>	150
2.4 Núcleo compositivo do critério	151
3 Critério temporal	154
4 Critério espacial	156
Capítulo II - CONSEQUÊNCIA TRIBUTÁRIA	
1 Sujeito ativo	158
2 Sujeito passivo	161
2.1 Contribuintes e responsáveis	161
2.2 Hipóteses de retenção na fonte	166
2.3 Solidariedade passiva	171
3 Base de cálculo	173
3.1 Base de cálculo do tributo na Constituição e na Lei n.º 10.833/2003	173
3.2 “Receitas” que não integram a base de cálculo (art. 1.º, § 3.º)	176
3.3 O problema das receitas de terceiros	179
3.4 Impossibilidade de inclusão do valor do ICMS, IPI e outros tributos	182
3.5 Particularidades na tributação de atos cooperativos	184
3.6 Natureza das exclusões decorrentes da não-cumulatividade do tributo	192
4 Alíquotas	194
CONCLUSÕES	202
BIBLIOGRAFIA	222

INTRODUÇÃO

Desde 1991, ano da promulgação da Lei Complementar n.º 70, que institui a Cofins no direito brasileiro, o regime jurídico deste tributo adquiriu uma notável complexidade. A primeira modificação substancial ocorreu com a edição da Medida Provisória n.º 1.724/1998, convertida na Lei Federal n.º 9.718/1998, que ampliou a base de cálculo do tributo, equiparando os conceitos de “receita” e “faturamento”. A segunda alteração significativa foi promovida pela Lei Federal n.º 10.833/2003, resultante da conversão da Medida Provisória n.º 135/2003. Esta instituiu, nos termos do art. 195, § 12, da Constituição Federal, a disciplina da Cofins não-cumulativa no direito brasileiro, que, no entanto, ficou restrita aos contribuintes não submetidos à cobrança na forma da legislação anterior, definidos expressamente pelo art. 10 da Lei Federal n.º 10.833/2003.

Assim, tornando irremediavelmente confusa a disciplina da Cofins para os contribuintes não especializados, ao lado da Cofins não-cumulativa incidente sobre a receita bruta, o legislador tributário manteve parcialmente o regime da Cofins cumulativa, ao mesmo tempo em que instituiu diversas hipóteses de incidência monofásica e, desde 29 de janeiro de 2004, através da Medida Provisória n.º 164, uma Cofins incidente sobre a importação de bens ou serviços, atualmente regida pela Lei Federal n.º 10.865/2004.

Dentre as diversas indagações relacionadas ao amplo regime jurídico da Cofins, a presente dissertação tem por objeto a construção da regra-matriz da Cofins incidente sobre a receita bruta. O estudo busca, a partir do texto constitucional, de postulados de Lógica Jurídica e de Teoria Geral do Direito, consolidar as lições doutrinárias existentes acerca dos limites do legislador tributário na instituição dos tributos, aplicando-as à Cofins.

Trata-se de tema bastante atual, porquanto, como se nota a partir da pesquisa bibliográfica, em que pese a existência de inúmeros artigos doutrinários, poucas são as dissertações e os livros dedicados especificamente ao tema. E, dentre os estudos existentes, a maioria concentra-se na noção de “faturamento”, sem determinar com precisão o conceito de “receita”, o que acaba fazendo com que prevaleça no plano pragmático a definição ampla prevista nas Leis Federais n.º 9.718/1998 e 10.833/2003.

O estudo encontra-se dividido em duas partes fundamentais. A primeira – dedicada à definição dos pressupostos do processo de construção do sentido do Direito – visa determinar os limites da liberdade de conformação legislativa em matéria tributária, considerando, sobretudo, as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro. Ao mesmo tempo, busca a definição do papel das normas gerais de direito tributário e da lei complementar no regime jurídico dos tributos, fundamental para a compreensão de temas como a possibilidade de alteração da Lei Complementar n.º 70/1991 por leis ordinárias.

O segundo capítulo da primeira parte, por sua vez, confrontando e analisando criticamente as diversas teorias existentes, procura definir a proposta mais adequada acerca do conceito e da estrutura lógica da norma jurídica, elegendo um modelo teórico para a construção da regra-matriz de incidência da Cofins.

A partir destas premissas, a segunda parte tem por objeto o estudo dos critérios da hipótese de incidência e do conseqüente tributário da Cofins incidente sobre a receita bruta. Entre as diversas hipóteses de indagação, o primeiro capítulo busca determinar o conceito jurídico de receita bruta no direito brasileiro, confrontando os preceitos da Lei Federal n.º 10.833/2003 com os parâmetros constitucionais e de direito privado.

Também são estudadas as implicações daí decorrentes na interpretação de situações específicas, como a tributação de receitas de terceiros, de entradas de caixa, de

indenizações, de empréstimos, de atos cooperativos, assim como na definição dos demais critérios da regra-matriz de incidência.

PARTE I

PRESSUPOSTOS DO PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DE SENTIDO

Capítulo I

CONSTITUIÇÃO, NORMAS GERAIS E TRIBUTAÇÃO

1 PREEMINÊNCIA HIERÁRQUICO-NORMATIVA DA CONSTITUIÇÃO E VINCULAÇÃO DO LEGISLADOR

1.1 Afirmção histórica dos sistemas de jurisdição constitucional

Nem sempre se admitiu a preeminência hierárquico-normativa do texto constitucional. Durante muitos anos, a Constituição foi considerada apenas um documento político; um repertório de diretrizes ideológicas, inapto a vincular o legislador. Nesse período, sobretudo no direito público francês pós-revolucionário, vivia-se um clima de valorização política do Parlamento, graças ao qual não se admitiam vinculações à liberdade de conformação legislativa. Preponderava o entendimento de que a Constituição, como uma espécie de *direito à espera de lei*, não estaria acima do legislador, mas à sua disposição¹.

¹ A expressão “direito à espera de lei” é inspirada no título de texto de Caio Tácito (O direito à espera da lei. *Revista de Direito Administrativo* n.º 181-182, p. 38-45, também publicado em *Temas de direito público: estudos e pareceres*, v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 417-425). Sobre o tema, cf.: OTTO, Ignacio de. *Derecho constitucional: sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel, 1998, p. 129; MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 244; ENTERRÍA, Eduardo García de. *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*. Madrid: Civitas, 1986, p. 21 e ss.; PFERSMANN, Otto. Carré de Malberg y la “jerarquía normativa”. *Cuestiones constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional* n.º 4, ene.-jun. 2001, p. 184-185; MENÉNDEZ, Ignacio Villaverde. *La inconstitucionalidad por omisión*. Madrid: McGraw-Hill, 1997, p. 5 e ss.; BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 75-109 e 201-224; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996, p. 356; *Constituição dirigente e vinculação do legislador*: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. Coimbra: Coimbra, 1994, p. 63 e ss.; CANOTILHO, J. J. Gomes; VITAL MOREIRA. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra, 1991, p. 45 e ss.; HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da república federal da Alemanha*. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 20 e ss.; CECILIA, Mora-Donatto. *El valor de la Constitución normativa*. México: UNAM, 2002, p. 10 e ss.; VITAL MOREIRA. O futuro da Constituição. In: GRAU,

O texto constitucional, embora considerado o documento-base de configuração dos poderes do Estado, contraditoriamente, não era concebido como um parâmetro de validade da atividade legislativa. Tratava-se apenas de uma lei, como outra qualquer, inapta a vincular o legislador futuro. A lei, por outro lado, era tida como um instrumento democrático de afirmação e preservação dos valores do moderno Estado liberal diante do aparato administrativo-militar do Antigo Regime; uma garantia – como expressão da vontade geral – de limitação do Estado pela sociedade².

Além da França, onde encontrou maior ressonância, a tendência de afirmação do império da lei também esteve presente na Inglaterra, através da doutrina do *rule of law* e da soberania do Parlamento, assim como na Alemanha, no período do surgimento da concepção de *Estado de Direito como Estado de legalidade administrativa*³. Idéias que, reforçadas pelo princípio da separação dos poderes, geraram um clima de *totalitarismo legislativo (dogma de onipotência do legislador)*, assentado na contraposição entre Estado e sociedade que, no plano jurídico, se reflete na distinção entre poder e direito ou poder e lei, como destaca Ignacio de Otto:

Em sua base está a contraposição, ainda viva hoje, entre Estado e sociedade, aquele como campo do poder, esta como fruto da liberdade. No plano jurídico a dualidade se plasma na distinção e contraposição de poder e direito ou de poder e lei. Aquele, o poder do Estado entendido como Administração, se concebe como algo alheio ao direito, como algo originário e nascido à margem do

Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (Orgs.). *Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 317; HARO, Ricardo. *Constitución, poder y control*. México: UNAM, 2002, p. 139.

² Segundo Jaime Cárdenas Gracia (Hacia una Constitución normativa. In: *El significado actual de la Constitución*. Memoria del Simposio Internacional. México: UNAM, 1998, p. 97): “En el siglo pasado y principios del presente, la concepción jurídica dominante era la del Estado de derecho liberal cuyas notas fundamentales fueron: supremacía de la ley sobre la administración, subordinación a la ley, y sólo a la ley, de los derechos de los ciudadanos, la presencia de jueces independientes para aplicar la ley y sólo la ley, la consideración de las leyes como normas generales y abstractas [...] la Constitución se entendiera como lejana y no vinculante para la ley y las autoridades; esto es, como un documento político más que jurídico, como un documento que contenía aspiraciones, ideales y principios, pero no realmente como un documento que contenía normas jurídicas tan plenas y perfectas como las de la ley. En estas circunstancias era muy difícil que prosperara una idea tal y como hoy la conocemos de la Constitución normativa”. No mesmo sentido: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Estado de direito e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 19 e ss.

³ CANOTILHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 355; OTTO, *op. cit.*, p. 130.

jurídico; como soberania, poder *legibus solutus*, como algo extrajurídico que é preciso limitar juridicamente. E o direito ao qual é preciso que esse poder se submeta aparece por sua vez como algo alheio a ele, não como fruto ou produto da vontade política pura daquele que manda, mas como produto da vontade racional dos indivíduos; não como filho do poder, da imposição unilateral, mas como fruto do consentimento. A lei é assim criação da sociedade através de seus representantes, vontade dos próprios cidadãos, não vontade do aparato estatal. Ao obedecer a lei não obedecemos em rigor ao Estado, ao poder, senão a nós mesmos⁴.

Foi preciso praticamente um século para que o dogma da superioridade da lei começasse a perder sua expressividade inicial no direito europeu⁵. Uma das primeiras decisões declarando a inconstitucionalidade incidental de uma lei ocorreu apenas no ano de 1911, em Portugal, por influência do direito brasileiro⁶. Boa parte da doutrina, como ocorre ainda hoje, via com reservas a legitimidade de um controle de constitucionalidade das leis por magistrados não eleitos democraticamente. Era clássico, nesse sentido, o amplo debate travado entre Hans Kelsen e Carl Schmitt sobre *quem deve ser o guardião da*

⁴ OTTO, *op. cit.*, p. 131-132, tradução nossa. Texto original: “En su base está la contraposición, aún viva hoy, entre Estado y sociedad, aquél como campo del poder, ésta como fruto de la libertad. En el plano jurídico la dualidad se plasma en la distinción y contraposición de poder y derecho o de poder y ley. Aquél, el poder del Estado entendido como Administración, se concibe como algo ajeno al derecho, como algo originario y nacido al margen de lo jurídico; como soberanía, poder *legibus solutus*, como algo extrajurídico que es preciso limitar jurídicamente. Y el derecho al cual es preciso que ese poder se someta aparece a su vez como algo ajeno a él, no como fruto o producto de la pura voluntad política del que manda, sino como producto de la voluntad racional de los individuos; no como hijo del poder, de la imposición unilateral, sino como fruto del consentimiento. La ley es así creación de la sociedad a través de sus representantes, voluntad de los propios ciudadanos, no voluntad del aparato estatal. Al obedecer a la ley no obedecemos en rigor al Estado, al poder, sino a nosotros mismos”.

⁵ O Parlamento era considerado o guardião legítimo da ordem constitucional contra o Poder Executivo, o que, segundo Raymond Carré de Malberg, inviabilizou a instituição imediata de um mecanismo de garantia de subordinação das leis à Constituição na Europa: “Enquanto o espírito público continuar dominado pela idéia de que o Parlamento concentra em si legitimamente o poder de expressar a vontade geral e enquanto essa idéia se achar implicitamente consagrada, no plano legislativo, por nossa própria Constituição, não vemos, de fato, como um tribunal - ainda que recrutado nos corpos políticos mais conspícuos e fortalecido em seu prestígio pela participação das mais eminentes personalidades do mundo jurídico - poderia na prática discutir, inclusive no caso de recursos que contenham censuras de inconstitucionalidade, e ainda menos contestar deliberações legislativas que, em razão da qualidade representativa das câmaras, são consideradas como a própria manifestação da vontade legislativa em ato do povo francês e têm, no caso, o valor de interpretação da vontade popular tal como se manifestou precedentemente na Constituição.” (A sanção jurisdicional dos princípios constitucionais (nota de R. Carré de Malberg) nas exposições e debates na sessão de outubro de 1928 do Instituto Internacional de Direito Público (A garantia jurisdicional da Constituição). In: KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 208-209).

⁶ VITAL MOREIRA, O futuro..., *op. cit.*, p. 317.

Constituição, além das objeções ao controle de constitucionalidade suscitadas por Carré de Malberg⁷.

O sistema começou a se generalizar somente a partir da década de 70. Dos três tribunais constitucionais da época (o austríaco, o italiano e o alemão), hoje existem na Europa cerca de 30. Ainda assim, por influência residual do primado do Parlamento, o modelo mais difundido acabou sendo o austríaco-kelseniano de justiça constitucional concentrada, que não permite a todos os juizes a declaração de inconstitucionalidade das leis como no controle abstrato⁸.

O mesmo não ocorreu nas colônias inglesas da América do Norte. No direito norte-americano, a doutrina da soberania do Parlamento acabou afastada por influência de teóricos liberais-contratualistas, como John Locke, assentadas na existência de um direito natural, anterior e superior às leis positivas. Constantemente invocadas pelos colonos norte-americanos diante das medidas expropriatórias praticadas pela Coroa Inglesa⁹, tais idéias acabaram proporcionando o surgimento de um sistema inédito de controle da constitucionalidade das leis após a independência americana: o *judicial review*. Tudo ocorreu a partir de um movimento gradual de deslocamento do parâmetro de questionamento da validade das leis positivas, do direito natural, para a Constituição, construído progressivamente pela jurisprudência estadunidense até ser enunciada pela Suprema Corte, em 1803, no caso *Marbury v. Madison*¹⁰.

⁷ Ambos os estudos encontram-se publicados em anexos na edição brasileira da obra de Kelsen sobre o controle de abstrato de constitucionalidade (*Jurisdição...*, *op. cit.*, p. 195 e 237). Sobre uma perspectiva atual do tema, cf.: COMELLA, Víctor Ferreres. *Justicia constitucional y democracia*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997.

⁸ ENTERRÍA, *La constitución...*, *op. cit.*, p. 50-59.

⁹ *Ibid.*, p. 52.

¹⁰ *Ibid.*, p. 53. O *judicial review*, no entanto, também recebeu críticas internas. Como destaca Lúcio Bittencourt, Até meados do Século XIX, em pelo menos três julgados, correu sério risco de perder acolhida. O próprio Marshall, relator do julgado paradigmático de 1803, chegou a negociá-la diante da iminência do julgamento de pedido de *impeachment* do *Justice* Samuel Chase. Porém, a proposta, que envolvia a criação de um tribunal constitucional dentro do próprio Congresso, foi prontamente retirada após a rejeição do pedido então formulado. Igualmente significativas foram as objeções do *Chief Justice* Taney, influenciado por Lincoln, que via no controle de constitucionalidade uma usurpação da Suprema Corte atentatório ao

No Brasil, o controle de constitucionalidade foi instituído de forma expressa pela Constituição de 1891. Esta, aliás, foi a primeira no direito comparado a consagrá-lo expressamente¹¹. Tratava-se de um sistema difuso inspirado na experiência norte-americana, cuja consolidação não sofreu os mesmos questionamentos verificados na Europa. As críticas à *rapinagem burocrática e à drenagem de recursos para a metrópole*¹² no período colonial, assim como as deficiências de representatividade do sistema eleitoral após a independência¹³, não favoreceram o surgimento de um clima de soberania Parlamentar¹⁴. Em razão disso, os próprios estudos doutrinários sobre o tema praticamente passaram ao largo da questão relativa à legitimidade democrática da jurisdição constitucional¹⁵.

Atualmente, como se sabe, a partir da Constituição Federal de 1988, vigora entre nós um sistema misto, no qual convivem os modelos difuso e abstrato de controle de

princípio democrático (*O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 14 e ss.).

¹¹ Como destacou Lúcio Bittencourt, citando Ruy Barbosa, “[...] ‘esse poder incomparável, desconhecido nos outros regimes, vedado mesmo no suíço, latente apenas na Constituição americana’, ficou limpidamente expresso no texto da Constituição brasileira.” (*op. cit.*, p. 29).

¹² FAORO, Raimundo. Os donos do poder, vol. 1. 7 ed. Rio de Janeiro: Globo, 1987, p. 176.

¹³ Candidatos eleitos democraticamente pelo povo eram substituídos na verificação dos poderes, conforme os interesses das oligarquias e do partido político dominante. Os abusos da verificação dos poderes fizeram desse sistema um berço institucionalizado de fraudes, que ficou conhecido como “segundo escrutínio” ou degola, retratado no seguinte depoimento de Frederico Mindello: “O reconhecimento de 1915 foi o último que, no Senado, Pinheiro Machado dirigiu. Dois degolamentos execrados o assinalaram. A 4 de junho, em votação nominal que Rui Barbosa requereu, José Bezerra, eleito e diplomado Senador por Pernambuco, foi degolado e reconhecido Rosa e Silva. Na sessão de 7 de junho, ainda sob o protesto de Rui Barbosa, um esbulho maior se consumava, Ubaldino Amaral havia sido eleito e diplomado Senador pelo Paraná, com 14.507 votos. Seu competidor, Xavier da Silva, conseguiu apenas 4.559 votos... Ubaldino foi degolado e Xavier reconhecido”. (apud COSTA, Elcias Ferreira da. *Direito Eleitoral: legislação, jurisprudência e doutrina*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 20, nota 2). Sobre o tema, ver também: CLÉVE, Clèmerson Merlin. *Temas de direito constitucional*. São Paulo: Acadêmica, 1993, p. 84-100; ROSAS, Roberto. Da Justiça Eleitoral. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). *O Judiciário e a Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 219-233.

¹⁴ Sobre o tema, cf.: FAORO, *op. cit.*, p. 171-203; CRISTIANI, Claudio Valentim. O direito no Brasil Colonial. In: WOLKMER, Antônio Carlos. *Fundamentos de história do direito*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 211-225; SCHWARTZ, Stuart B. *Burocracia e sociedade no Brasil colonial*. São Paulo: Perspectiva, 1979; SILVA, Janice T. da. Empresa ou epopéia. In: SILVA, J. T. da. *Descobrimientos e colonização*. São Paulo: Ática, 1987, p. 7-17.

¹⁵ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 50-51; DIREITO, Carlos Alberto Menezes. Breves notas sobre o primado da Constituição. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes (Org.). *Estudos em homenagem ao Prof. Caio Tácito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 128.

constitucionalidade, estando, ademais, totalmente consolidado o conceito de supremacia do texto constitucional e vinculação do legislador à Constituição¹⁶.

1.2 Conteúdo jurídico da supremacia constitucional

Após um longo período de afirmação, a superioridade normativa do texto constitucional não é mais questionada. Atualmente, encontra-se definitivamente superada a doutrina que nega a possibilidade de vinculação do legislador à Constituição. Hoje, embora se tenha presente que nem todos os preceitos constitucionais são dotados do mesmo grau de eficácia, o texto constitucional é visto como a Lei Maior do Estado e da sociedade, vinculante para o poder público e todos os cidadãos.

De fato, como ressalta Ronald Dworkin:

“[...] a idéia de Constituição como o Direito fundamental está tão cimentada nos pressupostos comuns que constituem nossa ordem jurídica que uma interpretação que a negasse seria a interpretação de outra coisa completamente diferente, como uma interpretação de estilos arquitetônicos que afirmasse que a catedral de Chartres não é gótica; ou uma interpretação de Hamlet que ignorasse o príncipe¹⁷.

A Constituição representa o fundamento de validade de toda a ordem jurídica. É o texto constitucional que institui e configura – em caráter originário – os poderes do Estado, estabelecendo as competências das autoridades constituídas, as prestações positivas do poder público e os direitos fundamentais dos cidadãos. Ao mesmo tempo, como norma primária de produção jurídica, disciplina os órgãos e procedimentos de criação de atos

¹⁶ Sobre o controle de constitucionalidade, cf.: MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999; CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2000; FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. 4. ed. São Paulo: RT, 1999.

¹⁷ DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 49.

normativos, seus limites formais e materiais, assim como as espécies legislativas admitidas no direito positivo¹⁸.

O próprio Estado existe apenas *na e pela* Constituição, não podendo mais ser visto como uma realidade política primária e natural, alheia aos preceitos constitucionais¹⁹. Por essa razão, mostra-se insustentável o entendimento que preconiza a ausência de vinculação do legislador ao texto constitucional. A Constituição, por representar o fundamento de validade formal e material de toda ordem jurídica, é hierarquicamente superior a qualquer norma jurídica do sistema. Não há outro parâmetro normativo anterior, paralelo ou superior que fundamente a validade de um ato normativo infraconstitucional incompatível com o texto constitucional²⁰.

Da supremacia do texto constitucional decorre a obrigatoriedade de interpretação conforme a Constituição. Nos sistemas assentados na preeminência do texto constitucional, todas as normas jurídicas devem ser *lidas à luz* da Constituição, e não o contrário. A prática de *interpretar a Constituição a partir das leis* não se compatibiliza com a supremacia hierárquico-normativa do texto constitucional. Assim, sempre que um texto de direito positivo apresentar mais de um sentido semântico, deve ser privilegiado aquele mais adequado à realização plena dos princípios e regras da Lei Maior, afastando-se as interpretações incompatíveis²¹.

Desse modo, o fundamento do poder de tributar não pode mais ser buscado unicamente na noção de soberania nem tampouco pode ser visto como algo inerente ao

¹⁸ ENTERRÍA, Eduardo García. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. 3. ed. Madrid: Civitas, 1994, p. 50 e ss.; GUASTINI, Ricardo. Sobre el concepto de constitución. *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional* n.º 1, jul.-dic. 1999, p. 161-176; GUASTINI, Ricardo. *Estudios de teoría constitucional*. México: UNAM, 2001, p. 47 e ss.

¹⁹ VITAL MOREIRA. O futuro..., *op. cit.*, p. 314.

²⁰ CANOTILHO; MOREIRA, *op. cit.*, p. 45. A preeminência da Constituição “[...] quer dizer, por um lado, que ela não pode ser subordinada a qualquer outro parâmetro normativo supostamente anterior ou superior e, por outro lado, que todas as outras normas hão-de conformar-se com ela”.

²¹ Sobre o tema, cf.: MENDES, *Jurisdição...*, *op. cit.*, p. 275 e ss.; BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1997, p. 101-102; MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*, tomo II. Coimbra, 1996. p. 265 e ss.; BARROSO, *Interpretação...*, *op. cit.*, p. 175; CANOTILHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 229-230.

conceito de Estado, desvinculado do texto constitucional. O poder público institui e cobra seus tributos porque tem competência constitucional para tanto. Fora dos parâmetros constitucionais, nada há além de pura arbitrariedade²².

No Estado Democrático de Direito, a atuação do Estado no campo da tributação, segundo ensina Souto Maior Borges, como *fato jurídico* e não apenas *fato puro*, é regulado e limitado pelo direito:

No Estado constitucional moderno, o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação tributária de força (*Abgabegewaltverhältnis*) para converter-se num poder jurídico que se exerce através de normas. Esgota-se a relação de poder a partir do momento em que o Estado exerce, no âmbito da Constituição, o seu poder tributário e o faz por meio do instrumento de lei formal e material, ato do poder legislativo²³.

Não basta, entretanto, partir da premissa de que o texto constitucional vincula o legislador. Para uma compreensão adequada da contextualização sistêmica, é necessário investigar em que medida a Constituição pode limitar a liberdade de conformação legislativa, além das dificuldades presentes na determinação do conteúdo destas limitações. Por fim, para que o estudo seja completo, é imprescindível a análise das peculiaridades do texto constitucional vigente em cada sistema de referência.

2 MODALIDADES DE “LIMITAÇÕES” AO LEGISLADOR INFRACONSTITUCIONAL

A expressão “limitações” constitucionais ao legislador, embora tradicional e de uso corrente, não se mostra juridicamente adequada. A rigor, somente faria sentido caso se admitisse a existência de um conceito pré-constitucional de poder de legislar, o que, evidentemente, não ocorre no Estado Democrático de Direito. Todo “poder” do Estado,

²² MITA, Enrico de. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. 4. ed. Milão: Giuffrè, 2000, p. 7.

²³ *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 25.

inclusive o Legislativo, existe apenas *na e pela* Constituição; e esta, ao atribuir a competência legislativa, já o faz com as respectivas limitações. O texto constitucional, portanto, não limita o “poder”, apenas o configura, através da conjugação de normas de competência positivas e negativas²⁴.

As limitações constitucionais ao legislador são restrições iminentes, decorrentes de regras constitucionais de competência negativa do Estado; em linguagem formalizada, normas de estrutura que *proíbem obrigar* (Vo), *proíbem permitir* (Vp) ou *proíbem proibir* (Vv). Tais regras, por sua vez, caracterizam-se por colocar o poder público em estado de não-competência, ao mesmo tempo em que fazem surgir, para os cidadãos em geral, um direito subjetivo de não-intervenção²⁵.

É nesse sentido que, segundo destaca Roque Carrazza, as regras constitucionais de imunidade, por um lado, delimitam negativamente o âmbito de competência tributária das pessoas políticas e, de outro, conferem aos seus beneficiários – como *efeito reflexo* – o direito público subjetivo de não serem tributados²⁶.

Parte da doutrina sustenta que *as limitações não estabelecem apenas o dever de abstenção, mas também o dever de ação*²⁷. Todavia, partindo-se da premissa de que as limitações são regras de estrutura que *proíbem obrigar* (Vo), *proíbem permitir* (Vp) ou *proíbem proibir* (Vv), ao passo que os deveres de ação, regras que *obrigam obrigar* (Oo),

²⁴ Sobre a crítica análoga, dirigida à expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar”, ver também: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 166 e ss.; ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 48, p. 84-106, abr./jun. 1989, p. 88. No mesmo sentido, ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 227, para quem “[...] las posiciones que pertenecen a este grupo serán llamadas aquí ‘competencias’. La elección de esta expresión está justificada por el hecho de que todos los demás candidatos posibles son menos adecuados. ‘Poder’ o ‘poder jurídico’ hacen referencia a algo fáctico, ‘facultad’ está estrechamente emparentada con la permisión, los derechos de conformación son sólo un segmento del ámbito de las competencias y ‘capacidad jurídica’ sería adecuada si no fuera de difícil manejo.”

²⁵ ALEXY, *op. cit.*, p. 240. Segundo o autor, também as normas constitucionais que estabelecem direitos fundamentais podem ser consideradas normas de competência negativas.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 453: “Em função disso, a lei, ao descrever a norma jurídica tributária, não pode, sob pena de inconstitucionalidade, colocar estas pessoas na contingência de pagar tributos, isto é, de figurar no pólo passivo de obrigações tributárias.”

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 72.

obrigam permitir (Op) ou *obrigam proibir* (Ov), há um obstáculo lógico intransponível que impede tal conclusão. Pela lei da contrariedade deôntica, uma conduta não pode ser ao mesmo tempo obrigatória e proibida²⁸.

De qualquer modo, avançando no tema, importa considerar que, segundo destaca Ricardo Guastini, as Constituições podem impor dois limites básicos ao legislador: os *limites formais*, que decorrem dos preceitos constitucionais acerca do procedimento de aprovação dos atos normativos pelo órgão legislativo; e os *limites materiais*, derivados dos preceitos que estabelecem o conteúdo ou o objeto das leis futuras²⁹.

Em relação aos limites materiais, o texto constitucional pode circunscrever o âmbito da liberdade de conformação legislativa estabelecendo reservas de competência a favor de fontes formais distintas da lei. Em tais hipóteses, o objeto da legislação futura estará limitado pelo fato de a disciplina de determinada matéria estar vinculada a um ato normativo predeterminado pela Lei Maior. O legislador não é livre para disciplinar a matéria mediante lei; somente será válida a regulação do tema mediante o emprego do ato normativo previsto na Constituição.

O texto constitucional, paradoxalmente, também pode limitar o legislador estabelecendo reserva de competência em favor da própria lei. Pela reserva de lei, a Constituição não só está proibindo o emprego de fontes formais distintas, como também obrigando o legislador a regular a matéria de modo completo e, mais do que isso, tornando inconstitucional a delegação do tema a fontes formais subordinadas³⁰. Tem-se, assim, uma vedação de “delegação legislativa disfarçada”, na feliz expressão utilizada por Celso Antônio Bandeira de Mello, ao estudar os *regulamentos no direito brasileiro*:

²⁸ ENCHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1995, p. 107-144.

²⁹ GUASTINI, Ricardo. *Estudios de teoría constitucional*. México: UNAM, 2001, p. 47.

³⁰ GUASTINI, *op. cit.*, p. 48. No mesmo sentido: CANOTILHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 790.

Considera-se que há delegação disfarçada e inconstitucional, efetuada fora do procedimento regular, toda vez que a lei remete ao Executivo a criação das regras que configuram o direito ou que geram a obrigação, o dever ou a restrição à liberdade. Isto sucede *quando fica deferido ao regulamento definir por si mesmo as condições ou requisitos necessários ao nascimento do direito material ou ao nascimento da obrigação, dever ou restrição*. Ocorre, mais evidentemente, quando a lei faculta ao regulamento determinar obrigações, deveres, limitações ou restrições que já não estejam previamente definidos e estabelecidos na própria lei³¹.

As observações de Guastini, em tese, podem ser verificadas em qualquer texto constitucional. Todavia, devem ser devidamente adaptadas à realidade de cada sistema jurídico. Assim, cumpre observar que a técnica da *reserva legal* ou *reserva de lei*, segundo Manoel Afonso Vaz, somente faz sentido diante de sistemas constitucionais com estrutura dualista, nos quais a *lei*, como fruto da manifestação do órgão de representação popular, contrapõe-se a atos normativos de outros órgãos habilitados pelo sistema. *Reserva de lei* tem o sentido de exclusão, *ratione materiae*, de outros atos normativos que não os do Poder Legislativo. Assim, nos ordenamentos em que somente a partir da atividade legislativa do parlamento é possível surgir direitos e deveres para os cidadãos ou órgãos públicos, *reserva de lei* equivale a *reserva total*³².

No direito brasileiro, por força dos arts. 5.º, II, 84, IV, da Constituição Federal, e o art. 25, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os regulamentos são tidos pela doutrina como atos administrativos estritamente subordinados e dependentes de lei, não podendo criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações. Não há regulamentos

³¹ *Curso de direito administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 320. O autor baseia-se em advertências de Pontes de Miranda, para quem: “[...] ‘se o Poder Legislativo deixa ao Poder Executivo fazer lei, delega; o poder regulamentar é o que se exerce sem criação de regras jurídicas que alterem as existentes e sem alteração da própria lei regulamentada. Fora daí, espíritos contaminados pelo totalitarismo...’”. (A obra e edição citadas originariamente são: *Comentários à Constituição de 1967 com Emenda n. 1 de 1969*. 2. ed., t. III, São Paulo: RT, p. 312-313. apud *op. cit.*, p. 320). Em matéria tributária, no mesmo sentido: CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 60-61; CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 223-224.

³² VAZ, Manoel Afonso. *Lei e reserva de lei: a causa da lei na Constituição Portuguesa de 1976*. Porto: Universidade Católica Lusitana, 1992, p. 389-391; MONCADA, Luís Cabral de. *A reserva de lei no actual direito público alemão*. Lisboa: Universidade Lusíada, 1992, p. 9 e ss.

autônomos ou independentes³³. Desse modo, não cabe falar em *reserva de lei* em outro sentido que não o de *reserva total*. Todavia, mesmo diante do sistema constitucional vigente, é possível operar com as categorias da *reserva legal qualificada* e da *reserva absoluta do legislativo*. Esta última recai sobre as matérias definidas no art. 68, § 1.º, da Constituição Federal, hipóteses em que o constituinte veda a delegação legislativa e a disciplina por medidas provisórias³⁴. A primeira, por sua vez, compreende os casos em que a Constituição exige uma manifestação do órgão de representação democrática mediante uma espécie legislativa diferenciada, como nos casos de *reserva de lei complementar* ou *reserva de resolução do Senado Federal*, bastante freqüentes em matéria tributária³⁵.

Nos limites decorrentes das reservas de competência a favor de fontes formais distintas da lei, também se inclui a *reserva de constituição* ou *reserva de lei constitucional*, que pode ser *absoluta* ou *relativa*. Ambas se diferenciam pelo fato de que, na primeira, ao contrário da reserva relativa, o constituinte originário promove uma auto-reserva de determinado tema, vedando a disciplina da matéria por qualquer outra fonte formal. Há uma regulação definitiva do direito, mediante *cláusulas pétreas*, cujo conteúdo passa a ser imune a alterações, inclusive mediante emendas ao texto constitucional³⁶.

Por outro lado, ainda segundo Ricardo Guastini, a Constituição pode restringir a liberdade de conformação legislativa ditando limites às conseqüências jurídicas das leis futuras, vale dizer, restrições em relação ao modo como determinado objeto pode ser regulado pelo legislador. Isso, por sua vez, pode ocorrer diretamente, mediante proibições

³³ É bem verdade que a Emenda Constitucional n.º 32/2001 parece ter pretendido introduzir o regulamento autônomo no direito brasileiro. Todavia, como foi mantido o inciso IV do art. 84, a interpretação sistemática impõe o afastamento dessa conclusão.

³⁴ Ver bibliografia citada na segunda parte deste estudo.

³⁵ Por outro lado, segundo Michel Temer, também cabe falar em reserva de lei ordinária, como campo residual, isto é, aquele que não foi expressamente reservado ao legislador complementar, nem ao editor do decreto legislativo e das resoluções (*Elementos de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 148).

³⁶ MIRANDA, Jorge. Sobre a reserva constitucional da função legislativa. In: MIRANDA, Jorge (Org.). *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*. Coimbra: Coimbra, v. II, 1997, p. 887-889; VAZ, op. cit., p. 291 e ss.; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 111 e ss.

dirigidas ao legislador; ou indiretamente, quando o texto constitucional regula imediatamente a matéria³⁷.

Nesse ponto, entretanto, a teorização de Guastini mostra-se incompleta. As restrições constitucionais iminentes podem atingir tanto a proposição-antecedente, quanto a proposição-consequente das normas jurídicas introduzidas por atos normativos futuros. Nada impede que o texto constitucional estabeleça vedações à definição, pelo legislador ordinário, dos pressupostos fáticos de incidência de norma jurídica futura, da mesma forma em que é perfeitamente possível proibir a adoção de determinadas consequências jurídicas.

Ademais, sem prejuízo das hipóteses acima, cumpre ressaltar que também a atribuição de *competências privativas* representa uma limitação constitucional ao legislador. Assentadas no critério horizontal de repartição, as competências privativas caracterizam-se pela separação estanque das matérias: cada ente ou órgão recebe uma área própria e exclusiva de atuação. Em razão disso, a atribuição de uma competência privativa produz um efeito positivo – que consiste na outorga da aptidão para disciplinar o tema a uma determinada pessoa política – e outro negativo ou inibitório – afastando aptidão idêntica às outras pessoas jurídicas de direito público interno ou órgãos não contemplados. Foi o que constatou Amílcar de Araújo Falcão, tratando das competências tributárias, em lições que se aplicam a todas as regras de distribuição de competência privativa:

Em primeiro lugar, a atribuição de competência tributária tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto (tributo). Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale

³⁷ A limitação indireta, segundo Guastini, ocorre “[...] en virtud de la combinación de dos tipos de normas: por un lado, las normas con las cuales la Constitución regula inmediatamente ciertos supuestos de hecho (por ejemplo, confiriendo derechos subjetivos a los ciudadanos) y por otro, las normas con las cuales la Constitución establece su propia superioridad jerárquica respecto a la ley. Esto, a su vez, puede hacerse disponiendo, por una parte, que la Constitución puede ser modificada sólo por un procedimiento especial, diverso del (más complejo que) procedimiento legislativo ordinario, y por tanto no puede ser modificada (o contradicha, que es lo mismo) por la ley; y por la otra, atribuyendo a los jueces en general, o bien a un tribunal constitucional, el poder de anular las leyes que contradigan la Constitución” (*Ibid.*, p. 48).

dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponível *erga omnes*, no sentido de que o é por titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga³⁸.

Por fim, outra importante categoria conceitual exposta por Guastini refere-se aos *limites derivados de normas “interpostas”*, presentes em situações nas quais o texto constitucional remete a tarefa de estabelecer pressupostos de validade – formal ou material – de normas jurídicas futuras a um ato normativo não-constitucional. Em tais casos, a violação dos pressupostos de validade previstos na legislação interposta caracteriza inconstitucionalidade indireta ou reflexa³⁹. É o que ocorre, no direito brasileiro, em relação à lei complementar que estabelece normas gerais de direito tributário (art. 146, III), como será oportunamente estudado.

A amplitude da vinculação do legislador à Constituição, porém, depende da realidade normativa de cada país. Portanto, para o estudo dos limites e possibilidades do legislador infraconstitucional perante o texto da Lei Maior, o ponto de partida deverá ser o texto constitucional vigente: a Constituição da República Federativa do Brasil, atual, individual e concretamente considerada, com todas as suas peculiaridades⁴⁰.

³⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema financeiro tributário*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965, p. 38.

³⁹ GUASTINI, *op. cit.*, p. 49. “A veces, la Constitución limita la legislación futura – ya sea desde un punto de vista formal o bajo un punto de vista sustancial – también de un modo indirecto, no ya dictando directamente normas (procedimentales o sustanciales) sobre la legislación o sobre ciertos supuestos de hecho, sino haciendo una remisión a normas no constitucionales y, al mismo tiempo, obligando al legislador a respetarlas.”

⁴⁰ “Entender el Derecho Constitucional vigente implica la comprensión previa de su objeto: la Constitución. Sólo a partir de dicha comprensión permite el Derecho Constitucional identificar los problemas constitucionales así como dar respuesta adecuada a los mismos”. HESSE, Konrad. *Escritos de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992, p. 4. No mesmo sentido, ver também: HESSE, K. *Elementos...*, *op. cit.*, p. 23.

3 PECULIARIDADES DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 Natureza analítica do texto constitucional e regra-matriz dos tributos

Todo sistema constitucional possui uma “ordem interior” ou “consistência interna” própria⁴¹. Por razões ligadas ao contexto histórico e à realidade sociocultural de cada país, os textos constitucionais podem assumir configurações bastante distintas. Um estudo de direito comparado, ainda que superficial, indica a existência de sistemas que variam desde modelos lacônicos, como a Constituição americana, até os mais prolixos ou analíticos, como é o caso da Constituição espanhola. Há Constituições decorrentes de um processo democrático; outras, simplesmente outorgadas, vale dizer, impostas por um poder autoritário. Certos textos constitucionais, por sua vez, são dotados de rigidez, exigindo, ao contrário dos modelos flexíveis, um processo diferenciado e qualificado de alteração em face da legislação ordinária⁴².

No caso brasileiro, a Constituição vigente, além de escrita, é democrática e rígida. Democrática, por ter sido elaborada por uma Assembléia Geral Constituinte eleita pelo voto popular. Rígida, porque apresenta um procedimento distinto de alteração de seu texto, com regras relativas à iniciativa, quorum e deliberação muito mais complexas que as previstas para a legislação ordinária.

A característica mais marcante, porém, é a sua natureza analítica. A Constituição Federal de 1988, seguindo tradição do constitucionalismo pátrio, disciplina as matérias a

⁴¹ CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 131.

⁴² A respeito do tema, cf. BONAVIDES, *Curso...*, *op. cit.*, p. 200-227; BARROSO, Luis Roberto. Dez anos da Constituição de 1988 (foi bom pra você também?). In: *A Constituição Democrática brasileira e o Poder Judiciário*. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, 1999, p. 27 (Coleção Debates n.º 20); ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 1968, p. 12-16.

que se propõe com um grau de detalhamento bastante singular, considerado, muitas vezes, casuístico e prolixo, conforme ressalta Luis Roberto Barroso:

[...] o constituinte de 1988 optou, igualmente, por uma Carta analítica, na tradição do constitucionalismo contemporâneo, materializado nas Constituições Portuguesa e Espanhola, de 1976 e 1978, de Países que, a exemplo do Brasil, procuravam superar experiências autoritárias. O modelo oposto é o que tem como paradigma a Constituição dos Estados Unidos, exemplo típico do constitucionalismo sintético, cujo texto se contém em apenas sete artigos e vinte e seis emendas (em sua maior parte aditamentos, e não modificações, à versão original). A tradição brasileira, a complexidade do contexto em que desenvolvida a reconstitucionalização do país e as características de nosso sistema judicial inviabilizavam a opção pela fórmula do texto mínimo, cuja importação seria uma [sic.] equívoco caricatural. É inevitável a constatação, todavia, de que o constituinte de 1988 caiu no extremo oposto, produzindo um texto que, mais que analítico, é casuístico e prolixo⁴³.

A natureza analítica é ainda mais nítida em matéria tributária. Nesse campo, não há texto constitucional que se assemelhe ao grau de detalhamento da Constituição Federal de 1988. Em contraste com os mais de cem dispositivos constitucionais em matéria tributária, identificadas ao tempo do texto constitucional pretérito, após a promulgação da Emenda Constitucional n.º 42/2003, a Constituição brasileira passou a apresentar aproximadamente 178 enunciados prescritivos relacionados diretamente à tributação, sem incluir no cômputo as referências indiretas e os enunciados relacionados à atividade financeira do Estado⁴⁴.

⁴³ BARROSO, Dez anos..., *op. cit.*, p. 27.

⁴⁴ Art. 5.º, XXXIV, “a” e “b”, LXXIII, LXXVI, “a” e “b”, LXXVII; Art. 8.º, IV; Art. 24, I e IV; Art. 30, III; Art. 32, § 1.º; Art. 33, § 1.º; Art. 37, XV, XVIII, XXII; Art. 40, § 18, § 19; Art. 43, § 2.º, III; Art. 48, I; Art. 61, § 1.º, II, “b”; Art. 62, § 2.º; Art. 95, III; Art. 128, § 5.º, I, “c”; Art. 131, § 3.º; Art. 145, caput, I, II, III, § 1.º, § 2.º; Art. 146, I, II, III, “a”, “b”, “c”, “d”, parágrafo único, I, II, III, IV; Art. 146-A; Art. 147; Art. 148, caput, I, II, parágrafo único; Art. 149, § 1.º, § 2.º, I, II, III, “a” e “b”, § 3.º, § 4.º; Art. 149-A, caput, parágrafo único; Art. 150, caput, I, II, III, “a”, “b”, “c”, IV, V, VI, “a”, “b”, “c” e “d”, § 1.º, § 2.º, § 3.º, § 4.º, § 5.º, § 6.º, § 7.º; Art. 151, caput, I, II e III; Art. 152; Art. 153, caput, I, II, III, IV, V, VI, VII, § 1.º, § 2.º, I, § 3.º, I, II, III, IV, § 4.º, I, II, III, § 5.º, I e II; Art. 154, I e II; Art. 155, I, II, III, § 1.º, I, II, III, “a” e “b”, IV, § 2.º, I, II, “a” e “b”, III, IV, V, “a” e “b”, VI, VII, “a” e “b”, VIII, IX, “a” e “b”, X, “a”, “b”, “c”, “d”, XI, XII, “a”, “b”, “c”, “d”, “e”, “f”, “g”, “h”, “i”, § 3.º, § 4.º, I, II, III, IV, “a”, “b” e “c”, § 5.º, § 6.º, I e II; Art. 156, caput, I, II, III, § 1.º, I e II, § 2.º, I e II, § 3.º, I, II e III, § 4.º, I e II; Art. 162, caput e parágrafo único; Art. 173, § 1.º, II, § 2.º; Art. 177, § 4.º, I, “a”, “b”; Art. 179; Art. 182, § 4.º, II; Art. 184, § 5.º; Art. 194, parágrafo único, V e VI; Art. 195, caput, I, “a”, “b” e “c”, II, III, IV, § 3.º, § 4.º, § 5.º, § 6.º, § 7.º, § 8.º, § 9.º, § 11, § 12, § 13; Art. 201, § 3.º e § 11; Art. 202, § 2.º; Art. 212, § 5.º; Art. 239, caput, § 4.º; Art. 240; ADCT: Art. 34, caput, § 1.º, § 3.º, § 4.º, § 5.º, § 6.º, § 7.º, § 8.º, § 9.º, § 12; Art. 40, caput e parágrafo único; Art. 41, caput, § 1.º, § 2.º, § 3.º; Art. 57, § 1.º, § 2.º, § 3.º, § 4.º; Art. 59, caput e parágrafo único; Art. 72, § 1.º, § 3.º, § 4.º; Art. 74, caput, § 1.º, § 2.º, § 4.º; Art. 75, caput, § 1.º; Art. 76, caput; Art. 84, caput, § 1.º, § 3.º, I; Art. 85, caput, I, “a”, “b” e “c”, II, “a” e “b”, III, § 1.º, § 2.º e § 3.º; Art. 88, caput, I e II; Art. 90, caput, § 1.º e § 2.º; Art. 91, § 2.º, § 3.º e § 4.º; Art. 92 e Art. 94.

Nada se aproxima no direito comparado. A Constituição Portuguesa de 1976 apresenta apenas 15 dispositivos⁴⁵; a Constituição Italiana de 1947, 19 dispositivos⁴⁶; a Constituição Francesa de 1958, cinco dispositivos⁴⁷; a Constituição da Bélgica de 1994, 16 dispositivos⁴⁸; a Constituição Federal Austríaca de 1920, sete dispositivos⁴⁹; a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha de 1949, 43 dispositivos⁵⁰; a Constituição Espanhola de 1978, 11 dispositivos⁵¹.

A Constituição Federal de 1988 não se destaca apenas em termos numéricos. A singularidade também é qualitativa. O texto constitucional deixou pouca margem de criação ao legislador tributário. Buscando evitar conflitos de competência e assegurar a autonomia financeira das pessoas políticas, o constituinte optou por um “sistema tributário de segurança”; uma “Constituição de detalhe”, no qual estão postos de forma bastante clara os espaços de não-sujeição dos cidadãos e o âmbito de competência do poder público.

Há um amplo rol de princípios e garantias fundamentais, além de regras de imunidade que se impõem como espaço de não-sujeição dos contribuintes. Todas as espécies tributárias e seus respectivos regimes jurídicos básicos encontram-se previamente estabelecidos. A competência impositiva das pessoas políticas, por outro lado, foi disciplinada de modo exaustivo, mediante referências objetivas à materialidade dos

⁴⁵ Art. 66, § 2.º, “h”; Art. 81, “b”; Art. 103, § 1.º, § 2.º e § 3.º; Art. 104, § 1.º, § 2.º, § 3.º e § 4.º; Art. 165, § 1.º, “i”; Art. 227, § 1.º, “i” e “j”; Art. 232; Art. 238, § 4.º; Art. 254.

⁴⁶ Art. 20; Art. 23; Art. 53; Art. 81; Art. 117; Art. 119.

⁴⁷ Art. 34; Art. 47; Art. 72-2; Art. 53.

⁴⁸ Art. 163; Art. 170, § 1.º, § 2.º, § 3.º e § 4.º; Art. 171; Art. 172; Art. 173; Art. 174; Art. 175; Art. 176; Art. 177; Art. 178; Art. 197; Art. 180; Art. 181.

⁴⁹ Art. 10, § 1.º, 4; Art. 11; Art. 51; Art. 102, § 2.º; Art. 116, § 2.º.

⁵⁰ Art. 28, § 2.º; Art. 105, § 1.º, § 2.º, § 2.º, 3.º; Art. 106, § 1.º, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, § 2.º, 1, 2, 3, 4, 5 e 6, § 3.º, 1 e 2; § 4.º, § 5.º, § 5a, § 6.º, § 7.º, § 8.º e § 9.º; Art. 106b; Art. 107, § 1.º, § 2.º e § 3.º; Art. 108, § 1.º, § 2.º, § 3.º, § 4.º, § 5.º, § 6.º e § 7.º; Art. 110, § 1.º e § 4.º. Não se utiliza, na doutrina alemã, o termo “Constituição” para se referir a tal ato normativo, por razões, em parte, expressas no art. 146 da Lei Fundamental de 1946, modificado em 31/08/1990: “A presente Lei Fundamental que, depois de consumada a unidade e a liberdade da Alemanha, é válida para todo o povo alemão, perderá sua vigência no dia em que entrar em vigor uma Constituição que tenha sido adotada por decisão livre de todo povo alemão”.

⁵¹ Art. 31, § 1.º e § 3.º; Art. 142; Art. 149, § 1.º, 14; Art. 157, § 1.º, “a” e “b”; Art. 133, § 1.º, § 2.º e § 3.º; Art. 134, § 6.º e § 7.º.

tributos que podem ou não ser instituídos pelas pessoas políticas de direito público interno⁵².

Permanecem atuais, assim, as observações de Geraldo Ataliba, formuladas ao tempo do texto constitucional pretérito, no sentido de que *nosso sistema é sui generis, original e desconhece similares e réplicas, contrastando radicalmente com todos os demais; é mais perfeito juridicamente e requer trato singular e específico*⁵³:

[...] nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente, contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar à feição do nosso sistema tributário. Tudo foi feito e acabado pelo constituinte⁵⁴.

Essa característica também é evidenciada por Paulo de Barros Carvalho, para quem o sistema constitucional tributário – cuja separação em relação ao sistema constitucional justifica-se apenas para fins lógico-didáticos – é peculiar, na medida em que:

[...] enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão-somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termo de exercitar seu gênio criativo⁵⁵.

Deve-se ter redobrada cautela, portanto, ao aplicar as categorias jurídicas teorizadas em face de outros sistemas de direito positivo. O transplante irrefletido de princípios e

⁵² ATALIBA, *Sistema...*, *op. cit.*, p. 36-37.

⁵³ *Ibid.*, p. 26-27.

⁵⁴ *Ibid.*, p. 18. “Bem o contrário é o que ocorre nos demais sistemas, onde a lei ordinária tem as mais amplas possibilidades de concorrer para o delineamento das feições do próprio sistema tributário, onde a constituição ficou no ditame de princípios genéricos mais amplos”.

⁵⁵ CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 141. Grifo nosso.

construções doutrinárias ou jurisprudências de direito comparado pode gerar, além de conclusões equivocadas, conseqüências gravosas em nossa realidade jurídica e política⁵⁶.

3.2 Processo fragmentado de concretização dos tributos

Não bastasse a natureza analítica do texto constitucional no campo da tributação, o legislador constituinte também adotou a técnica de imposição de *limites derivados de normas “interpostas”*, prevendo a edição de normas gerais de direito tributário mediante lei complementar, nos termos do art. 146 da Constituição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239⁵⁷.

Esse quadro fez com que, segundo destaca Alberto Xavier, os tributos ficassem submetidos a um processo fragmentado de concretização progressiva, a cargo das três espécies legislativas que nele podem interferir: a lei constitucional, a lei complementar e a lei ordinária⁵⁸.

A Constituição fixa o *núcleo essencial* ou *arquétipo genérico* dos tributos, o que permite, a partir do dado textual inicial, a determinação de praticamente todos os critérios

⁵⁶ ATALIBA, *Sistema...*, op. cit., p. 36-37.

⁵⁷ Inciso incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19/12/2003.

⁵⁸ XAVIER, *Tipicidade...*, op. cit., p. 22.

que podem ser adotados na definição da regra-matriz de incidência dos tributos, especialmente as *hipóteses de incidência*, *bases de cálculo*, *sujeitos passivo e ativo* possíveis⁵⁹. O texto constitucional, assim, ao lado de uma *função horizontal*, de repartição das competências impositivas entre as pessoas políticas, desempenha uma *função vertical*, dirigida aos cidadãos, definindo previamente os campos potencialmente sujeitos à tributação e os âmbitos em que tal imposição se mostra indevida⁶⁰.

Por essa razão, enquanto nos sistemas jurídicos de direito comparado o legislador infraconstitucional tem plena liberdade para eleger os comportamentos que farão irromper a obrigação jurídica tributária, o mesmo não ocorre no direito brasileiro. Aqui, diferente de qualquer outro país, a Constituição, ao dispor sobre a competência impositiva dos entes da federação, fixou uma regra-matriz *possível* para cada uma das exações, que deve necessariamente ser observada pelo legislador infraconstitucional⁶¹.

O caminho, porém, como destaca José Roberto Vieira, não é apenas constitucional⁶². Embora pudesse fazê-lo, a Constituição não chega a instituir tributos. Tal tarefa, como regra geral⁶³, é atribuída ao legislador ordinário da pessoa política competente (União, Estado, Distrito Federal e Municípios)⁶⁴. Este, por sua vez, o faz pela instituição de enunciados que prescrevem – abstrata e exaustivamente – a hipótese de incidência, os sujeito ativo e passivo, a base de cálculo, alíquota, enfim, todos os elementos ou supostos da norma jurídica tributária⁶⁵.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 22; CARRAZZA, *op. cit.*, p. 426-427.

⁶⁰ XAVIER, *op. cit.*, p. 23.

⁶¹ *Ibid.*, p. 124.

⁶² VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 41.

⁶³ Excepcionalmente, como se sabe, há regras prevendo instituição de tributos por lei complementar, como no caso dos empréstimos compulsórios (CF, art. 148, I e II).

⁶⁴ Não se mostra correta, assim, a conclusão de autores segundo os quais, ao prever a competência, o texto constitucional estaria dando início ao processo de instituição dos tributos. Por isso, segundo Roque CARRAZZA, embora seja evidente que a lei ordinária instituidora do tributo deva guardar correspondência com os superiores preceitos constitucionais, isso não significa que “o tributo nasce no seio da própria Constituição”. Tem-se uma “distância insuperável” até a efetiva instituição do tributo pela lei ordinária. O autor critica o entendimento de José Souto Maior Borges. Ver sobre o tema: CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 445-446.

⁶⁵ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 215 e ss.

Partindo do *núcleo essencial* do tributo previsto no texto constitucional, a lei ordinária, por outro lado, ao instituir o tributo, deve fazê-lo de forma taxativa, prevendo o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito ao caso concreto, sem margens para apreciação subjetiva, circunstância que afasta a possibilidade do emprego de conceitos ou cláusulas gerais, segundo destaca Alberto Xavier:

O princípio da determinação ou da tipicidade fechada (o Grundsatz der Bestimmtheit de que fala FRIEDRICH) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários⁶⁶.

Muito mais complexa, no entanto, mostra-se a determinação da função das normas gerais de direito tributário. Diante da exaustividade da Constituição, do caráter essencialmente controvertido do conceito e das implicações na autonomia financeira dos entes federativos, o tema tem gerado profundas divergências doutrinárias, o que demanda uma análise mais detida da questão, partindo-se do regime jurídico das leis complementares no direito brasileiro.

⁶⁶ XAVIER, *op. cit.*, p. 19.

4 LIMITAÇÕES DECORRENTES DE NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 Regime jurídico do veículo introdutor

4.1.1 Lei complementar como veículo introdutor de normas jurídicas

O ingresso de uma regra jurídica no sistema, como ensina Paulo de Barros Carvalho, somente pode ocorrer por intermédio de outra norma jurídica, que exerce a função de *veículo introdutor de normas*. Assim, dentro dessa perspectiva, *fontes do direito* nada mais são do que acontecimentos do plano social, juridicizados por normas jurídicas habilitadas pelo sistema. O conceito é fundamental, pois a validade de um enunciado prescritivo do direito posto será dependente da regularidade do procedimento e da legitimidade do órgão que o editou⁶⁷.

As fontes do direito, portanto, devem ser entendidas como fatos jurídicos produtores de normas, vale dizer, fatos do mundo social que, enquanto processo de enunciação, fazem nascer regras jurídicas introdutoras (*veículos introdutores* de outras normas jurídicas no sistema). Desse modo, é possível identificar, evitando-se a circularidade encontrada em algumas definições, as fontes do direito como algo distinto do direito posto. Ao mesmo tempo, pode-se isolar o objeto da Ciência do Direito, circunscrevendo-o ao conjunto de normas válidas, temporal e espacialmente consideradas⁶⁸.

Ao contrário do que faz parte da doutrina, os *fatos-fontes* devem ser compreendidos dentro da perspectiva da *enunciação* (pelo processo), e não como *enunciado* (pelo

⁶⁷ CARVALHO, Curso..., *op. cit.*, p. 45-54.

⁶⁸ *Ibid.* No mesmo sentido, ver também: DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 51.

produto). Fonte, assim, não deve ser confundida com o resultado da atividade dos órgãos legislantes, que são meros veículos introdutores de normas jurídicas no sistema.

A lei complementar, portanto, não é uma fonte do direito. Trata-se de um instrumento primário de introdução de normas jurídicas válidas no sistema, ao lado da lei constitucional, da lei ordinária, da lei delegada, das medidas provisórias, dos decretos legislativos e das resoluções do Senado Federal e do Congresso Nacional⁶⁹. A fonte do direito, no caso, resulta dos dados que informam o procedimento legislativo seguido, a data da promulgação e da publicação, a referência à autoridade que a sancionou e a promulgou, bem como o local onde foi produzida. Dados estes a partir dos quais o jurista constrói a norma geral e concreta que constitui o *veículo introdutor da norma*⁷⁰.

4.1.2 Conceito ontológico-formal de lei complementar

Apesar da importância cada vez mais freqüente da lei complementar no direito brasileiro, as Constituições têm reservado pouquíssimos artigos à disciplina do regime jurídico dessa espécie legislativa. O laconismo do legislador constitucional, como observou Manoel Gonçalves Ferreira Filho, acabou “forçando o intérprete a apoiar-se exclusivamente na opinião da doutrina, quando o estuda”⁷¹. Não foi diferente com a Constituição Federal de 1988, que lhe reservou apenas dois artigos:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: [...]
II - leis complementares;

⁶⁹ Isso não significa que estejam no mesmo plano hierárquico no sistema. Os instrumentos secundários seriam o decreto regulamentar, as instruções ministeriais, as circulares, as portarias, as ordens de serviço e outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas. A diferença entre instrumentos primários e secundários está no fato de que apenas os primeiros podem introduzir normas jurídicas inaugurais no sistema jurídico. Cf.: CARVALHO, *op. cit.*, p. 56-76.

⁷⁰ DINIZ DE SANTI, *op. cit.*, p. 64 e ss. Sobre o tema, cf.: MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 115 e ss.

⁷¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 241.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

Inicialmente, a doutrina ligava o conceito de lei complementar ao problema das normas constitucionais não auto-executáveis. Complementares, dentro de concepção *clássica* ou *doutrinária*⁷², seriam as leis necessárias à regulamentação desses dispositivos. Porém, após a chamada Emenda do Parlamentarismo (Ato Adicional n.º 04/1961), reservou-se tal denominação a um ato legislativo específico, com âmbito material expresso na Constituição e procedimento de aprovação especial e qualificado⁷³. Consolidou-se o entendimento de que as leis complementares constituem uma categoria legislativa identificável formal e materialmente: leis especiais versando sobre matéria expressamente reservada pela Constituição e submetidas a um procedimento qualificado de aprovação (maioria absoluta)⁷⁴. Em razão disso, não há discricionariedade na escolha das matérias a serem disciplinadas mediante lei complementar.

A lei complementar constitui uma limitação formal à regra da liberdade de conformação legislativa, que só é admitida por estar expressa no texto constitucional. Este fixou antecipadamente as matérias sujeitas a esta espécie legislativa. Não é dado ao legislador infraconstitucional alterá-las, em substituição ao legislador constituinte. Qualquer ampliação representa uma restrição à atividade legislativa futura, que somente pode ser realizada pelo texto constitucional ou por emendas à Constituição. Trata-se de restrição que objetiva conferir maior estabilidade a matérias consideradas relevantes pelo

⁷² *Doutrinária* foi a denominação empregada por Geraldo Ataliba (*Lei complementar na Constituição*. São Paulo: RT, 1971, p. 30) e *clássica*, por Celso Bastos (*Lei complementar: teoria e comentários*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 24 e ss.).

⁷³ BASTOS, *Lei...*, op. cit., p. 28 e ss.; BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 34; ATALIBA, *Lei...*, op. cit., p. 30.

⁷⁴ Nesse mesmo sentido, a definição de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, para quem “a lei complementar pode ser assim definida: ‘diploma normativo que versa sobre a matéria especificamente prevista na Constituição’, cuja aprovação se subordina a procedimento legislativo especial e qualificado” (*Manual de direito financeiro e tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 104).

legislador constituinte. Este procurou subtraí-las do jogo eleitoral, colocando-as, em razão do *quorum* de maioria absoluta, a salvo de maiorias fortuitas no Congresso Nacional⁷⁵.

Portanto, não há fundamento jurídico para a diferenciação, preconizada por alguns, entre leis complementares ontológicas, voltadas à regulamentação de preceitos constitucionais não-auto-aplicáveis, e leis complementares formais, que receberiam tal qualificação por determinação constitucional expressa⁷⁶. O fato de uma lei complementar também ser responsável pela regulamentação de uma norma constitucional destituída de aplicabilidade imediata não passa de mera coincidência. O campo material próprio dessa espécie legislativa é definido pelo texto constitucional. Assim, o chamado conceito clássico, doutrinário ou ontológico de lei complementar deve ficar bem delimitado em seu contexto histórico. Do contrário, confusões e perplexidades serão inevitáveis⁷⁷.

Geraldo Ataliba, em 1969, tratando da lei complementar no sistema da Carta Constitucional de 1967 (com a redação da Emenda n.º 01/1969), já observara que:

[...] as categorias doutrinárias devem coadjuvar a melhor compensação do sistema, facilitar sua articulação e tornar mais fácil, segura e expedita sua exegese e aplicação. Se, como no caso presente, o Direito Positivo não acompanha rigorosamente os termos da construção científica e não guarda suficiente harmonia com suas exigências, é mais prudente - cautela obviadora de perplexidades e confusões - abandonar as categorias doutrinárias e extrair diretamente do sistema suas exatas conseqüências⁷⁸.

⁷⁵ CANOTILHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 33. Como observou Geraldo Ataliba, “a exigência de quorum qualificado importa restrição ao Poder Legislativo e alteração qualificativa de sua competência, o que só a Constituição pode estabelecer. [...] Aí o principal motivo pela qual a lei complementar não pode, direta ou indiretamente, criar inibições ao legislador ordinário. Estas somente podem conter-se em disposição constitucional” (*Lei complementar...*, *op. cit.*, p. 38).

⁷⁶ Ives Gandra Martins, opinião da qual se diverge, entende que “[...] têm natureza de lei complementar propriamente dita aquelas leis explicitadoras da Constituição e de nível hierárquico superior, sendo apenas formalmente complementares aquelas que disciplinam normas auto-aplicáveis. [...] Por qualquer dos dois tipos de lei complementar, haverá sempre a necessidade de *quorum* qualificado [...]” (*Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, vol. 4, tomo I, 1995, p. 296 e 297).

⁷⁷ Como esclarece Manuel Afonso Vaz, “[...] por muita que seja a importância dos conceitos tradicionalmente aceites para a estabilidade da dogmática jurídica geral e do próprio direito, o critério decisivo para confirmar ou estabelecer conceitos dogmáticos é a *normatividade da Constituição*” (*Op. cit.*, p. 24).

⁷⁸ Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios: limites à norma geral – Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Público* n.º 10, p. 62.

O conceito constitucional de lei complementar, portanto, é *ontológico-formal*. Resulta, como ensina Paulo de Barros Carvalho, da conjugação da reserva legal qualificada e do quorum especial previsto no art. 69 da Constituição⁷⁹. Exigir lei complementar para a regulamentação de preceitos constitucionais *não auto-aplicáveis* equivale a impor uma limitação ao legislador ordinário sem amparo constitucional. Seria mais um entrave à efetivação daqueles direitos e garantias que, embora consagrados na Lei Maior, em razão da inércia do legislador infraconstitucional, acabam por ficar completamente destituídos de eficácia social.

Por outro lado, como a utilização da lei complementar é predeterminada pelo texto constitucional, uma lei que não trate de matéria expressamente reservada a esta espécie legislativa, mesmo aprovada nos termos do art. 69 da Constituição, não pode ser considerada como tal⁸⁰. Trata-se de uma lei complementar aparente, que, na verdade, não passa de uma lei ordinária. Por essa razão, pode perfeitamente ser revogada por uma lei ordinária posterior⁸¹.

Nesses casos, como esclarece Sacha Calmon Navarro Coêlho, a lei complementar sofre uma espécie de quebra de *status*, passando a valer tanto quanto uma lei ordinária federal. Considerando a identidade do órgão legislativo, aplica-se o princípio segundo o qual *não há nulidade sem prejuízo*⁸².

Pela mesma razão, discorda-se da recente tendência, defendida por respeitáveis doutrinadores e segundo a qual, “[...] a rigor, não há vigente na Constituição qualquer norma, ou princípios, que expressa ou implicitamente autorize a conclusão de que a lei complementar somente pode cuidar de matérias a estas reservadas pela Constituição.

⁷⁹ CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 149.

⁸⁰ BORGES, *ob. cit.*, p. 26.

⁸¹ Nesses casos, como explica Celso Bastos, “[...] essa ‘pseudo’ lei complementar pode ser revogada por lei ordinária, dispensando desta maneira a necessidade de votação por maioria absoluta” (*Lei...*, *op. cit.*, p. 144).

⁸² COELHO, *op. cit.*, p. 99.

Existem é certo, dispositivos que tornam determinadas matérias privativas de lei complementar, o que é coisa rigorosamente diversa”⁸³.

Pretende a referida doutrina ser possível a instituição de leis complementares fora das matérias expressamente sujeitas a essa reserva legal qualificada. Basta que se trate de um projeto de lei complementar aprovado por maioria absoluta do Congresso. A tese, como se vê, conflita com o conceito jurídico-constitucional de lei complementar, que é ontológico-formal. Ao mesmo tempo, não parece correta a conclusão no sentido de que a inexistência de norma proibitiva implica a possibilidade de instituição de leis complementares fora das hipóteses expressamente reservadas pelo texto constitucional. Basta lembrar que, em direito público, o legislador somente pode atuar diante de normas de competência autorizadoras, razão pela qual se considera proibido tudo o que não se encontre expressamente permitido⁸⁴.

Também parece inadequada a tentativa de caracterização da lei complementar como sendo uma lei nacional. Esta, diferente das leis federais *stricto sensu*, cujo âmbito de aplicação circunscreve-se à União e a seus administrados, aplicam-se a todas as pessoas políticas de direito constitucional interno, por ser fruto da atividade legislativa do Estado total ou global. Todavia, existem matérias que, apesar de não estarem sujeitas à reserva de lei complementar, constituem leis tipicamente nacionais. É o caso de matérias da competência privativa da União para legislar sobre direito civil, comercial e penal (CF, art. 22, I), que podem perfeitamente ser reguladas por lei ordinária federal. Essa constatação já é suficiente para afastar as doutrinas que afirmam ser a lei complementar uma lei nacional,

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. Posição hierárquica da lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 14:20-21.

⁸⁴ Desse modo, como já ficou assentado, “a utilização da lei complementar não é decidida pelo *Poder Legislativo*. Ao contrário, a sua utilização é predeterminada pela Constituição” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 64).

e não simplesmente federal⁸⁵. Além disso, a previsão pelo texto constitucional de leis complementares estaduais, como a do § 3.º do art. 25, também exclui a procedência dessa generalização indiscriminada.

Manuel Afonso Vaz, com base na doutrina constitucional alemã, esclarece que, nos temas envolvendo a lei como categoria jurídico-positiva, o intérprete, muito mais do que nas outras matérias, não pode simplesmente repudiar os limites e conceitos constitucionais, criando outros em sua substituição⁸⁶. Portanto, as concepções doutrinárias incompatíveis com o direito positivo devem ser abandonadas.

4.1.3 Hierarquia

Dentro da concepção clássica, negava-se a existência de hierarquia entre as leis complementares e ordinárias. Afinal, a única diferença entre tais espécies legislativas estava no fato de as primeiras serem voltadas à regulamentação de preceitos constitucionais destituídos de aplicabilidade imediata⁸⁷. Todavia, após a Emenda n.º 04/1963, grande parte da doutrina, sobretudo a partir das obras de Miguel Reale⁸⁸ e de Pontes de Miranda⁸⁹, passou a considerar as leis complementares como sendo uma espécie legislativa intercalar, hierarquicamente superior à legislação ordinária. Sem ser lei constitucional, nem lei ordinária pura, seria um *tertius genus* normativo.

⁸⁵ Não foi outra a conclusão de José Souto Maior Borges: “[...] tanto a lei complementar, quanto a lei ordinária da União podem revestir-se ou não do caráter de leis nacionais, em função dos respectivos conteúdos e âmbitos pessoais de validade, sendo de rechaçar-se a opinião dos que sustentam indiscriminadamente ser a lei complementar uma lei essencialmente nacional” (*Op. cit.*, p. 71-72).

⁸⁶ VAZ, *op. cit.*, p. 66.

⁸⁷ Era comum, inclusive, a citação, pelos doutrinadores, da seguinte passagem do texto clássico de Victor Nunes Leal, adequada apenas para o momento histórico em que foi escrita: “A designação de leis complementares não envolve, porém, como é intuitivo, nenhuma hierarquia do ponto de vista da eficácia em relação às outras leis declaradas não complementares. Todas as leis, complementares ou não, têm a mesma eficácia jurídica, e umas e outras se interpretam segundo as mesmas regras destinadas a resolver os conflitos de leis no tempo.” (Leis complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo* n.º 7, p. 382).

⁸⁸ REALE, Miguel. *Parlamentarismo brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1962.

⁸⁹ PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1946*. Rio de Janeiro: Borsoi, t. VIII, 1962.

Fundamentava-se a superioridade hierárquica com base nos seguintes argumentos:

I – O art. 46 da Constituição de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda n. 1/69 (correspondente ao art. 49 da redação original) colocou logo abaixo das emendas à Constituição (item I), as leis complementares (item II), revelando a sua posição hierárquica, entre as regras jurídicas componentes do ordenamento jurídico nacional, superior à da lei ordinária (e aos atos legislativos com a mesma força desta: a lei delegada e o decreto-lei).

II – A lei complementar é formalmente superior à lei ordinária porque esta não pode alterá-la ou revogá-la sendo nula a parte da lei ordinária que contravenha dispositivo de lei complementar, mas inversamente a lei complementar revoga e altera a legislação ordinária.

III – O quorum especial e qualificado, estabelecido para a sua aprovação, conferiria à lei complementar uma “superioridade formal” ou “eficacial” com relação à lei ordinária⁹⁰.

Os principais defensores dessa tese eram, dentre outros, José Afonso da Silva, Pinto Ferreira⁹¹ e Geraldo Ataliba. Este último, inclusive, afirmava que seria “[...] *próprio da técnica de elaboração legislativa inserir os mandamentos eventualmente hierarquizados em ordem tal que os superiores precedam os inferiores e vice-versa. Assim, as enumerações em regra começam pelo mais relevante ou importante, em ordem decrescente*”⁹².

No entanto, com a obra de José Souto Maior Borges, tal doutrina foi rigidamente questionada. Afirmava este autor que a enumeração do art. 46 da Constituição de 1967 não expressava qualquer benefício de ordem no tocante à hierarquia. Afinal, concluir que a lei complementar seria hierarquicamente superior apenas por estar situada, no elenco do art. 46, imediatamente abaixo das emendas constitucionais e logo acima das leis ordinárias seria tão descabido quanto sustentar que as leis delegadas e os decretos-leis, por estarem abaixo das leis ordinárias, seriam hierarquicamente inferiores a esta⁹³.

⁹⁰ BORGES, *op. cit.*, p. 19-20.

⁹¹ Lei complementar na Constituição. *Revista do Ministério Público de Pernambuco* n.º 1, p. 97 e ss.

⁹² ATALIBA, *Lei...*, *op. cit.*, p. 29. Grifo nosso.

⁹³ BORGES, *op. cit.*, p. 23-24.

Segundo Souto Maior Borges, *o problema da possibilidade de ser a lei complementar revogada por lei ordinária seria um falso problema*. A interpretação sistemática das regras de repartição de competência indicaria que:

[...] se a lei complementar (a) invadir o âmbito material de validade da legislação ordinária da União, valerá quanto uma lei ordinária federal; [...] se, inversamente, (b) a lei ordinária da União invadir o campo da lei complementar, estará eivada de visceral inconstitucionalidade porque a matéria, no tocante ao processo legislativo, somente poderia ser apreciada com observância de um *quorum* especial e qualificado, inexistente na aprovação da lei ordinária”; “[...] se ocorrerem as hipóteses (c) de invasão, pela lei complementar, da esfera de competência legislativa dos Estados-membros e Municípios ou (d) de a lei ordinária dos Estados-membros e Municípios invadir o campo privativo da lei complementar, estaremos diante de atos inconstitucionais do Congresso ou das Assembléias Legislativas e Câmaras de Vereadores, conforme a hipótese⁹⁴.

Por outro lado, partindo da diferenciação entre os planos da existência, validade e eficácia de Pontes de Miranda, sustentou que o *quorum* qualificado exigido pelo art. 50 da Constituição de 1967 para aprovação da lei complementar, sendo um requisito pertinente ao plano da existência, não poderia produzir conseqüências no plano da eficácia da norma. Logo, a tese da superioridade hierárquica em razão do *quorum* qualificado não poderia ser aceita, porque representaria uma *transposição indevida da análise do plano da existência para o da eficácia da lei*⁹⁵.

Assim, segundo Borges, o regime jurídico da lei complementar não comporta tratamento unitário. Ao contrário do sustentado pela maioria da doutrina brasileira, uma análise jurídica mais detida revela a existência de dois grupos básicos de leis complementares: 1.º) leis complementares que fundamentam a validade de atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos e convênios); e 2.º) leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos⁹⁶.

⁹⁴ *Idem*, p. 25-27.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 46-47.

⁹⁶ *Ibidem*, p. 83. Segundo o autor, “a conseqüência a ser necessariamente extraída das antecedentes considerações é a de que, sob o ângulo analisado, *ratione materiae* a lei complementar não constitui uma

Tamanha foi a importância da tese deste autor, que Geraldo Ataliba, no artigo “Regime Constitucional e Leis Nacionais e Federais”, retificou seu entendimento:

Ulterior crítica à nossa posição, formulada por Souto Maior Borges, convenceu-nos cabalmente do nosso desacerto. Hoje, vencido por suas sólidas razões, entendemos, com ele - dado que ‘todas as leis do País, no seus respectivos âmbitos de validade, estão subordinadas à Constituição’ - que todas as leis não são de igual nível. [...]

A diferença entre ambas está no âmbito da validade de cada qual, o que é constitucionalmente discernido (e, por isso, modificável).

Assim, a lei complementar não é superior à ordinária. Por isso, esta não é inferior àquela.

Como suas áreas são distintas, não há risco de superposição⁹⁷.

Na terceira edição de “Aplicabilidade das Normas Constitucionais”, José Afonso da Silva manifestou-se no seguinte sentido:

Na 1.^a edição desta monografia dissemos, sem maior distinção, que “as leis ordinárias são inferiores às leis complementares, pelo quê têm que respeitá-las”. Após a publicação do texto surgiram importantes trabalhos sobre as leis complementares da Constituição, cabendo destacar as monografias de Geraldo Ataliba e de Souto Maior. Alguns destes trabalhos procuraram refutar a tese da relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária, afirmando que antes de trataria de relação de competência *ratione materiae*. Poder-se-ia, então, dizer que a questão é de *reserva legal qualificada*, na medida em que certas matérias são reservadas pela Constituição à lei complementar, vedada, assim, sua regulamentação por lei ordinária.

Não se pode recusar razão a essa doutrina, mas isso não exclui uma relação hierárquica também naquelas hipóteses em que a lei complementar seja normativa, ou seja, estabeleça regra limitativa e regulatória de outras normas. O próprio Souto Maior Borges (no regime da Constituição anterior), que criticou acerbamente a doutrina da relação hierárquica, acaba reconhecendo-a em relação à maioria dos casos previsto de lei complementar, a partir de uma adequada classificação das leis complementares, que acolhemos prazerosamente⁹⁸.

Na verdade, como afirma José Afonso da Silva, muito embora José Souto Maior Borges tenha criticado a tese da hierarquia entre as leis complementares e ordinárias, entendendo que a questão se resolveria mediante a separação entre os campos de reserva

categoria legislativa unitária, embora disciplinada pela Constituição em caráter uniforme.” (p. 84. Grifo nosso).

⁹⁷ Revista de Direito Público n.º 53/53, p. 60-61. Grifo nosso.

⁹⁸ O autor se refere à classificação que divide as leis complementares entre as que fundamentam e as que não fundamentam a validade de outros atos normativos. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 246-247.

material, este autor não negou completamente a doutrina da posição intercalar. A principal contribuição de sua obra, sem dúvida, foi ressaltar que o regime jurídico da lei complementar não comporta tratamento unitário, devendo-se diferenciar as normas complementares que fundamentam e as que não fundamentam a validade de outros atos normativos. Geraldo Ataliba, por outro lado, ao retificar seu entendimento, não acompanhou inteiramente a doutrina de Souto Maior Borges, filiando-se à corrente que entende inexistir hierarquia entre as leis complementares e ordinárias, junto com Celso Bastos, Roque Carrazza⁹⁹ e Michel Temer¹⁰⁰.

Atualmente, portanto, três são as teorias a respeito da hierarquia da lei complementar. De acordo com a doutrina da posição intercalar, sempre haveria hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária. Para aqueles que acompanham a tese de Souto Maior Borges, somente poder-se-ia cogitar essa relação hierárquica quando, por força de dispositivo constitucional expresse, a lei complementar estabelece o fundamento de validade de outras espécies legislativas. Nos demais casos, a questão da relação hierárquica não passaria de um falso problema. Tudo se resolveria de acordo com o princípio da competência: se a lei ordinária invadissem o campo reservado à lei complementar, seria inconstitucional; se a lei complementar invadissem o campo próprio da lei ordinária, seria considerada uma falsa lei complementar. Para a teoria que nega a relação hierárquica, os conflitos devem ser resolvidos a partir dos princípios da competência e da reserva legal. Em todas as doutrinas, porém, a lei ordinária não pode contrariar o conteúdo normativo da lei complementar.

⁹⁹ *O regulamento no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 1981, p. 81.

¹⁰⁰ Segundo Temer, “[...] para o desate desta questão, é preciso saber o que é *hierarquia* para o Direito. [...] Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade, numa norma superior. [...] Pois bem, se hierarquia assim se conceitua, é preciso indagar: lei ordinária, por acaso, encontra seu fundamentos de validade, seu engate lógico, sua razão de ser, sua fonte geradora, na lei complementar? Absolutamente, não! [...] A leitura do art. 59, III, indica que as leis ordinárias encontram seu fundamento de validade, seu ser, no próprio Texto Constitucional, tal qual as leis complementares que encontram seu engate lógico na Constituição. Portanto, não há hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária. [...] O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas” (*Elementos...*, *op. cit.*, p. 146 e ss.).

De fato, segundo afirmou José Souto Maior Borges, mesmo diante da Constituição Federal de 1988, é preciso reconhecer que nem sempre existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Em regra, ambas retiram seu fundamento de validade diretamente da Constituição. Nessas hipóteses, os problemas de conflito resolvem-se mediante a regra da reserva legal qualificada: caso a lei complementar verse sobre matéria própria de lei ordinária, será considerada uma falsa lei complementar ou uma lei complementar aparente, podendo ser revogada por uma lei ordinária posterior; caso a lei ordinária trate de matéria reservada à lei complementar, será inconstitucional, por violação ao princípio da reserva legal qualificada. Todavia, há certas situações em que, por determinação constitucional expressa, os requisitos do exercício de uma competência legislativa (por lei ordinária) estão sujeitos a condicionamentos previstos em lei complementar. Nesses casos, essa lei ordinária estará subordinada não só aos dispositivos constitucionais, como também às limitações impostas pela lei complementar habilitada pela Constituição Federal. Caso a lei ordinária viole os requisitos previstos na lei complementar, será considerada inválida, por inconstitucionalidade reflexa.

Por fim, como esclarece Paulo de Barros Carvalho, convém lembrar que a Constituição Federal de 1988 introduziu importante modificação. Ao estabelecer que a *“lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”* (art. 59), consagrou expressamente a hierarquia formal da lei complementar:

Se, como dissemos, as relações de subordinação entre normas, bem como as de coordenação, são tecidas pelo sistema do direito positivo, o nosso, inaugurado em 1988, houve por bem estabelecer que as leis, todas elas, com nome ou com *status* de lei, ficam sujeitas aos critérios que o diploma complementar previsto no art. 59, parágrafo único (CF) veio a prescrever com a edição da Lei n. 95/98. Note-se que seu papel é meramente formal, porque nada diz sobre a matéria que servirá de conteúdo de significativo às demais leis. Entretanto, nenhuma lei ordinária, delegada, medida provisória, decreto legislativo ou resolução poderá inobservar as formalidades impostas por essa lei complementar. É a consagração

da superioridade hierárquica formal dessa espécie do processo legislativo com relação às previstas nos outros itens¹⁰¹.

4.1.4 Implicações no controle de constitucionalidade

Articulando ligações entre preceitos da Constituição Federal e as demais espécies legislativas, a lei complementar exerce uma importante função intercalar no ordenamento jurídico brasileiro¹⁰². Apesar disso, também está sujeita ao controle formal e material de constitucionalidade. Não lhe é dado alterar o texto constitucional. A Constituição é a norma primária de produção. Resulta do exercício de um poder constituinte originário, imune a qualquer outro parâmetro normativo. Por isso, não pode ter seus dispositivos ignorados pela lei complementar. Qualquer incompatibilidade entre a lei complementar e o texto da constituição implica a invalidade da primeira.

Sendo certo que a lei complementar pode servir de objeto ao juízo de inconstitucionalidade, importante questão a ser considerada está na possibilidade de essa espécie legislativa servir de parâmetro para a declaração de inconstitucionalidade de outros atos normativos.

Para a doutrina que nega existência de hierarquia entre as leis complementar e ordinária, a incompatibilidade entre esta e aquela se resolve pela inconstitucionalidade formal da primeira, por violação ao princípio da reserva legal qualificada e, em última análise, do *quorum* constitucional de maioria absoluta de aprovação. Esta mesma solução se aplica àquelas leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos, como é o caso da reserva de lei complementar para a instituição de empréstimos compulsórios (CF, art. 148, I e II) ou instituição de contribuição para a seguridade social que represente nova fonte de custeio (CF, art. 195, § 4.º). Caso tais

¹⁰¹ *Curso...*, *op. cit.*, p. 206-207.

¹⁰² *Ibid.*, p. 59.

exações sejam instituídas por lei ordinária, os veículos introdutórios das regras matrizes dos referidos tributos serão considerados formalmente inconstitucionais¹⁰³.

Porém, em relação às leis complementares que fundamentam a validade de outros atos normativos (que, a partir desse momento, se passa a designar *leis complementares intercalares*), a solução é outra. Como se trata de uma lei complementar que, por determinação constitucional, estabelece os requisitos para a disciplina normativa de uma dada matéria, caso a lei subordinada viole alguns desses condicionamentos, também haverá inconstitucionalidade. Será, porém, uma inconstitucionalidade indireta, conhecida como inconstitucionalidade mediata ou reflexa.

A consequência dessa diferenciação é importantíssima, pois, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, somente no primeiro caso seria possível o controle concentrado da constitucionalidade, isto é, o ajuizamento de uma ação direta de inconstitucionalidade ou constitucionalidade. Ao mesmo tempo, em relação à jurisdição constitucional concreta, os recursos cabíveis seriam distintos: no caso de leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos, caberia a interposição de recurso extraordinário, ao Supremo Tribunal Federal, por violação ao *quorum* qualificado de aprovação; na hipótese de violação de uma lei complementar intercalar seria o caso de recurso especial, ao Superior Tribunal de Justiça, com fundamento no art. 104, III, da Constituição Federal¹⁰⁴.

¹⁰³ No julgamento da ADI 1.103/DF, o STF entendeu que “[...] o § 4.º do art. 195 da Constituição Federal prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei n.º 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria” (T. Pleno. Rel. Min. Néri da Silveira. Rel. Acórd. Min. Maurício Correa. DJU 25/4/1997, p. 15.197).

¹⁰⁴ Segundo tem entendido o Supremo Tribunal Federal: a “[...] alegação de ofensa indireta à Constituição não dá margem ao cabimento do recurso extraordinário.” (AgRgAg n.º 210550-7/MG. 1.ª Turma do STF. Rel. Min. Moreira Alves. DJU 26/6/1998, p. 5). “Não cabe ver ofensa, por via reflexa, a normas constitucionais, aos fins do recurso extraordinário. 3. Se, para dar pela vulneração de regra constitucional, mister se faz, por primeiro, verificar da negativa de vigência de norma infraconstitucional, esta última é o que conta, para os efeitos do art. 102, III, a, da Lei Maior. 4. Falta de prequestionamento do dispositivo constitucional tido como violado. 5. Agravo regimental desprovido.” (AgRgAg n.º 26090-4/RJ. 2.ª Turma do STF. Rel. Min. Néri da Silveira. DJU 4/8/2000, p. 18. No mesmo sentido: AgRgAg n.º 23744-3/SC. 2.ª Turma do STF. Rel. Min. Néri da Silveira. DJU 24/9/1999, p. 32).

É bem verdade, como esclarece Gilmar Ferreira Mendes, que o Supremo Tribunal Federal, ao tempo da Constituição de 1967, já admitiu a existência de inconstitucionalidade nos casos de colisão entre normas de direito estadual e leis complementares¹⁰⁵. Porém, em decisões mais recentes, aquela Corte não tem conhecido ações diretas de inconstitucionalidade fundadas na contrariedade a dispositivos de lei complementar intercalar¹⁰⁶.

Ao mesmo tempo, também não tem conhecido recursos extraordinários fundados em violação a leis complementares intercalares, sob o fundamento de que estas não teriam hierarquia constitucional¹⁰⁷. Ao apreciar recurso extraordinário fundado na violação do Decreto-Lei n.º 406/68 (com eficácia de lei complementar), o Supremo Tribunal Federal entendeu que a alegação seria “[...] insuscetível de ser apreciada senão por via da interpretação da legislação infraconstitucional, procedimento inviável em sede de recurso extraordinária, onde não têm guarida alegações de ofensa reflexa e indireta à Constituição Federal”¹⁰⁸.

¹⁰⁵ MENDES, *op. cit.*, p. 183. REP 1.142. Rel. Min. Carlos Madeira, DJU 1.º/7/1988.

¹⁰⁶ No julgamento da ADI 1.585-1, o Pretório Excelso decidiu no seguinte sentido: “Despesas de pessoal: limite de fixação delegada pela Constituição à lei complementar (CF, art. 169), o que reduz sua eventual superação à questão de ilegalidade e só mediata ou reflexamente de inconstitucionalidade, a cuja verificação não se presta a ação direta [...]”. ADIMC 1.585/DF. T. Pleno. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJU 3/4/1998, p. 1. Em seu voto, o Relator entendeu que “[...] a superação dos limites de despesas de pessoal fixados na lei complementar já configuraria questão de inconstitucionalidade reflexa ou mediata, por violação da norma infraconstitucional interposta – a cuja solução não se presta a ação direta [...]” (fls. 51).

¹⁰⁷ AgReg n.º 90.741. 1.ª Turma. Rel. Min. Néri da Silveira. DJU 6/4/1984: “Não empresta nível constitucional a matéria decidida o fato de estar baseada em preceito de lei complementar. A lei complementar situa-se no plano da legislação ordinária, não assumindo hierarquia constitucional”.

¹⁰⁸ AgReg n.º 195.681 / PR. 1.ª Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJU 19/9/1997. O grande problema é que, ultimamente, o Superior Tribunal de Justiça tem considerado o conflito entre lei complementar e ordinária matéria constitucional, sujeita, portanto, a recurso extraordinário (e não recurso especial): “1. CONSTITUCIONAL. CONFLITO ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA. A lei ordinária que dispõe a respeito de matéria reservada à lei complementar usurpa competência fixada na Constituição Federal, incidindo no vício de inconstitucionalidade; o Código Tributário Nacional, na parte em que dispõe sobre normas gerais, embora lei ordinária, cumpre função de lei complementar, conforme iterativos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal. 2. [...] a questão daí resultante é, evidentemente, de nível constitucional, não se expondo a recurso especial. Embargos de divergência acolhidos” (EResp 129.925/RS. Primeira Seção. Rel. Min. Ari Pargendler. DJU 15/5/2000, p. 115). No mesmo sentido, o Resp 183.178/RN. 1ª Turma. Rel. Francisco Peçanha Martins. DJU 5/4/1999, p. 117.

4.2 Conceito e função das normas gerais de direito tributário

4.2.1 Desenvolvimento do tema na doutrina

A expressão *normas gerais* sempre representou um problema para o direito brasileiro. Inúmeras foram as tentativas de conceituação. O primeiro autor a dedicar-se ao tema foi Carvalho Pinto, para o qual existiriam três critérios negativos de identificação de normas gerais: (i) *não são normas gerais as que objetivem especialmente uma ou alguma dentre as várias pessoas congêneres de direito público, participantes de determinadas relações jurídicas*; (ii) *não são normas gerais as que visem, particularmente, a determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros, da mesma condição ou espécie*; (iii) *não são normas gerais as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes*¹⁰⁹.

Desde então, muitas foram as construções teóricas. Normas gerais, segundo Pontes de Miranda, seriam normas fundamentais, não exaurientes, limitadas ao estabelecimento de diretrizes e regras gerais¹¹⁰. Ferreira Filho entende que, sob o ângulo positivo, normas gerais seriam “[...] princípios, bases, diretrizes que hão de presidir todo um subsistema jurídico” e, sob o ângulo negativo, as que não fossem específicas, particularizantes¹¹¹. Segundo Lúcia Valle Figueiredo, “as normas gerais dirigem-se aos legisladores e intérpretes como normas de sobre direito. Normas que condicionam, no assunto em que a competência existe, a legislação ordinária da pessoa política, também competente para

¹⁰⁹ PINTO, Carlos Alberto de Carvalho. *Normas gerais de direito financeiro*. III Conferência de Técnicos de Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, **s.d.**, **s.l.**, p. 24.

¹¹⁰ PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: RT, tomo II, 1967, p. 166.

¹¹¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*: arts. 44 a 103. São Paulo: Saraiva, v. 2, 1992, p. 192 e ss.

legislar sobre a matéria”¹¹². Cretella Junior, de modo diverso, conceitua-as como sendo as “[...] que o legislador entender como tais, discricionariamente, desde que assim rotuladas taxativamente pela Constituição”¹¹³.

Fora entendimentos como o deste último autor, praticamente toda a doutrina vislumbra, segundo Diogo Figueiredo Moreira Neto, um sentido limitativo nas normas gerais¹¹⁴. Este autor, após analisar grande parte da doutrina brasileira e estrangeira sobre o assunto, sintetizou as principais características das normas gerais:

- a) *estabelecem princípios, diretrizes, linhas mestras e regras jurídicas gerais* (BÜLHER, MAUNZ, BURDEAU, PONTES, PINTO FALCÃO, CLÁUDIO PACHECO, SHAID MALUF, JOSÉ AFONSO DA SILVA, Paulo de Barros Carvalho, MARCO AURÉLIO GRECCO);
- b) *não podem entrar em pormenores ou detalhes nem, muito menos, esgotar o assunto legislado* (MATZ, BÜHLER, MAUNZ, PONTES, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, Paulo de Barros Carvalho e MARCO AURÉLIO GRECCO);
- c) *devem ser regras nacionais, uniformemente aplicáveis a todos os entes públicos* (PINTO FALCÃO, SOUTO MAIOR BORGES, Paulo de Barros Carvalho, CARVALHO PINTO e ADILSON ABREU DALLARI);
- d) *devem ser regras uniformes para todas as situações homogêneas* (PINTO FALCÃO, CARVALHO PINTO e ADILSON DE ABREU DALLARI);
- e) *só cabem quando preencham lacunas constitucionais ou disponham sobre áreas de conflito* (Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba);
- f) *devem referir-se a questões fundamentais* (PONTES e ADILSON ABREU DALLARI);
- g) *são limitadas, no sentido de não poderem violar a autonomia dos Estados* (PONTES, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, Paulo de Barros Carvalho e ADILSON DE ABREU DALLARI);
- h) *não são normas de aplicação direta* (BURDEAU e CLAUDIO PACHECO)¹¹⁵.

A expressão surgiu na Constituição de 1946. E, segundo Rubens Gomes de Souza, teria sido sugestão de Aliomar Baleeiro, na época, deputado federal, a fim de introduzir um artifício verbal capaz de garantir um consenso político entre a corrente favorável à

¹¹² FIGUEIREDO, Lucia Valle. Competências administrativas dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Administrativo* n.º 207, p. 7.

¹¹³ CRETILLA JUNIOR, José. *Comentários à Constituição de 1988*. São Paulo: Forense Universitária, v. III, 1990, p. 1581.

¹¹⁴ MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. Competência concorrente limitada. *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal* n.º 100, p. 150.

¹¹⁵ MOREIRA NETO, *op. cit.*, p. 149-150. Grifo nosso.

autonomia dos Estados e Municípios e o objetivo do então parlamentar de conferir à União competência privativa em direito tributário:

[...] sua primeira idéia, primeira e última, era atribuir à União competência para legislar sobre direito tributário, amplamente e sem a limitação contida no conceito de normas gerais, desde que esta legislação tivesse a feição de uma lei nacional, de preceitos endereçados ao legislador ordinário dos três poderes tributantes: União, Estados e Município. A única limitação, que ele próprio enxergava, era a de se tratar de preceitos comuns aos três legisladores. Afora isto, ele não via e não achava necessário delimitar, de outra maneira, a competência que queria fosse atribuída ao Legislativo da União, que já então ele concebia, neste setor e em outros paralelos, não como federal, mas sim nacional. Entretanto, ele encontrou resistência política, de se esperar e muito forte, em nome da autonomia dos Estados e da autonomia dos Municípios, em nome de temores, justificados ou não, de se abrir uma porta, pela qual se introduzisse o fantasma da centralização legislativa. Falou-se nada menos do que na própria destruição do regime federativo, todos os exageros verbais, que o calor do debate político comporta e o próprio Aliomar encontrou uma solução de compromisso, que foi a de delimitar essa competência, que ele queria ampla, pelas normas gerais, expressão que, perguntado por mim quanto ao sentido que ele lhe dava, no intuito de ter uma forma de interpretação autêntica, ele me confessou que não tinha nenhuma, que nada mais fora do que um compromisso político, que lhe havia ocorrido e que tinha dado certo. O importante era introduzir na Constituição a idéia; a maneira de vestir a idéia, a sua roupagem era menos importante do que o seu recebimento no texto constitucional e o preço deste recebimento foi a expressão normas gerais [...]¹¹⁶.

Após a promulgação da Constituição de 1967, a polêmica em torno do conceito de normas gerais previsto no art. 18, § 1.º, irradiou-se no âmbito do direito tributário. Duas foram as principais correntes acerca da interpretação do dispositivo. A primeira entendia que a lei complementar seria voltada a uma tríplice finalidade: (i) estabelecer normas gerais de direito tributário; (ii) dispor acerca de conflitos de competência; e (iii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Afirmava-se, ainda que, sem prévia lei complementar definindo o “fato gerador” dos tributos previstos na Constituição, ficaria obstada a instituição do gravame pela pessoa política competente. Referida doutrina acabou ficando conhecida como corrente *tricotômica* da lei complementar tributária.

¹¹⁶ SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: RT, 1975, p. 5-6.

A segunda corrente, buscando contextualizar a letra do art. 18, § 1.º, com os princípios federativo, da autonomia municipal e da isonomia das pessoas políticas, sustentava que a lei complementar teria uma única função: *estabelecer normas gerais de direito tributário*. Estas, por sua vez, apresentariam uma dupla finalidade: (i) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes; e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar¹¹⁷.

Questionava-se a possibilidade de flexibilização do rígido sistema constitucional de competências, com base de um conceito impreciso como o de *normas gerais de direito tributário*. Desse modo, para preservar o primado da isonomia das pessoas políticas, referida doutrina propôs que o art. 18, § 1.º, fosse interpretado com se tivesse a seguinte redação: “*Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário para dispor sobre conflitos de competência, nessa matéria, entre as entidades tributantes, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*”. Preservavam-se, assim, a rigidez e a coerência do sistema, e as normas gerais de direito tributário passariam a ter conteúdo definido: regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência impositiva entre as entidades tributantes¹¹⁸.

Geraldo Ataliba, nessa linha, entendia que as normas gerais de direito tributário seriam voltadas (i) a preencher lacunas no texto constitucional, quando não o possam ser

¹¹⁷ Essa doutrina acabou ficando conhecida como *corrente dicotômica*. Todavia, a designação adotada não é apropriada, pois, na verdade, a doutrina em questão entende que a função da lei complementar tributária seria uma só: estabelecer normas gerais de direito tributário. Estas, sim, teriam dupla finalidade (tal observação foi feita por Paulo de Barros Carvalho, em aulas do Curso de Mestrado da PUC-SP).

¹¹⁸ Como esclarece Paulo de Barros Carvalho, “[...] as consequências teóricas e práticas resultantes dessa interpretação seriam as seguintes: 1.ª) À lei complementar, enunciada no art. 18, § 1.º, da Constituição Federal de 1967, caberia a única função de ser o veículo introdutório das *normas gerais de direito tributário*. 2.ª) Estas, por suas vez, ficariam circunscritas a dois objetivos rigorosamente determinados: a) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes; e b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. 3.ª) Como decorrência imediata dos tópicos anteriores, a expressão *normas gerais de direito tributário* ganharia conteúdo jurídico definido. 4.ª) Ficaria assegurada a integridade dos princípios da Federação e da autonomia dos Municípios e, por extensão, sua resultante imediata: o postulado da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno. 5.ª) Nenhum detrimento adviria ao sistema, porquanto tais pessoas poderiam exercer, naturalmente, as competências que a Constituição lhes dera e, nas áreas duvidosas, onde houvesse perigo de irromper conflitos, o mecanismo da lei complementar seria acionado, mantendo-se, assim, a rigidez da discriminação que o constituinte planejou. Paralelamente, a mesma espécie normativa continuaria regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar” (*Curso...*, *op. cit.*, p. 199).

por iniciativa das ordens interessadas; (ii) dirimir os conflitos de competência entre as pessoas constitucionais; e (iii) complementar, regulamentar, quando couber, as limitações constitucionais ao poder de tributar¹¹⁹. Porém, posteriormente, passou a sustentar, com Paulo de Barros Carvalho¹²⁰, que:

[...] o que a Constituição efetivamente está dizendo, porque nós juristas não nos apegamos às palavras, não nos apegamos à formulação verbal, estrita, mas sim ao sentido que a exegese jurídica conduz, está escrito o seguinte: a lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, com as seguintes finalidades: 1) dispor sobre conflitos; 2) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar¹²¹.

Hamilton Dias de Souza, em resposta às críticas de Geraldo Ataliba, afirmada que não pode a interpretação revogar parcialmente a norma jurídica, restringindo-a ao ponto de eliminar parte integrante da mesma, mesmo porque, limitando-se a lei complementar a regular limitações e conflitos de competência, a expressão “estabelecerá normas gerais” seria totalmente inútil, não se podendo inferir que o texto constitucional contenha frases inteiras despidas de significação e eficácia¹²².

A corrente “dicotômica”, entretanto, parece ter sido afastada pela Constituição Federal de 1988. Esta, em seu art. 146, adotou uma redação bastante próxima da tese sustentada pela corrente tricotômica das funções da lei complementar, ao subdividir o dispositivo em três incisos distintos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

¹¹⁹ ATALIBA, Normas gerais..., *op. cit.*, p. 67 e ss.

¹²⁰ CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 191 e ss. CARVALHO, Paulo de Barros. O campo restrito das normas gerais de direito tributário. *Revista dos Tribunais* n.º 433, p. 297 e ss.

¹²¹ ATALIBA, Geraldo. Lei complementar tributária e alcance das disposições do Código Tributário Nacional. *VI Curso de especialização em direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, v. II, 1978, p. 789 (aulas e debates). Segundo Ataliba, “[...] há juristas respeitáveis, há tribunais pelos quais eu tenho o mais profundo respeito, no Brasil, que entretanto, quando vêem uma norma geral do direito tributário, esquecem de tudo o mais e só obedecem à norma geral do direito tributário, ignorando que ela tem de ser obedecida juntamente com todas as outras normas existentes...” (*Op. cit.*, p. 793).

¹²² Normas gerais de direito tributário. In: *Direito tributário* 2, p. 31.

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas¹²³.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o objetivo daqueles que, por pressão política, influíram na redação do art. 146 da Constituição Federal de 1988 foi criar *um canal de livre interferência da União nos interesses jurídico-tributários dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*. A redação empregada pretendeu, sendo *quantitativamente mais forte* que a do texto constitucional pretérito, contornar as bases fundamentais do sistema. Todavia, ainda assim, não lograram êxito. Os princípios da autonomia municipal e da federação, embora não sejam de natureza absoluta, devem apresentar um conteúdo mínimo essencial, sem o qual se descaracterizam¹²⁴. Por isso, o autor propõe uma solução que, sem ignorar o texto nem se afastar destes princípios, interpreta as normas gerais como sendo:

[...] aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, a, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no

¹²³ A Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, incluindo um parágrafo único com quatro incisos e um art. 146-B, agregou novas funções à lei complementar: “Art. 146. [...] Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.” “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”

¹²⁴ CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 207.

*pressuposto de que o faça dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial*¹²⁵.§

4.2.2 Parâmetros de redução da vaguidade do conceito

É inócua qualquer tentativa de estabelecer um conceito definitivo de “normas gerais”. A expressão apresenta um grau de indeterminação semântica impossível de ser totalmente eliminado. De nada adianta afirmar, como faz parte da doutrina, que as normas gerais *estabelecem princípios, diretrizes, linhas mestras e regras jurídicas gerais*. Com isso, apenas se substitui uma expressão indeterminada por outra, sem resolver definitivamente o problema. A vagueza de conceitos jurídicos dessa natureza, quando muito, pode ser apenas mitigada através da identificação de limitações contextuais ou pela delimitação de *zonas de certeza positiva e certeza negativa*, de inequívoca aplicabilidade ou inaplicabilidade. Sempre, todavia, haverá *casos de penumbra*, nos quais a abrangência do conceito será questionável ou duvidosa, podendo apenas ser resolvida no caso concreto¹²⁶.

Nesse sentido, deve-se considerar, inicialmente, que as normas gerais inserem-se no contexto de um federalismo cooperativo, no qual os entes federados legislam concorrentemente, em níveis diversos sobre uma mesma matéria, segundo ensina Raul Machado Horta:

¹²⁵ *Ibid.*, p. 209. Grifamos. Roque Carrazza, após a Constituição Federal de 1988, também continuou entendendo que “a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão ‘as limitações constitucionais ao poder de tributar’. [...] Tal conclusão, posto não deflúa naturalmente da mera leitura do invocado art. 146, é a única possível se levarmos em conta, em sua exegese, dentre outros, os preceitos princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital” (CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 755).

¹²⁶ COMELLA, *Justicia...*, *op. cit.*, p. 21; CARRÍO, Genaro. *Notas sobre derecho e lenguaje*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1972, p. 31-35; ALCHOURRÓN, Carlos; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1987, p. 61 e ss.; GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1988, p. 76 e ss.

As Constituições federais passaram a explorar, com maior amplitude, a *repartição vertical de competências*, que realiza a distribuição de idêntica matéria legislativa entre a União Federal e os Estados-Membros, estabelecendo verdadeiro condomínio legislativo, consoante regras constitucionais de convivência. A repartição vertical de competências conduziu à técnica da *legislação federal fundamental*, de *normas gerais* e de *diretrizes essenciais*, que recai sobre determinada matéria legislativa de eleição do constituinte federal. A legislação federal é reveladora das linhas essenciais, enquanto a legislação local buscará preencher o claro que lhe ficou, afeiçoando a matéria revelada na legislação de normas gerais às peculiaridades e às exigências estaduais. A Lei Fundamental ou de princípios servirá de molde à legislação local. É a *Rahmengesetz*, dos alemães; a *Legge-cornice*, dos italianos; a *Loi de cadre*, dos franceses; são as normas gerais do Direito Constitucional Brasileiro¹²⁷.

Desse modo, estando relacionadas ao conceito de federalismo cooperativo – caracterizado, na feliz expressão de Raul Machado Horta, por um *condomínio legislativo*, *consoante regras constitucionais de convivência* –, as normas gerais pressupõem a participação ativa de todos os entes federados. A estes deve ser reservada a prerrogativa de legislar segundo suas peculiaridades, decidindo autonomamente sobre os tributos de sua competência, e não apenas escolhendo opções preestabelecidas. Não será “geral”, assim, a “norma” que exclua qualquer espaço de atuação legislativa das demais pessoas políticas ou esgote o assunto legislado.

As normas gerais, portanto, como ressalta Pontes de Miranda, sempre devem ser não-exaurientes. A legislação complementar federal deve receber uma configuração tal que demande um desenvolvimento por parte do legislador local. Não pode entrar em pormenores ou detalhes próprios do interesse local, estadual ou municipal. O exercício da competência da União, afinal, não pode excluir a competência legislativa dos demais entes federados. Do contrário, ficará descaracterizada sua natureza concorrente¹²⁸.

Paralelamente, há um segundo fator a ser considerado: a limitação contextual decorrente do regime jurídico do veículo introdutor das normas gerais de direito tributário.

¹²⁷ HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 366.

¹²⁸ Como ressalta Raul Machado Horta: “A legislação federal de normas gerais, como evidenciada a terminologia jurídica empregada, é legislação não exaustiva. É conceitualmente uma legislação incompleta, de forma que a legislação suplementar estadual, partido da legislação federal de normas gerais, possa expedir normas autônomas, afeiçoando as normas gerais às exigências variáveis e às peculiaridades locais de cada ordenamento jurídico estadual.” (Repartição de competências na Constituição Federal de 1988. *Revista Trimestral de Direito Público* n.º 02, p. 9-10)

Estas, sendo veiculadas por lei complementar, não podem alterar, contrariar ou restringir a Constituição, sobretudo o sistema de repartição de competências impositivas nela previsto. A modificação dessa estrutura predeterminada demanda alteração do próprio texto constitucional, o que, por sua vez, somente pode ser operado mediante Emendas à Constituição.

Tais circunstâncias, desde já, tornam o espaço de atuação das normas gerais bastante limitado. Diante da natureza analítica do sistema constitucional tributário, o legislador complementar poderia apenas explicitar o texto, sempre correndo o risco de ir além ou aquém do permitido (caso em que será inconstitucional) ou simplesmente repeti-lo (o que é tecnicamente impróprio). Dentro desse campo restrito, se as normas gerais não podem esgotar o assunto legislado nem alterar a competência impositiva das pessoas políticas, a sua função em um Estado Federal como o brasileiro seria, a rigor, apenas afastar conflitos de competência entre as pessoas políticas tributantes, como ensina Geraldo Ataliba:

Da contemplação do nosso sistema constitucional tributário e meditação sobre seus princípios informadores se vê, raciocinando-se por exclusão, que outra função não podem ter as normas gerais senão completar a Constituição onde e quando seja previsível – ou efetivamente venha a ocorrer – conflito entre as pessoas tributantes. Seria, com efeito altamente ilógico e absurdo que a Constituição tivesse conferido autonomia a Estados e Municípios, tributos privativos e competência ampla para instituí-los e regulá-los e, ao mesmo tempo, conferisse ao Congresso poderes para limitar arbitrariamente aquelas faculdades e competências [...] São, pois, exclusivamente as áreas de conflitos, desde que haja evidente lacuna no texto constitucional. De outra forma não é possível colocar o problema¹²⁹.

Mesmo a doutrina tradicional, a *corrente tricotômica*, reconhecia tal limitação. De um lado, afirmava que as normas gerais seriam voltadas a traçar linhas gerais do ordenamento jurídico tributário, desenvolvendo os princípios constitucionais implícitos, prevendo as diversas espécies tributárias e definindo o “fato gerador” de cada um dos

¹²⁹ ATALIBA, Normas gerais..., *op. cit.*, p. 47-48.

impostos genericamente previstos no texto constitucional¹³⁰. Porém, de outro, reconhecia que “*o campo específico da lei complementar prevista no § 1.º do art. 18 da Constituição Federal é dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária*”¹³¹.

O texto constitucional, portanto, foi redundante ao prever que a lei complementar do art. 146 seria voltada a dispor sobre conflitos de competência e estabelecer normas gerais de direito tributário¹³².

Nas demais matérias em que o problema das normas gerais se coloca, a doutrina tem se encaminhado nessa mesma linha. Como ensina Tércio Sampaio Ferraz Junior, o estudo das normas gerais a partir de seu conteúdo possível não resolve totalmente a questão, sempre restando dúvidas no caso concreto:

Deste modo, para o intérprete, a necessidade de se analisar o conteúdo num contexto finalístico se impõe. Assim, do ângulo teleológico, a distinção há de se reportar ao interesse prevalecente na organização federativa, [...] toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade (estadual, em face da União; municipal, em face do Estado) ou porque é comum (todos têm o mesmo interesse) ou porque envolve tipologias, conceituações que, se particularizadas num âmbito autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional, constitui matéria de norma geral¹³³.

Portanto, como demonstrou Paulo de Barros Carvalho, o legislador complementar pode perfeitamente instituir normas gerais sobre o conceito de tributos e suas espécies, os “fatos geradores”, bases de cálculo e contribuintes dos impostos previstos na Constituição; pode introduzir diretrizes acerca de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e

¹³⁰ “Nessas condições, podemos afirmar que o objetivo das normas gerais é ditar princípios básicos de atuação da discriminação de rendas, de molde a evitar conflitos de competência entre as várias entidades tributantes. Nesses mister, o legislador nacional poderá conceituar cada um dos impostos genericamente previstos na Constituição, como também poderá conceituar as espécies tributárias, de molde a impedir que os legisladores ordinários os conceituem de maneira interesseira, com vistas ao alargamento de suas competências” (SOUZA, *op. cit.*, p. 25).

¹³¹ *Ibidem*, p. 25.

¹³² “Com tal interpretação, daremos sentido à expressão *normas gerais de direito tributário*, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coima de contraditórias, as palavras extravagantes do citado art. 146, III, *a* e *b*, que passam a engrossar o contingente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa.” (CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 209).

¹³³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente - uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público* n.º 7, p. 18.

decadência tributários, assim como dispor sobre o regime jurídico do ato cooperativo. Essa competência, porém, está condicionada a uma finalidade precisa: evitar conflitos de competência tributária¹³⁴.

Por isso, estando voltadas a dispor sobre conflitos de competência, as normas gerais não disciplinam diretamente a conduta intersubjetiva. Trata-se de regras de estrutura, que se limitam a regular a produção jurídica. Normas que, por não esgotar o assunto legislado, não afastam nem dispensam a edição de normas de conduta pela pessoa política competente para a instituição do tributo¹³⁵.

4.2.3 Aplicabilidade dos parágrafos do art. 24 da Constituição Federal

Sustenta-se, em relação às normas gerais do art. 146, a aplicabilidade dos parágrafos do art. 24 da Constituição Federal, que, inclusive, é prevista expressamente no inciso I do referido dispositivo. Desse modo, a competência da União para estabelecer normas gerais, inclusive em matéria tributária, não exclui a competência suplementar dos Estados. A omissão do legislador complementar federal faz com que a competência legislativa estadual seja plena para o atendimento de suas peculiaridades. Ao mesmo tempo, a superveniência de lei federal suspende a eficácia da lei estadual contrária.

Há, portanto, uma competência suplementar e uma competência plena, passível de ser exercida diante da inércia do legislador federal. E o mesmo se aplica aos Municípios, por força do art. 30, inciso II. A Constituição Federal é muito clara a esse respeito:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I – direito tributário [...]

¹³⁴ CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 209.

¹³⁵ Sobre a distinção entre regras de comportamento e regras de estrutura, cf.: BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: UNB, 1999, p. 45 e ss.; BARROS, *Curso...*, *op. cit.*, p. p. 128-163.

§ 1.º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2.º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3.º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4.º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

[...]

Art. 30. Compete aos Municípios

II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber.

Muitos, porém, tem sustentado no seguinte sentido:

[...] o § 3.º apenas cuidou de normas gerais veiculáveis por lei ordinária, e de nenhuma outra. Acresce-se se que, se assim não fosse, o § 3.º autorizaria apenas os Estados e não os Municípios a cuidarem da matéria, se a União não produzisse lei complementar necessária, com o que argumento eliminaria dos Municípios o direito à veiculação ordinária supletiva, se válida fosse a tese de que, à falta de lei complementar, todos os poderes tributantes se transformariam em legisladores de tal nível¹³⁶.

Argumenta-se, por outro lado, que:

[...] nos debates com constituintes e nos contactos não só com os membros da Comissão, mas também com o denominado grupo ‘Centrão’, que pediu a HAMILTON DIAS DE SOUZA e a mim a preparação de um anteprojeto articulado, concordaram conosco e colocaram, por decorrência, no Texto o princípio de que nenhum tributo, qualquer que fosse a sua espécie, poderia ingressar no cenário jurídico sem que houvesse, antes, sua definição em lei complementar¹³⁷.

Todavia, não parece que a interpretação acima represente verdadeiro óbice para a tese da competência legislativa plena em caso de inércia do legislador federal. A reserva de lei complementar, que, como se sabe, só existe nos casos expressamente exigidos pela Constituição, limita-se às normas gerais da União. Não compreende a competência dos Estados e Municípios. Estes retiram sua competência diretamente do texto constitucional, situação esta que jamais poderá ser alterada pelas diretrizes e princípios estabelecidos nas

¹³⁶ MARTINS, Ives Gandra. Lei complementar tributária. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 15. São Paulo: Resenha Tributária, v. 15, 1989, p. 49 e ss.

¹³⁷ MARTINS, Ives Gandra *et al.* *Comentários à Constituição do Brasil*: arts. 44 a 69, v. 4, t. I. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 88.

normas gerais da União. Além disso, se o óbice resulta da ausência de previsão expressa, o art. 34, § 3.º, do ADCT/CF/88, que contém referência expressa aos Municípios, resolve o problema¹³⁸.

Mesmo o Supremo Tribunal Federal, inicialmente inclinado à corrente tradicional das normas gerais de direito tributário, já vem modificando seu entendimento. Tratando do adicional de imposto de renda, aquela Corte afastou a aplicabilidade do § 3.º do art. 24, por entender que a matéria poderia dar margens a conflitos de competência. Porém, em relação aos impostos sem repercussão nacional, cuja regulamentação não daria margens a conflitos, reconheceu que a competência legislativa plena poderia perfeitamente ser exercida. Essa tendência foi confirmada em julgamentos posteriores envolvendo o IPVA.

A matéria foi pacificada no julgamento dos Recursos Extraordinários n.º 140.887/RJ e RE 136.215/RJ:

Adicional do imposto de renda, em favor dos Estados-membros. Inconstitucionalidade da Lei 1.394, de 02.12.88, do Estado do Rio de Janeiro. [...] Os Estados e o Distrito Federal só podem instituir tributos, independentemente da Lei Complementar nacional tributária a que alude o artigo 146 da Constituição Federal, com relação a tributos autônomos, de sua competência, e tributos esses que não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na própria União¹³⁹.

¹³⁸ “§ 3.º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.”

¹³⁹ T. Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. DJU 14/5/1993. “Adicional estadual do imposto sobre a renda (art. 155, II, da C.F.). [...] Impossibilidade de sua cobrança, sem prévia lei complementar (art. 146 da C.F.). Sendo ela materialmente indispensável à dirimência de conflitos de competência entre os Estados da Federação, não bastam, para dispensar sua edição, os permissivos inscritos no art. 24, § 3.º, da Constituição e no art. 34, e seus parágrafos, do ADCT” (T. Pleno. Rel. Min. Octavio Galotti, DJU 16/04/1993). Voto do Min. Octávio Gallotti: “Admito que se preste esse permissivo, entre a disciplina de outras matérias, a possibilitar a instituição de tributos, dispensada, a título de formalidade, para esse fim, a prévia edição de lei complementar. Jamais, entretanto, quando a existência desta se torne materialmente imprescindível, para a dirimência de conflitos de competência entre os Estados. [...] O disposto no § 3.º do art. 24 da Constituição não pode, portanto, significar a abolição da lei complementar necessária à dirimência de conflitos de competência entre Unidades da Federação. O âmbito do dispositivo está limitado, logicamente, às situações de alcance simplesmente isolado ou local, como também indica a expressão literal da norma, em sua parte final, quando se declara destinada a atender os Estados ‘em suas peculiaridades’, sem se mostrar, assim, pertinente ao trato da matéria tributária que haverá, fatalmente, de compreender o inter-relacionamento de mais de um Estado” (fls. 950-951). Nesse mesmo sentido, a ADI n.º 628-2/AC. T. Pleno. Rel. Min. Sydney Sanches. DJ 19/11/1993.

Por outro lado, em relação ao IPVA, o Supremo Tribunal Federal entendeu que:

Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena – § 3.º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 –, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via de edição de leis necessárias à respectiva aplicação – § 3.º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988¹⁴⁰.

A Corte Constitucional, portanto, tem prestigiado cada vez mais o princípio federativo, aproximando-se da doutrina segundo a qual a função própria das normas gerais de direito tributário seria evitar conflitos de competência.

Por outro lado, segundo o § 2.º do art. 24, a competência da União para estabelecer normas gerais não exclui a competência legislativa suplementar dos Estados. Assim, os Estados podem perfeitamente desenvolver os princípios e diretrizes contidos na legislação complementar da União. E nem poderia ser diferente, pois a competência concorrente, estando inserida no contexto de um federalismo cooperativo, pressupõe a legislação concorrente das diversas pessoas políticas¹⁴¹.

Também os Municípios são dotados de competência suplementar. Já é pacífico na doutrina de direito constitucional que, embora o caput do art. 24 não faça qualquer referência aos Municípios, sua competência concorrente decorre do art. 30, inciso II, da Constituição Federal, como ensina Fernanda Dias Menezes de Almeida:

¹⁴⁰ Ag. 167.777 (Rel. Min. Marco Aurélio) apud RE 236.931-8/SP. “[...] ambas as Turmas desta Corte (e foram citados vários precedentes) já se manifestam pela constitucionalidade da disciplina do imposto sobre propriedade de veículos automotores por lei local” (AgRegAgIns. n.º 279.645-6/MG. 1ª Turma. Rel. Min. Moreira Alves. DJU 2/3/2001). “Ficaram os Estados, portanto, legitimados a ditar as normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido, em relação ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24 e em seu § 3.º, da Carta, com vigência até o advento da lei complementar da União (§ 4.º), ainda não editada” (RE 236.931-8/SP. 1ª Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJU 29/10/1999). “As normas gerais alusivas ao IPVA, imposto insuscetível de gerar conflito entre os Estados, foram ditadas por estes, no exercício da competência concorrente do art. 24 e § 3.º, com vigência até o advento da lei complementar da União, como disposto no § 4.º” (Voto do Min. Relator, fls. 1153).

¹⁴¹ HORTA, *op. cit.*, p. 366.

A leitura do *caput* do artigo 24 mostra que a competência legislativa concorrente foi distribuída entre a União, os Estados e o Distrito Federal, não se mencionando os Municípios entre os aquinhoados. Isto não significa que estes estejam excluídos da partilha, sendo-lhes dado suplementar a legislação federal e estadual, no que couber, conforme dispõe o artigo 30, II, da Constituição¹⁴².

Desse modo, ao contrário dos demais textos constitucionais, cujo laconismo no tratamento da matéria gerava intermináveis debates doutrinários, a Constituição Federal de 1988, inserindo expressamente o tema das normas gerais de direito tributário no âmbito da competência concorrente, prestigiou o princípio federativo.

4.2.4 O sentido da expressão “conflitos de competência”

A rigidez e a rigorosa separação de competências do sistema constitucional tributário, segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, afastam qualquer possibilidade de conflitos. Estes, na verdade, não passam de situações de *invasão de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência*. Os conflitos, portanto, resultam de uma má compreensão da norma constitucional, o que faz com que o ente tributante atue de modo mais amplo que o permitido, entrando no âmbito da competência de outras pessoas políticas¹⁴³.

Por essa razão, segundo Roque Carrazza, a lei complementar do art. 146, I, apresenta natureza meramente declaratória, não podendo *innovar* ou modificar o texto da Constituição. Buscam, desse modo, prevenir litígios entre as pessoas tributantes resultantes da má compreensão da norma de competência, dificultando ainda mais a ocorrência de

¹⁴² ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 167-168. Nesse mesmo sentido: BASTOS, Celso. O Município: sua evolução histórica e suas atuais competências. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política* n.º 1, p. 60.

¹⁴³ COÊLHO, *op. cit.*, p. 102 e ss.

conflitos (*logicamente impossíveis, na prática verificáveis*)¹⁴⁴. A lei complementar, portanto, deve *reforçar* o perfil constitucional de cada tributo.

De fato, como se viu, a Constituição fixa exhaustivamente a competência impositiva de cada ente tributante, definindo uma *regra matriz possível* para cada exação. Portanto, resta muito pouco ao legislador complementar. Este, ao dispor sobre conflitos de competência, deve apenas explicitar, reforçando, os preceitos constitucionais. Porém, jamais poderá contrariar o texto, e o sentido da Constituição e seus princípios.

Por fim, resta lembrar que a lei complementar em questão não pode subtrair a matéria da apreciação jurisdicional. Este, pelo princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, é que dará a última palavra. Como esclarece Sacha Calmon:

[...] a remoção dos conflitos pela edição de normas práticas destinadas a solvê-lo, mediante lei complementar, agiliza, em tese, a resolução do problema, mantendo incólume o sistema de repartição de competências, o que não significa ter a lei complementar *in casu* a mesma força de uma decisão judicial, pois o monopólio da jurisdição é atributo do Poder Judiciário. Pode perfeitamente ocorrer que as partes não se convençam e continuem a controverter sobre as próprias regras de interpretação dispostas pela lei complementar, apropositando a intervenção provocada do Poder Judiciário¹⁴⁵.

As conclusões deste capítulo permitem a compreensão dos limites do legislador tributário diante do texto constitucional e das normas gerais de direito tributário, especialmente, das três etapas do processo de concretização dos tributos vigente no direito brasileiro. Antes da análise do objeto principal deste estudo, porém, impõe-se um esforço teórico final, voltado à análise da estrutura lógica das normas jurídicas. Com isso, a regra-matriz da Cofins incidente sobre a receita bruta poderá ser construída a partir de premissas ainda mais seguras.

¹⁴⁴ CARRAZZA, *Curso...*, p. 773.

¹⁴⁵ COELHO, *op. cit.*, p. 779.

Capítulo II

ESTRUTURA LÓGICA DAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1.1 Norma, proposição e enunciado

Não há uniformidade acerca do sentido da expressão “norma jurídica”. Parte da doutrina a emprega como sinônimo de enunciado de direito positivo. Outros entendem que “norma” seria o sentido ou o significado atribuído a tais enunciados pelos operadores jurídicos. O tema certamente não é novo nem poderá encontrar solução definitiva diante das limitações decorrentes do objeto deste estudo¹⁴⁶. Todavia, nota-se que, por influência da teoria dos signos (Semiótica ou Semiologia) no Direito, é cada vez maior o número de construções doutrinárias que partem de um *conceito semântico*¹⁴⁷ ou *concepção hilética* de norma jurídica, assentada na não-correspondência entre disposição (enunciado) e norma¹⁴⁸.

Nessa linha, o presente estudo, ao mesmo tempo em que distingue *enunciado* e *norma*, opera com uma categoria conceitual adicional: a *proposição*. Nos termos da teoria

¹⁴⁶ BULYGIN, Algunas consideraciones sobre los sistemas jurídicos. *Doxa* n.º 9, p. 258.

¹⁴⁷ A expressão é utilizada por ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 58.

¹⁴⁸ Para a *concepção expressiva*, as normas são o resultado do uso prescritivo da linguagem, ao passo que para a *concepção hilética* são significados de certas expressões denominadas enunciados normativos (ALCHOURRÓN e BULYGIN). “Por ‘norma’ interpreto el significado que pueda atribuirse a una expresión lingüística, no la propia expresión lingüística.” (ALCHOURRÓN, Carlos. Sobre derecho y lógica. *Isonomía* n.º 13, p. 20; Título original: “On law and logic”. *Ratio Juris* n.º 9, v. 4, p. 331-348, dic. 1996); No mesmo sentido, cf.: BULYGIN, Eugenio. Lógica y normas. *Isonomía* n.º 1, p. 30; Algunas..., *op. cit.*, p. 257 e ss.; Sobre observadores y participantes. *Doxa* n.º 21-I, p. 42 e ss.; CÁCERES NIETO, Enrique. *Lenguaje y derecho: las normas jurídicas como sistema de enunciados*. México: UNAM, 2000, p. 12 e ss.; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996, p. 205; ROBLES, Gregório. *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*, v. I. Madrid: Civitas, 1999; *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005; MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 53 e ss.; *Direito, linguagem e violência: elementos de uma teoria constitucional*, I. Porto Alegre: Fabris, 1995, p. 41 e ss.; MENDONÇA, Daniel. Sobre una concepción compleja de las normas. *Doxa* n.º 20, p. 308; BECCHI, Paolo. Enunciati, significati, norme: argomenti per una critica dell’ideologia neoscettica. *Analisi e diritto. Ricerche di giurisprudenza analitica*. Torino: G. Giappichelli Editore, 1999, p. 1-16.

da norma jurídica de Paulo de Barros Carvalho, diferencia-se, assim, *enunciado prescritivo, norma jurídica e proposição prescritiva*¹⁴⁹.

A distinção se justifica porque, embora consideradas sinônimas na linguagem comum, as palavras “enunciado” e “proposição” possuem um sentido bastante distinto. O enunciado, como base empírica do conhecimento do direito positivo, é fruto de uma atividade psicológica de enunciação e pode ser definido como “[...] *um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação*”¹⁵⁰. Faz parte do domínio de expressão dos textos prescritivos e não se identifica com o conceito de proposição. Esta constitui o conteúdo de significação do enunciado, que, por sua vez, consiste na expressão – verbal ou escrita – de uma proposição.

Norma, proposição e enunciado surgem em etapas distintas do processo de construção de sentido do Direito. Num primeiro momento, o intérprete promove o isolamento e a atribuição de uma determinada significação aos enunciados prescritivos. Ainda não se tem a estrutura peculiar das normas jurídicas. Existem apenas proposições prescritivas simples, decorrentes de enunciados prescritivos. A *norma jurídica* resulta de uma operação posterior, na qual estas proposições prescritivas simples são ordenadas de acordo com a estrutura sintática de uma proposição combinada implicacional, vale dizer, uma fórmula proposicional na qual uma proposição-conseqüente está ligada à realização condicional de um evento descrito abstratamente em uma proposição-antecedente. De um

¹⁴⁹ Acerca do tema, afirma o autor que “[...] a concepção de norma que temos operado é a chamada ‘hilética’, qual seja, a que toma as unidades normativas, de modo semelhante às proposições, como significado prescritivo de certas formulações lingüísticas” (*Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 25. Cf. ainda: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 1-17 e 107-127).

¹⁵⁰ CARVALHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 19-20. Grifamos.

mesmo enunciado, assim, podem resultar diversas proposições ou normas, bem como uma única proposição ou norma pode ser construída a partir de mais de um enunciado ¹⁵¹.

Todo discurso jurídico apresenta natureza prescritiva e pode ser redutível à estrutura lógica das normas jurídicas, unidades mínimas de significação do deôntico. Estas são construídas a partir dos enunciados prescritivos do direito posto e sua significação (as proposições jurídicas) ¹⁵². Tudo ocorre de forma seqüencial, com sucessivas incursões nos subsistemas das formulações literais (S1), de suas significações enquanto enunciados prescritivos (S2) e das normas jurídicas (S3). Ao final do processo de construção de sentido, segundo ressalta Paulo de Barros Carvalho:

[...] cumpridas todas essas diligências, poderá o intérprete dizer que construiu o sentido da norma jurídica, empreendimento intelectual e emocional que não lhe custou pouca energia. Sendo ele órgão do sistema, terá agora de formalizá-la em linguagem competente, surgindo mais elementos objetivados no plano S1. Caso não seja, terá igualmente de exará-la em linguagem própria, o que importa reconhecer que, do subsistema S3, voltará ao subsistema S1, nele consignado a marca física de sua construção exegética ¹⁵³.

¹⁵¹ Sobre proposições e fórmulas proposicionais, ver também: CARVALHO, Paulo de Barros. Formalização da linguagem: proposições e fórmulas. In: *Apostila de lógica*. São Paulo: PUC/SP, p. 143-153 (inédita); e ENCHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. Lógica, proposición y norma. Buenos Aires: Astrea, 1995, p. 43. Fórmula proposicional caracteriza-se por estar “[...] compuesta exclusivamente por variables proposicionales, conectivas o signos lógicos y símbolos auxiliares.” (p. 43). Opera-se, aqui, com a distinção entre proposições simples e proposições cominadas encontrada em: ESTEBBING, Susan L. *Introducción moderna a la lógica*. México: UNAM, 1965, p. 57 e ss.

¹⁵² “Il dato normativo c’è, mas non è una norma e la norma è soltanto una costruzione dell’interprete: è lui a inventarsene, di volta in volta, il significato.” (BECCHI, Enunciati, significati, norme..., *op. cit.*, p. 12). O autor, assim como outros citados anteriormente, dentro da concepção de signo de Ferdinand De Saussure, diferencia apenas significante e significado. De nossa parte, acolhe-se a nomenclatura de Husserl, que diferencia suporte físico (a palavra falada em ondas sonoras ou escrita no papel ou outro meio físico), significado (dado do mundo exterior ou interior a que se refere, que pode ser real ou imaginário, presente ou pretérito) e significação (noção, idéia ou conceito suscitado em nossa mente). Não há, de fato, uniformidade terminológica. Para Umberto Eco, significante designa o suporte físico, significado, a significação, e referente, o significado. Segundo Peirce, signo seria o suporte físico, interpretante, a significação, e objeto, o significado. Em Morris, por outro lado, suporte físico é substituído por veículo sóico e significação, e significado, por designatum (ou significatum) e denotatum, respectivamente. A respeito, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. Língua e Linguagem - Signos Lingüísticos - Funções, Formas e Tipos de Linguagem - Hierarquia de Linguagens. In: *Apostila de lógica*. São Paulo: PUC/SP, p. 10-43 (inédita).

¹⁵³ CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 127.

1.2 Natureza prescritiva da proposição normativa

Kelsen, empregando os termos “enunciado” e “proposição” sem qualquer distinção, restringia o uso da expressão “proposição jurídica” à linguagem descritiva da Ciência do Direito. Entendia que “[...] as proposições ou enunciados nos quais a ciência jurídica descreve estas relações devem, como *proposições* jurídicas, ser distinguidas das *normas* jurídicas que são produzidas pelos órgãos jurídicos a fim de por eles serem aplicadas e serem observadas pelos destinatários”¹⁵⁴.

Todavia, não há qualquer impropriedade no uso da expressão “proposições prescritivas”. Ao contrário do que sustentam alguns teóricos, estas não são exclusivas das linguagens descritivas, podendo estar presentes em qualquer espécie de discurso¹⁵⁵. Talvez por isso, Kelsen, em outro estudo, tenha adotado terminologia distinta, passando a sustentar que os “[...] enunciados, por meio dos quais a ciência jurídica descreve o Direito, não devem ser confundidos com as normas criadas pelas autoridades legislativas. É preferível não chamar de normas esses enunciados, mas de regras jurídicas”¹⁵⁶.

Alf Ross, por sua vez, entende que a proposição normativa seria internamente híbrida: composta, de um lado, por proposições indicativas (descritivas ou teoréticas) e, de outro, por operadores deônticos. A proposição normativa prescreveria uma implicação “p → q” como verdadeira. Hipótese e tese seriam proposições descritivas constituintes da proposição jurídica. A validade ou a não-validade desta, assim, seria dependente da verdade ou da falsidade das primeiras.

¹⁵⁴ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 80.

¹⁵⁵ Para Susan L. Estebbing (*op. cit.*, p. 53), “[...] no todas las oraciones expresan un proposición, sino sólo aquellas que expresan lo que es verdadero o lo que es falso”. No mesmo sentido, ENCHAVE *et. al.*, *op. cit.*, p. 09 e ss. Entendendo possível se falar em *proposições prescritivas*: VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 95; CARVALHO, Paulo de Barros. Formalização da linguagem: proposições e fórmulas. In: *Apostila de lógica*, p. 143 e ss; BULYGIN, Eugenio. *Lógica y normas*, *op. cit.*, p. 31.

¹⁵⁶ Kelsen, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 63.

O autor, como se vê, elimina o dever-ser da tese e constrói uma proposição normativa sobre uma proposição descritiva, o que, a rigor, é logicamente possível. Todavia, como destaca Lourival Vilanova, a reconstrução formal proposta por Ross não corresponde à natureza do Direito. O descumprimento da tese, isto é, a discrepância entre a conduta normada e a conduta efetiva ou a não verificação da hipótese não afeta suas validades respectivas. É perfeitamente possível o descumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo e o não exercício da pretensão pelo sujeito ativo¹⁵⁷.

No direito positivo, as proposições revestem-se de natureza prescritiva de condutas. E estas são inconfundíveis com as proposições da linguagem descritiva da Ciência do Direito ou dogmática jurídica, que tem no primeiro o objeto de seu conhecimento¹⁵⁸. A diferença é fundamental, produzindo importantes reflexos na análise do discurso. Enquanto estas se sujeitam aos princípios e às leis da lógica apofântica (lógica alética ou clássica), as primeiras são informadas pela lógica deôntica (lógica do dever-ser ou das normas). Em razão disso, variam substancialmente as valências compatíveis com cada corpo de linguagem: as proposições do direito positivo sujeitam-se aos juízos de validade ou não-validade, ao passo que as proposições da Ciência do Direito somente poderão ser verdadeiras ou falsas. Desse modo, não há que falar em proposições prescritivas verdadeiras ou falsas. Estas não descrevem o modo como os sujeitos se comportam em suas relações sociais (*ser*), mas prescrevem o modo como estes devem se comportar (*dever ser*), estabelecendo condutas *obrigatórias, proibidas ou permitidas*¹⁵⁹.

¹⁵⁷ VILANOVA, *op. cit.*, p. 100-102.

¹⁵⁸ *Ibid.*, p. 64 e ss.; CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 1 e ss.

¹⁵⁹ VILANOVA, *op. cit.*, p. 72 e ss.; CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 2 e ss; ENCHAVE *et al.*, *op. cit.*, p. 107-144. A lógica deôntica foi “descoberta” há cerca de 50 (cinquenta) anos por Georg Henrik Von Wright, que a expôs na obra traduzida para o espanhol sob o título “*Norma y Acción*.” O autor não possuía formação jurídica e, durante muitos anos, teve na obra de Hans Kelsen (*Teoria do direito e do Estado*) o seu único contato com o Direito. Posteriormente, mostrou-se influenciado por observações e críticas de Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin (Entrevista concedida ao Professor Eugenio Bulygin, publicada na revista *Doxa* n.º 12, *op. cit.*, p. 385-392, 1992). Kelsen sustentava que a lógica não seria aplicável diretamente às normas jurídicas porque estas pertenciam ao domínio da linguagem prescritiva. O autor partia do pressuposto de que a lógica somente poderia ser aplicada às proposições que são susceptíveis aos valores da verdade ou

É bem verdade que, geralmente, a função prescritiva da linguagem nem sempre está clara no enunciado legal. Por vezes, os textos de direito positivo empregam o verbo *ser* no presente do indicativo, criando a falsa impressão de que não se está diante de uma linguagem voltada à expedição de ordens ou comandos regulatórios do comportamento humano. É o caso do art. 5.º, XI, da Constituição Federal, ao prever que *a casa é asilo inviolável do indivíduo*. Todavia, isso não afasta a função lingüística da proposição. A estrutura gramatical, como destaca Irving Copi¹⁶⁰, é meramente indiciária da função da linguagem. Esta decorre da significação contextual do enunciado, que, no caso do direito positivo, é claramente ligada à disciplina do comportamento humano em suas relações intersubjetivas.

Tem-se, em tais hipóteses, segundo Lourival Vilanova, uma ocultação da linguagem lógica, que não desnatura a função lingüística do discurso:

Em linguagem do Código Civil: “Art. 2º - Todo homem é capaz de direitos e obrigações na ordem civil”. Essa *linguagem técnica* do Código encobre a linguagem lógica: dado o fato de ser homem, deve-ser a capacidade... Em linguagem simbólica: se se dá *F* (o fato de ser homem), então deve-ser (o sujeito) *S*¹⁶¹.

Por outro lado, como não existe linguagem *quimicamente pura* (COPPI, 1981), por vezes, a linguagem própria ou dominante do discurso jurídico pode conviver com funções lingüísticas paralelas ou impróprias. É possível, assim, identificar uma função *persuasiva* em diversas construções teóricas da Ciência do Direito, que, ao mesmo tempo em que

falsidade. Princípios como o da não-contradição, entretanto, poderiam ser aplicados indiretamente às normas jurídicas através das proposições jurídicas (proposições que descrevem normas jurídicas e são susceptíveis de ser verdadeiras ou falsas). Atualmente, a lógica “deontica” é cada vez mais aceita na doutrina. Todavia, há uma série de propostas alternativas no sentido de “um direito positivo verdadeiro”. O objeto deste estudo, entretanto, não permite aprofundamento mais detido do tema. A respeito, ver: MANSON, Manuel. Normas, verdad y lógica formal, *op. cit.*, p. 237 e ss.

¹⁶⁰ *Introdução à lógica*. 3. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1981, p. 55. No mesmo sentido: NIETO, Enrique Cáceres: “[...] la forma de los enunciados no es una garantía infalible de la función, pues puede acontecer que enunciados de una determinada clase, cumplan una función lingüística correspondiente a la de otra categoría.” (*Lenguaje...*, *op. cit.*, p. 16).

¹⁶¹ VILANOVA, *op. cit.*, p. 70.

descrevem o direito positivo, buscam convencer ou induzir o leitor a acolher a interpretação preconizada pelo autor. Em diversas situações, por sua vez, o direito positivo também desempenha uma função paralela, muitas vezes, de natureza *emotiva*, suscitando reações emocionais no receptor. É o caso dos preâmbulos constitucionais e dos enunciados que asseguram valores como a dignidade da pessoa humana¹⁶².

Tais circunstâncias, no entanto, também são insuficientes para afastar a natureza própria ou dominante da linguagem prescritiva do direito positivo. Em qualquer caso, como destaca Gregorio Robles, “[...] a função do Direito não é suscitar sentimentos ou reações emocionais, senão regular as ações humanas. Os sentimentos ou emoções que promove é uma questão que pode ser qualificada como «externa», alheia ao Direito em si mesmo considerado”¹⁶³.

2 TEORIA ESTRUTURAL DUAL E NORMA JURÍDICA COMPLETA

No núcleo lógico-estrutural das normas jurídicas, sempre haverá uma proposição-antecedente (hipótese, descritor, suposto ou suporte fático) ligada – por uma relação formal de implicação ou causalidade jurídica – a uma proposição-conseqüente (prescritor, mandamento). A hipótese descreve um evento de possível ocorrência no campo da experiência social. É qualificadora normativa do fático e, apesar de seu caráter descritivo, como ressalta Lourival Vilanova, não constitui uma proposição cognoscente do real¹⁶⁴. O conseqüente, de modo diverso, prescreve uma relação jurídica; é prescritor de condutas intersubjetivas, contendo, por isso, uma proposição relacional, ligando dois ou mais

¹⁶² Sobre a poeticidade dos textos, com especial referência à “dignidade do homem”, cf.: SCHRECKENBERGER, Waldemar. *Semiótica del discurso jurídico*. México: UNAM, 1987, p. 54 e ss.

¹⁶³ “En cualquier caso, la función del Derecho no es suscitar sentimientos o reacciones emocionales, sino regular las acciones humanas. Los sentires o emociones que provoque es una cuestión que puede ser calificada de «externa», ajena al Derecho en sí mismo considerado.” (ROBLES, *Teoría...*, *op. cit.*, p. 73).

¹⁶⁴ VILANOVA, *op. cit.*, p. 88-89.

sujeitos de direito em torno de uma conduta disciplinada como proibida, permitida ou obrigatória, que refletem os três modais deônticos possíveis (e somente três): o obrigatório (O), o proibido (V) e o permitido (P)¹⁶⁵. O dever-ser, no conseqüente, aparece sempre modalizado, ao passo que na ligação antecedente-conseqüente, o operador é neutro¹⁶⁶.

De acordo com teoria da estrutura dual, a norma jurídica completa compreende duas normas jurídicas distintas: as normas primárias e as normas secundárias. As primeiras prescrevem as relações deônticas (os direitos e deveres), ao passo que as últimas, as providências sancionatórias. A terminologia não é uniforme. Kelsen, que sempre denominou primárias as normas sancionatórias, em obra póstuma, passou considerá-las normas secundárias¹⁶⁷. Cossio, por sua vez, as denomina *endonorma* (norma primária) e *perinorma* (norma secundária)¹⁶⁸.

Não se inclui a sanção como elemento da norma jurídica.¹⁶⁹ Tal concepção, além de não permitir uma compreensão adequada das funções desempenhadas por cada norma (primária e secundária) no sistema jurídico, gera uma série de dificuldades analíticas, como destaca Paulo de Barros Carvalho:

[...] caso a sanção passasse a integrar a estrutura lógica da norma jurídica, haveríamos de conceber regra que tivesse uma hipótese, uma conseqüência, outra hipótese para o descumprimento dessa conseqüência e, finalmente, outra conseqüência a que chamaríamos de sanção. Verdadeiramente, seria algo de estrutura tão complexa que seu estudo pormenorizado demandaria esforços incalculáveis¹⁷⁰.

¹⁶⁵ Alguns insistem em um quarto: o facultado (F). Entretanto, como explica Lourival Vilanova, a faculdade nada mais é do que uma permissão bilateral, que pode ser reduzida ao modal P (*Op. cit.*, p. 79).

¹⁶⁶ O operador “dever-ser”, como ensina Paulo de Barros Carvalho, encontra-se presente em duas oportunidades: no contexto da proposição conseqüente; e ligando esta com a proposição antecedente. Nesta, o “dever-ser” encontra-se neutro, ao passo que, naquela, modalizado, prevendo condutas obrigatórias, proibidas ou permitidas. Eventualmente, também poderá constar do antecedente da norma. Porém, aqui, estará sendo apenas *mencionado* (suposição material), mas não *usado* (suposição formal). Trata-se de uma realidade sintática que se verifica no âmbito das normas gerais e abstratas e no das normas individuais e concretas (*Direito...*, *op. cit.*, p. 130 e ss.)

¹⁶⁷ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 181 e ss.

¹⁶⁸ COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho: su problema y sus problemas*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1963.

¹⁶⁹ Em sentido contrário, entre nós: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 35.

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 51.

Além disso, deve-se ter presente que as normas secundárias não se confundem com as normas primárias sancionatórias. As “sanções extrajudiciais”, como as administrativas e contratuais, também são normas primárias. As normas secundárias caracterizam-se por expressar em seu conseqüente uma relação jurídica de natureza jurisdicional, na qual o poder público, como Estado-Juiz, impõe coativamente a pretensão insatisfeita¹⁷¹.

As normas primária e secundária, por outro lado, são simultaneamente válidas. A aplicação de uma, porém, afasta a aplicabilidade da outra¹⁷². Há entre ambas uma *relação-de-ordem não-simétrica*, uma vez que a norma sancionatória pressupõe a norma definidora da conduta exigida, como ensina Lourival Vilanova:

[...] *há uma relação-de-ordem não-simétrica*, a norma sancionadora pressupõe, primeiramente, a norma definidora da conduta exigida. Também, cremos, com isso não ser possível considerar a norma que não sanciona como supérflua. Sem ela, carece de sentido a norma sancionadora. O Direito-norma, em sua integridade constitutiva, compõe-se de duas partes¹⁷³.

A estrutura lógica da norma jurídica completa, assim, pode ser representada através da seguinte fórmula proposicional:

$$D \{ (p \rightarrow q) \vee [(p \cdot \neg q) \rightarrow S] \}$$

Onde: *D* representa o functor deôntico; *p*, ocorrência do fato jurídico; *q*, a conduta devida; $\neg q$, a conduta descumpridora do dever; “.”, o conectivo conjuntor; “ \rightarrow ”, o operador implicacional; *S*, a sanção; “ \vee ” o disjuntor includente.

¹⁷¹ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 192 e ss.; CARVALHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 37 e ss.; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 39.

¹⁷² CARVALHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 33: “Ambas são válidas no sistema, ainda que somente uma venha a ser aplicada ao caso concreto. Por isso mesmo, empregamos o disjuntor includente (‘ \vee ’), que suscita o trilema: uma ou outra ou ambas.”

¹⁷³ VILANOVA, *op. cit.*, p. 112.

A bimembridade constitutiva da norma jurídica, porém, muitas vezes é dividida para fins analíticos. Desse modo, sem qualquer prejuízo científico, conforme o interesse do sujeito do conhecimento recaia sobre o estudo da conduta devida ou da sanção, nada impede que as normas primária e secundária sejam estudadas separadamente. Há, no entanto, um limite intransponível, representado pela estrutura lógica das normas, que será sempre a mesma, pouco importando o “ramo” do Direito envolvido¹⁷⁴. Quer se trate de regras de direito tributário, de direito comercial, civil e assim por diante, sempre se terá um juízo hipotético, no qual uma proposição-conseqüente, contendo critérios de identificação de uma relação jurídica, está ligada – por um nexo de imputação ou causalidade jurídica – à realização condicional de um evento de possível ocorrência no plano sociológico, cujos critérios de identificação vêm descritos em uma proposição-antecedente¹⁷⁵.

3 OBJEÇÕES À TEORIA DA NORMA COMO JUÍZO HIPOTÉTICO

A concepção kelseniana de norma como um juízo hipotético (“Se A é, B deve ser”) é considerada insuficiente por parte da doutrina, na medida em que não compreenderia as normas categóricas (“atributivas” ou “qualificadoras”), que determinam uma “obrigação objetiva de algo que deve ser feito” (por exemplo: “Brasília é a Capital Federal”)¹⁷⁶.

Para Paulo de Barros Carvalho, na obra “Teoria da Norma Tributária”, tais normas não seriam verdadeiramente regras jurídicas, “[...] por não revestirem a forma de juízos hipotéticos, já por não estabelecerem comportamentos-tipo. Tais proposições têm,

¹⁷⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 262: “A regra jurídica tributária tem estrutura lógica e atuação dinâmica *idêntica* a qualquer outra regra jurídica” (p. 262). Em outra passagem: “A fenomenologia do ‘fato gerador’ (hipótese de incidência, suporte fático, etc.) não é especificamente do Direito Tributário e nem do Direito Penal, pois *toda e qualquer regra jurídica* (independente de sua natureza tributária, civil, comercial, processual, constitucional, etc.) tem a mesma estrutura lógica: a *hipótese de incidência* (‘fato gerador’, suporte fático, etc.) e a *regra* (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência sobre a hipótese de incidência fica condicionada à *realização* desta hipótese de incidência.” (p. 319).

¹⁷⁵ CARVALHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 18-19.

¹⁷⁶ REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, p. 95.

realmente, a estrutura lógica dos juízos categóricos, sendo impossível transgredi-las e inexistindo, portanto, sanções que lhes correspondam”¹⁷⁷. O autor rejeita o entendimento de Recaséns Siches, para quem tais proposições seriam “fragmentos de normas”¹⁷⁸.

Todavia, partindo-se da distinção entre *enunciado*, *proposição* e *norma*, nota-se que as “normas” categóricas não infirmam a concepção de norma como juízo hipotético. A rigor, não seriam normas propriamente ditas, mas apenas proposições prescritivas simples não ordenadas de acordo com a estrutura sintática de proposição-hipótese e proposição-conseqüente (proposição combinada implicacional).

Outra importante objeção à concepção de norma como juízo hipotético foi apresentada pela teoria de Carlos Cossio, segundo o qual a norma seria um juízo disjuntivo: (“Dado *A*, deve-ser *B*, ou dado não-*B*, deve ser *S*”; “Dado o fato *A*, deve-ser prestação *B*, ou dada a não-prestação *B*, dever ser sanção *S*”). Todavia, como ressalta Lourival Vilanova, “considerando-se bem a teoria egológica, ela não recusa a estrutura hipotética, pois na fórmula ‘dado *A* dever-ser *B*, ou dado não-*B* dever-ser *S*’ encontra-se a relação de antecedente para conseqüente, característica da conexão hipótese/tese (ou prótase e apódose)”¹⁷⁹.

Porém, ainda assim, como ressalta o jusfilósofo pernambucano, a objeção de Cossio tem a virtude de acentuar a presença, na estrutura formal da norma jurídica integral, *uma disjunção de duas implicações, ou duas estruturas hipotéticas relacionadas disjuntivamente*¹⁸⁰.

¹⁷⁷ CARVALHO, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 54.

¹⁷⁸ SICHES, Recaséns. *Introducción al estudio del Derecho*. México: Porrúa, 1970, p. 126; CARVALHO, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 55.

¹⁷⁹ Ainda segundo Vilanova: “Os símbolos literais nela contidos não são *variáveis nominais*, mas *variáveis proposicionais*. Tanto que poderemos formular assim: ‘se *p* então *q* ou se não-*q* então *r*’. [...] (*Op. cit.*, p. 139).

¹⁸⁰ “No esquema kelseniano ‘Se *A*, então deve-ser *B*’ só transparece *uma* proposição hipotética. Analiticamente encontram-se *duas* proposições, como constituintes da relação condicional. O que serviu de base para caracterizar a proposição global foi a hipoteticidade. Como reduziu a norma à proposição primária (norma sancionatória) deixou de perceber, cremos, que havia, na estrutura formal da proposição jurídica

4 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

4.1 Seccionamento analítico

A experiência, como destaca Paulo de Barros Carvalho, indica a presença de três espécies de normas jurídicas tributárias, classificadas segundo o grupo institucional a que pertencem em: (i) *normas tributárias em sentido amplo*, compreendendo (a) as normas que demarcam princípios e (b) as normas que fixam providências administrativas; e as (ii) *normas tributárias em sentido estrito*, que definem a norma-padrão ou regra-matriz de incidência dos tributos. Todas apresentam a mesma estrutura lógica.

Todavia, para evitar ambigüidades semânticas, neste estudo, na linha da classificação acima, será empregada a expressão “*regra-matriz de incidência tributária*” para se referir à norma jurídica primária que institui um determinado tributo¹⁸¹.

Por outro lado, da mesma forma que se mostra justificável a separação das normas primária e secundária, é perfeitamente possível um seccionamento provisório da regra-matriz de incidência, concentrando o objeto do estudo apenas nas notas de identificação do evento de possível ocorrência descrito na proposição-antecedente e a relação jurídica prevista na proposição-conseqüente¹⁸². Trata-se de divisão que se justifica apenas para fins analíticos. O mecanismo de incidência continua vinculado à integridade conceptual da regra-matriz. Assim, para ensejar a produção de efeitos no plano jurídico, um evento concreto deverá apresentar todas as propriedades descritas na hipótese da norma¹⁸³.

O tema, porém, não é isento de controvérsias. A doutrina não só diverge acerca de quais seriam as notas de identificação, como chega ao extremo de debater acerca da melhor

integral, uma disjunção de duas implicações, isto é, duas estruturas hipotéticas relacionadas disjuntivamente.” (VILANOVA, *op. cit.*, p. 134).

¹⁸¹ CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 235; *Direito...*, *op. cit.*, p. 79.

¹⁸² ATALIBA, *Hipótese...*, *op. cit.*, p. 59; CARVALHO, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 123.

¹⁸³ CARVALHO, *Curso...*, p. 243 e ss.

expressão para designar os termos resultantes desse seccionamento analítico. A palavra “elementos”, utilizada por boa parte da doutrina estrangeira e, entre nós, por Fábio Fanucchi¹⁸⁴, não foi aceita sem questionamentos. Geraldo Ataliba criticava-a por sugerir “[...] a idéia de que se está diante de algo que entra na composição doutra coisa e serve para formá-la”. Por isso, entendendo que seriam “[...] simples qualidades, atributos ou relações de uma coisa una e indivisível”, o autor prefere “falar em aspectos da hipótese de incidência, porque, na verdade, esta unidade conceitual pode ser encarada, examinada e estudada sob diferentes prismas, sem destituir-se de seu caráter unitário e sem que a compreensão, exame e estudo de uma possa permitir negligenciar ou ignorar os demais, partícipes da unidade e nela integrados”¹⁸⁵.

Paulo de Barros Carvalho, por outro lado, utiliza a palavra “critérios”, por entender que as notas resultantes do seccionamento analítico da norma geral e abstrata seriam critérios de identificação do fato de possível ocorrência descrito na hipótese e das relações jurídicas que se instauram a partir destes¹⁸⁶. Em relação às normas individuais e concretas, o autor entende que o termo adequado seria “elementos”, por se estar diante de um enunciado protocolar denotativo:

No enunciado protocolar denotativo, que concertamos chamar de fato jurídico tributário, são apurados com extrema determinação os critérios da hipótese de incidência da regra-matriz, de tal modo que as classes previstas no antecedente transformam-se em conjuntos de um único indivíduo, devidamente caracterizados. Entendemos por bem denominar tais classes de ‘elementos’, havendo, então, um elemento material, outro espacial e outro temporal¹⁸⁷.

¹⁸⁴ FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, v. I, p. 232 e ss.

¹⁸⁵ ATALIBA, op. cit., p. 70. A terminologia do professor paulista foi acolhida por diversos autores, destacadamente, cf.: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 95.

¹⁸⁶ CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 251.

¹⁸⁷ CARVALHO, *Direito...*, op. cit., p. 121.

Acolhendo a palavra “critério” apenas para o antecedente, Marçal Justen Filho entende que, em relação ao conseqüente, a denominação mais adequada seria “determinações”, aduzindo que:

Entendemos que a conseqüência da norma não fornece critérios para o reconhecimento de algo, diversamente do que se dá na hipótese. Enquanto essa descreve uma situação fática cuja ocorrência não é produzida pela norma (mas dela independe), a conseqüência *produz* uma entidade até então inexistente e que, sem a norma, nunca viria a existir (embora exista abstratamente). A situação fática correspondente à descrição da hipótese de incidência torna-se, com a previsão normativa, juridicamente relevante e ingressa no mundo do Direito. Já a relação jurídica prevista no mandamento não existe fora ou antes dele (embora sua efetivação exija a ocorrência do fato imponível). Daí poder-se assinalar uma natureza *descritiva* da hipótese normativa (à qual se alia uma natureza *constitutiva* consistente no efeito de juridicização dela decorrente sobre os fatos). Mas, em relação ao mandamento, há uma natureza *geradora* ou *constitutiva*, exclusivamente. O mandamento não descreve nada – pois nada há a ser por ele descrito (descrição só é possível quando o objeto descrito existe previamente)¹⁸⁸.

A crítica, entretanto, não procede. A hipótese também “produz uma entidade até então inexistente e que, sem a norma, nunca viria a existir”; a afirmação segundo a qual “a relação jurídica prevista no mandamento não existe fora ou antes dele” não se restringe ao conseqüente. O fato somente existe para o Direito, convertendo-se em fato jurídico, como concreção de uma hipótese normativa¹⁸⁹, segundo reconhece o próprio autor, ao afirmar que a “[...] situação fática correspondente à descrição da hipótese de incidência torna-se, com a previsão normativa, juridicamente relevante e ingressa no mundo do Direito”¹⁹⁰. A proposição normativa carece de *contrapartida objetiva*, estando desvinculada da “[...] *relação real que se verifica ou não se verifica na ordem dos fatos*”¹⁹¹. A hipótese, assim, embora descreva um evento de possível ocorrência, não constitui uma proposição

¹⁸⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 45-46.

¹⁸⁹ Como destaca Marcos Bernardes de Mello, “[...] para que se aluda a mundo jurídico (parte do mundo geral formado pelos fatos jurídicos) é essencial a menção à incidência da norma sobre seu suporte fático, porque o mundo jurídico, ele mesmo, é conseqüência exclusiva do incidir da norma sobre o suporte fático.” (Contribuição para o estudo da incidência da norma jurídica tributária. In: BORGES, José Souto Maior (Coord.). *Direito tributário moderno*. São Paulo: José Bushtsky, 1977, p. 17).

¹⁹⁰ JUSTEN FILHO, *op. cit.*, p. 46.

¹⁹¹ VILANOVA, *Estruturas...*, *op. cit.*, p. 116.

cognoscente do real; é proposição prescritiva, assim como o conseqüente¹⁹². A mesma conclusão impõe-se a partir da premissa de que o ingresso do “fato gerador” (evento) e da “obrigação tributária” (relação efectual) no sistema depende da interação da linguagem jurídica competente por intermédio de uma norma individual e concreta, que constitua o fato jurídico e a relação jurídica tributária¹⁹³.

De qualquer modo, se é verdade que o conhecimento científico pressupõe o uso de linguagem precisa, cumpre reconhecer que a escola da melhor expressão não deixa de ser uma questão de “conveniência tipográfica”¹⁹⁴. Portanto, para evitar maiores debates em torno de uma discussão meramente semântica, convencionou-se o uso do termo “critério”, por parecer o mais adequado para se referir às notas resultantes do seccionamento analítico da regra-matriz.

4.2 Proposição-antecedente

4.2.1 Equívoco da expressão “fato gerador”

Dentre as diversas denominações empregadas para designar o antecedente normativo (prótase, hipótese, descritor, suposto ou suporte fático), o legislador tributário escolheu a mais infeliz: *fato gerador*. Consagrada no direito brasileiro a partir de estudo de

¹⁹² *Ibid.*, p. 88-89.

¹⁹³ Para Paulo de Barros Carvalho, a ocorrência do evento do mundo real, cujos critérios de identificação estão descritos no antecedente de uma norma geral e abstrata, não tem o condão de fazer surgir a relação jurídica tributária (prescrita pelo conseqüente). Até então, existe apenas uma relação efectual (“relação jurídica não-formalizada”), que, ao lado do evento, faz parte dos meros objetos da experiência. Para o surgimento da obrigação tributária (e do crédito tributário), é necessária a inserção, na ordem jurídica, de uma norma individual e concreta. Esta que, em seu antecedente, contém o fato jurídico tributário (que é o relato, em linguagem jurídica competente, do evento) e, no conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, com a individualização de seus sujeitos ativo e passivo, e a quantificação do objeto da prestação. Desse modo, a linguagem do direito incide sobre a linguagem da realidade social, produzindo uma unidade na linguagem da facticidade jurídica. (*Direito...*, *op. cit.*, p. 127 e ss.; *Curso...*, *op. cit.*, p. 277 e ss.).

¹⁹⁴ Sobre o tema, cf.: ESTEBBING, *op. cit.*, p. 497 e ss.

Gaston Jeze¹⁹⁵, a expressão foi criticada Rubens Gomes de Sousa, por dar a idéia de que o fato seria necessário e suficiente para gerar a obrigação, quando, na verdade, seria apenas necessário¹⁹⁶. Amílcar de Araújo Falcão apontava uma impropriedade no qualificativo *gerador*, observando que “[...] não é o fato gerador quem cria, quem, digamos assim, gera a obrigação tributária. A fonte de tal obrigação, a energia ou força que a cria ou gera é a própria lei”¹⁹⁷. Apesar disso, acompanhados por Aliomar Balleiro, a mantiveram, uma vez que a denominação *consagrada* já teria *penetrado na terminologia jurídica nacional*¹⁹⁸.

O uso do termo “fato gerador”, no entanto, além de inadequado, conduz a uma série de equívocos conceituais. Trata-se de expressão ambígua, que se refere, ao mesmo tempo, a duas realidades totalmente distintas: a descrição hipotético-normativa do fato; e a realização concreta deste. Por isso, considerando-o incapaz de gerar “coisa alguma além de confusão intelectual”, Alfredo Augusto Becker propôs o uso de “hipótese de incidência”, para a descrição abstrata do evento de possível ocorrência, e “hipótese de incidência realizada”, para o fato jurídico concreto¹⁹⁹.

Todavia, como “hipótese realizada” deixa de ser hipótese, esta última expressão deve ser substituída por outra mais ajustada, conforme demonstrou Geraldo Ataliba, ao optar por “fato imponible”, mantendo apenas a designação hipótese de incidência²⁰⁰. A proposta de Ataliba, porém, também não se mostra adequada. Afinal, como ressaltou Paulo

¹⁹⁵ Publicado originariamente na *Revue du Droit Public et de la Science Politique*, tomo 54, ano 44, Paris, 1937, p. 618-634, traduzido por Paulo da Mata Machado, sob o título “O fato gerador do imposto (contribuição à teoria do crédito de imposto)”, publicado na *Revista de Direito Administrativo* n.º 2, p. 50 e ss. e na *Revista Forense* n.º 104, p. 36 e ss.

¹⁹⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 167, nota 12-B.

¹⁹⁷ “O fato gerador é, apenas, o pressuposto material que o legislador estabelece para que a relação obrigacional se instaure. [...] A obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força de lei; na lei estão todos os seus fatores germinais. O chamado fato gerador marca, apenas, o momento, o pressuposto, a *fattispecie* normativa para que o *vinculum juris* legalmente previsto se inaugure.” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 4).

¹⁹⁸ “[...] reconhecemos a procedência da crítica à expressão fato gerador dos franceses, mas a empregados pela difusão que, em nosso País, já o tornou consagrada na linguagem jurídica. ‘Fato tributável’, pressuposto de fato’, ‘situação de fato’, *fattispecie tributaria*, *Tatbestand* não seriam melhores. Talvez, ‘fato-condição’ (Damerville, v. p. 366).” (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 116, nota 39).

¹⁹⁹ BECKER, Teoria..., *op. cit.*, p. 318.

²⁰⁰ ATALIBA, *Hipótese...*, *op. cit.*, p. 49 e ss.

de Barros Carvalho, se “imponível” significa passível de imposição (incidência), sendo esta imediata e concomitante ao surgimento do fato, enquanto houver algo imponível não será um fato, e, após a imposição, não será mais imponível. O autor, por essa razão, propôs as expressões “hipótese tributária”, para a descrição abstrata do evento, e “fato jurídico tributário”, para o fato concreto; “jurídico”, porque produz efeitos de direito; e “tributário”, por ter eficácia diretamente ligada à instituição do tributo²⁰¹.

Partindo-se, entretanto, da distinção entre *fato* e *evento*, exposta por Paulo de Barros Carvalho, ou seja, da concepção teórica que define *fato jurídico tributário* como relato em linguagem competente de um evento concreto que se ajusta aos critérios de identificação previstos no antecedente da regra-matriz de um tributo (norma geral e abstrata), para diferenciar eventos sem relevância jurídica e eventos juridicamente relevantes, passíveis de relato em linguagem competente, nada impede falar em “*evento imponível*”.

A importância da distinção entre a definição abstrata e o fato concreto também tem sido ressaltada por parte da doutrina estrangeira. Nesse sentido, após realizar amplo estudo acerca das expressões empregadas no direito espanhol, no alemão, no italiano e no brasileiro, Jorge Witker, com fundamento nos estudos de Geraldo Ataliba, observa enfaticamente a necessidade de “distinguir entre os indistintamente chamados:

- pressuposto e fato prático real;
- definição abstrata e realização concreta;
- hipótese de incidência e fato gerador;
- *fattispecie* abstrata e *fattispecie* concreta;
- descrição legal e materialização²⁰².

²⁰¹ CARVALHO, Curso..., *op. cit.*, p. 241.

²⁰² Tradução nossa. Origina:

“[...] debemos distinguir entre los indistintamente llamados:

- presupuesto y hecho práctico real;
- definición abstracta y realización concreta;
- hipótesis de incidencia y hecho generador;
- *fattispecie* abstracta y *fattispecie* concreta;
- descripción legal y materialización.” (WITKER, Jorge. *Derecho tributario aduanero*. México: UNAM, 1999, p. 77). Apesar disso, o autor, incompreensível e contraditoriamente, por ocasião do estudo dos tributos

Neste estudo, porém, afastando o termo “fato gerador” – inadequado e ambíguo – convencionou-se o uso das seguintes expressões: (i) “hipótese de incidência” para se referir ao antecedente da regra-matriz; (ii) “evento imponible”, para o evento juridicamente relevante, passível de relato em linguagem jurídica competente, por se ajustar aos critérios de identificação previstos no antecedente da regra-matriz de incidência de um tributo; e (iii) “fato jurídico tributário”, para o enunciado protocolar denotativo que consiste no relato em linguagem competente do evento ocorrido no plano sociológico e que se subsume às notas contidas no antecedente da norma geral e abstrata. Relato este que deve ocorrer de acordo com os pressupostos exigidos pela teoria das provas vigentes no sistema e é formalizado em um ato jurídico administrativo: o lançamento tributário²⁰³.

4.2.2 Antecedentes doutrinários: Escola glorificadora do “fato gerador”

Diante da estrutura lógica da norma jurídica, os critérios de identificação do fato jurídico tributário devem ser buscados na hipótese da regra-matriz do tributo, ao passo que as notas de identificação da relação jurídica tributária, na proposição-consequente. Mostra-se inadequada, assim, a concepção teórica conhecida como *Escola de glorificação do fato gerador*, caracterizada por estudar todos os critérios da norma como “elementos” ou “aspectos” da hipótese de incidência.

Referida doutrina opera um verdadeiro esvaziamento do consequente, bastante nítido na teoria de Dino Jarach. Para este autor, o fato imponible seria composto de elementos objetivos, subjetivos, quantitativos, espaciais e temporais, contendo:

incidentes sobre o comércio exterior, mantém o uso da expressão “*elementos del hecho generador*” (*Ibid.*, p. 78).

²⁰³ CARVALHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 217-252; *Curso...*, *op. cit.*, p. 350-431.

[...] em primeiro lugar, os fatos objetivos contidos na definição legal do pressuposto; em segundo, a determinação objetiva do sujeito ou sujeitos que resultem obrigados ao pagamento do gravame e o momento de vinculação do pressuposto de fato com o sujeito ativo da imposição; em terceiro lugar, a base de medição, chamada também base imponible, isto é, a adoção de parâmetros que servem para valorar quantitativamente os fatos, cuja verificação origina a obrigação; em quarto lugar, a determinação, no espaço e no tempo, destes fatos; e em quinto, a quantidade expressada numa soma finita, ou numa percentagem ou alíquota aplicável à base imponible, que permite determinar como resultado, o *quantum* da obrigação tributária²⁰⁴.

A mesma supervalorização do antecedente também está presente na obra de Geraldo Ataliba. O autor, para quem a hipótese de incidência deve “[...] determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento”, sustenta a existência de quatro aspectos essenciais: a) o *aspecto pessoal* ou subjetivo: qualidade que determina os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária; b) o *aspecto temporal*: indicação das circunstâncias de tempo importantes para a configuração do fato imponible; c) o *aspecto espacial*: indicação das circunstâncias de lugar relevantes para a configuração do fato imponible; e c) o *aspecto material*: designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo da hipótese de incidência. Este seria a própria consistência material do fato descrito pela hipótese, que permite sua caracterização e individualização, representando, por isso, o aspecto mais importante. O aspecto material apresentaria uma perspectiva mensurável – a *base imponible* –, relevante para efeitos de determinação, com a alíquota, do exato *quantum debetur* de cada obrigação tributária concreta²⁰⁵.

²⁰⁴ Nada resta, como se vê, ao conseqüente da norma tributária. JARACH, Dino. Estrutura e elementos da relação jurídica tributária. *Revista de Direito Público*, n.º 16, p. 337.

²⁰⁵ ATALIBA, *Hipótese...*, *op. cit.*, p. 70-97. Em outro estudo, em co-autoria com José Artur Lima Gonçalves, Ataliba parece ter se alinhado à doutrina que agrega o prazo de recolhimento dos tributos aos aspectos da hipótese de incidência. (Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. *Revista de Direito Tributário*, n.º 45, p. 25 e ss.).

Em certa medida, o esvaziamento do conseqüente ainda está bastante presente em estudos contemporâneos de direito comparado, sobretudo os de língua espanhola, baseados nas construções teóricas de Dino Jarach, A. D. Giannini e Fernando Sainz de Bujanda²⁰⁶.

Nesse sentido, partindo de diferenciação proposta por A. D. Giannini, entre elemento objetivo (o fato, ato ou operação tributada) e elemento subjetivo (a pessoal que guarda relação especial com o primeiro e que a lei considera o seu realizador) do “fato imponible”, Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero e José M. Tejerizo López distinguem, com base na teoria de Fernando Sainz de Bujanda, quatro “aspectos” do elemento objetivo. O primeiro – *aspecto material* – seria o próprio fato, ato, negócio, estado ou situação gravada. O segundo – *aspecto espacial* – indica o lugar de produção do fato imponible. O terceiro – *aspecto temporal* – determina o instante em que se considera realizado integralmente o fato imponible. O quarto – *aspecto quantitativo* – expressa a medida com que se realiza o fato imponible, sua quantia, volume ou intensidade²⁰⁷.

²⁰⁶ Outros nomes podem ser apontados. Como ressalta Paulo de Barros Carvalho, além de Amílcar de Araújo Falcão, é possível citar os estudos de A. D. Giannini (*Concetti fondamentali del diritto tributario*, UTET, 1956), Perez de Ayala (*Derecho tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968), Hector B. Villegas (*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Desalma, Buenos Aires, 1972), Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de derecho financiero*. J. Bushtsky Ed., 1971) e A. A. Becker (cf.: CARVALHO, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 110). Em relação ao pensamento deste último autor, cumpre ressaltar, entretanto, que a valorização da hipótese não é totalmente extremada. Para Becker, “[...] a dissecação de toda e qualquer hipótese de incidência mostrará que ela se compõe de um único núcleo e de um ou mais elementos adjetivos e que ela somente poderá se realizar na época e no espaço que foram previstos pelas Coordenadas de tempo e lugar”. O núcleo, por revelar o negócio jurídico objeto da tributação, distinguindo o gênero jurídico dos tributos, seria sempre a base de cálculo. Assim, por exemplo, “[...] o imposto cuja alíquota é calculada sobre o valor da venda é imposto cuja hipótese de incidência tem como núcleo (base de cálculo) o negócio jurídico específico de compra e venda e, em consequência, o gênero jurídico do imposto é o de imposto de vendas”. Os elementos adjetivos, que especificam o núcleo da hipótese, podem ser da mais infinita variedade. Porém, sempre estará presente um elemento de vinculação da hipótese de incidência a uma ou mais pessoas, que não se confunde, por sua vez, com a ligação presente na relação jurídica, pois esta “é sempre efeito (criação) de regra jurídica.” (*Teoria...*, *op. cit.*, p. 330-331).

²⁰⁷ “SAINZ DE BUJANDA distingue en él cuatro aspectos: material o cualitativo, espacial, temporal y cuantitativo. [...] El aspecto material es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica [...]”. “El aspecto espacial indica el lugar de producción del hecho imponible, siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta.” “El aspecto temporal reviste una singular importancia en la ordenación jurídica del hecho imponible, determinando el instante en que éste se entiende realizado integralmente, produciéndose entonces el devengo del tributo. Aunque la regla general es que éste tenga lugar cuando concurre el último de los elementos configuradores del hecho imponible, su determinación no es siempre sencilla, debiendo precisar la ley

Ferreiro Lapatza, também a partir de Giannini, sustenta que o “fato imponible” apresentaria duas “partes” ou “elementos” diferenciados: o *elemento* ou *pressuposto objetivo* (ou material) e o *subjetivo* (ou pessoal). O primeiro seria constituído por um fato considerado em si mesmo, objetivamente, isolado de qualquer vinculação pessoal, como, por exemplo, a transmissão de um bem ou sua introdução no território nacional. O segundo seria o vínculo que une uma pessoa ao elemento objetivo e que lhe determina a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, por exemplo, ser titular de uma indústria ou patrimônio, realizar um trabalho, ou beneficiar-se de uma atuação administrativa²⁰⁸.

Jorge Witker, para quem “[...] a descrição legal do fato gerador deve indicar os elementos necessários que nos indiquem quando e onde nasceu a obrigação tributária e quem é o devedor e quanto deve”, sem acolher expressamente a diferenciação inicial entre elemento objetivo e subjetivo, aproxima-se bastante do entendimento de Sainz de Bujanda, apontando a presença de cinco “elementos do fato gerador”: a) elemento material ou objetivo: a descrição legal do fato gerador ou sua hipótese de incidência; b) elemento subjetivo: a indicação do sujeito passivo; c) elemento temporal: “fator tempo” do fato gerador que determina o nascimento da obrigação tributária e a lei tributária à qual esta

tributaria el momento exacto del devengo.” “Finalmente, el aspecto cuantitativo del elemento objetivo expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad. Habiendo tributos fijos y variables, sólo en estos últimos existirá dicho aspecto (volumen de renta, valor del patrimonio, o del bien transmitido, etc.), pues en los fijos su hecho imponible no es susceptible de producirse en distinto grado, siendo imposible su cuantificación (por ejemplo, el mero ejercicio de una actividad o profesión, que tienen lugar o no, pero sin poder apreciar que se ejerce en determinada medida).” (QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José M. Tejerizo. *Curso de derecho financiero y tributario*. 9. ed. Madrid: Tecnos, 1998, p. 331 e 333; SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Análisis jurídico el hecho imponible*. *Hacienda y Derecho*, v. IV, 1966).

²⁰⁸ “El elemento objetivo o material del hecho imponible está constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente, aislado de cualquier vinculación personal. Por ejemplo, la mera existencia de una finca rústica o urbana susceptibles de producir rentas; la producción de rentas derivadas de una finca, de un capital, de un trabajo, de una industria; la afluencia de rentas a un patrimonio, la transmisión de un bien, la producción de un bien, la introducción de un bien en territorio nacional, la realización de una actividad administrativa, etc. [...] El elemento personal o subjetivo es el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo, y que según lo dispuesto por el legislador en cada caso determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria. La unión de una persona con el elemento objetivo puede venir determinada por diferentes circunstancias. Así, por ejemplo, ser propietario de una finca, ser titular de una explotación o industria, realizar un trabajo, ser el titular de un patrimonio, intervenir en la transmisión de un bien, solicitar una actuación administrativa o beneficiarse de ella, etc.” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*, v. II. 22. ed. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 36).

ficará submetida; d) elemento espacial: o lugar do nascimento da obrigação; e) elemento quantitativo: elemento que permite, pela aplicação da alíquota, a quantificação ou medição do elemento objetivo ou material²⁰⁹.

Trata-se, no entanto, de tendência que deve ser afastada, na medida em que esvazia o conseqüente normativo, deslocando seus critérios para o antecedente, o que não pode ser admitido sem a negação da estrutura implicacional da norma jurídica²¹⁰. Nada justifica, por outro lado, a supervalorização do antecedente. “Hipótese” e “conseqüência” apresentam a mesma relevância lógico-jurídica; o fato descrito no antecedente perde sentido deôntico desacompanhado do efeito jurídico implicado, sendo a recíproca também verdadeira. Portanto, devem ser acolhidas com cautela as lições clássicas de Dino Jarach, ao observar que “[...] o estudo da relação jurídico-tributária, sem embargo, se pode fazer somente partindo do pressuposto de fato. Este constitui o centro da teoria jurídica do tributo como o estudo do delito no direito penal; sobre ele se constrói a dogmática do direito tributário material”²¹¹.

De todas as teorias existentes no direito tributário, sem dúvida, a mais ajustada à estrutura lógica da norma jurídica constitui a *teoria da norma jurídica tributária* de Paulo de Barros Carvalho²¹². Com a coerência que caracteriza o seu pensamento, o autor, após questionar qual o papel desempenhado por cada proposição no juízo implicacional, conclui no seguinte sentido:

²⁰⁹ WITKER, *Derecho...*, *op. cit.*, p. 78-91.

²¹⁰ CARVALHO, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 111. Ao mesmo tempo, como observou José Roberto Vieira, “[...] se existisse motivo para conferir preeminência a um dos termos da norma jurídica, este seria o conseqüente, pela sua condição de hospedar o desenho da relação jurídica, único instrumento de que se serve o Direito para regular a conduta intersubjetiva.” (*A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Jurua, 1993, p. 62).

²¹¹ JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 95 (Trad. Dejalma de Campos, a partir da 3. ed. em espanhol, de 1982; a primeira edição foi publicada em 1943).

²¹² A teoria foi exposta inicialmente na obra com o mesmo título (*Teoria...*, *op. cit.*) e aperfeiçoada em estudos posteriores (*Curso...*, *op. cit.*; *Direito...*, *op. cit.*). Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, “[...] a norma tributária encontrou em Paulo de Barros Carvalho o seu melhor expositor na literatura luso-hispano-americana.” (*Teoria...*, *op. cit.*, p. 94)

Quais os critérios que poderão servir para identificar um fato lícito, que não acordo de vontades considerado em si mesmo? O critério material - descrição objetiva do fato - que é o próprio núcleo da hipótese; o critério espacial - condições de lugar onde poderá acontecer o evento; e o critério temporal - circunstância de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato. Esses são os dados que a análise dos supostos endonormativos possibilitará extrair. Não havendo mais que a descrição hipotética de um fato, tais critérios prestar-se-ão para identificá-lo, perfeitamente.

Todavia, se os critérios que logramos encontrar nas hipóteses endonormativas tributárias são aqueles que nos dão elementos para reconhecer um fato que poderá acontecer no plano concreto da realidade, os critérios que encontraremos na consequência serão atinentes, única e exclusivamente, com a relação jurídica que haverá de inaugurar-se com a ocorrência daquele fato, tudo por força da imputação normativa. E de que maneira nos será possível identificar essa relação jurídica? Sabendo qual o critério para a determinação dos sujeitos - ativo e passivo - (critério pessoal) e de que modo será estabelecido o conteúdo do dever jurídico, a cargo do sujeito passivo, portanto o critério quantitativo. Em resumo, na consequência das endonormas tributárias teremos dois critérios: a) critério pessoal; e b) critério quantitativo. Nada mais será preciso para que conheçamos, em toda a extensão, o liame jurídico estabelecido por virtude do acontecimento do suposto²¹³.

Trata-se, por isso, da teoria que se pretende seguir no decorrer deste estudo, na linha de outras obras voltadas ao estudo da regra-matriz de tributos no direito brasileiro, tais como: COSTA, Antônio José da. *A regra-padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. Rio de Janeiro: Forense, 1985; LEITE JÚNIOR, Orlando. *A regra-matriz do IVVC: sua textualidade*. São Paulo: Gonçalves, 1993; VIEIRA, José Roberto. *IPI - a regra-matriz de incidência: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993; NOVAES, Raquel. *IOF*. (No prelo). BURATINI, Fernando. *A regra-matriz do ICMS* (No prelo); NEVES, Luís Fernando de Souza. *Cofins: Contribuição social sobre o faturamento – L.C. 70/91*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

4.2.3 Critérios da hipótese de incidência

A hipótese da regra-matriz de incidência – norma geral e abstrata – contém a descrição de notas ou critérios (material, temporal e espacial) de identificação do evento

²¹³ CARVALHO, Teoria..., *op. cit.*, p. 113-114.

imponível e constituição do fato jurídico tributário, pelo relato em linguagem competente do primeiro.

O critério material resulta de uma abstração, centrada apenas no comportamento de pessoas, sem qualquer referência espacial ou temporal. Na doutrina, também é conhecido como *elemento material do fato gerador*, *elemento objetivo do fato gerador* ou *aspecto material da hipótese de incidência*. Trata-se, no entanto, de concepção inadequada, que peca pelo vício da definição da parte pelo todo, na medida em que a descrição objetiva do fato nada mais é do que a própria compostura integral da hipótese tributária.

Na verdade, em seu núcleo, o critério material é formado por um verbo (pessoal e de predicação incompleta) e um complemento, invariavelmente. Excluem-se os verbos impessoais (p. ex.: haver), os sem sujeito (p. ex.: chover) e os de sentido completo (que se explicam por si mesmos), que tornariam impossível ou bastante difícil a regulação da conduta, como ressalta Paulo de Barros Carvalho:

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.)²¹⁴.

Ao lado do critério material, aparecem dois critérios condicionantes: o espacial e o temporal. O primeiro – critério espacial – contém referência ao local em que o comportamento humano descrito no antecedente deverá ocorrer para que se instaurem os efeitos jurídicos previstos no conseqüente. Pode vir expresso ou não, o que é uma opção política do legislador. Sempre, porém, poderá ser determinado a partir de indicações tácitas e latentes do texto de direito positivo.

²¹⁴ *Ibid.*, p. 125.

De acordo com o grau de elaboração desse critério, aliás, Paulo de Barros Carvalho ensina ser possível a seguinte classificação das hipóteses normativas: (i) hipóteses cujo critério espacial faz referência a um determinado local para a ocorrência do fato típico (p. ex.: II e IE); (ii) hipóteses que aludem a áreas específicas (p. ex.: ITR e IPTU); e (iii) hipóteses genéricas, que acabam por coincidir com o âmbito de validade territorial da lei (p. ex.: IPI e IR). O critério espacial, portanto, poderá coincidir com o campo de validade da lei, desde que assim determine o legislador. Ambos, todavia, não se confundem. Basta o conhecido exemplo do IPTU: sua lei instituidora vale em todo o território do município; seu critério espacial, porém, circunscreve-se ao perímetro urbano.

O critério temporal, por sua vez, consiste no “[...] grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”²¹⁵.

Mostra-se comum, entretanto, a desconsideração de tal distinção por parte do legislador tributário, que define a hipótese com base apenas na enunciação do critério temporal. É o caso, por exemplo, do art. 19, do Código Tributário Nacional, segundo o qual o imposto de importação tem como “fato gerador” a entrada do bem no território nacional. Nada impede que se prossiga com tal prática. A linguagem do legislador, afinal, é técnica, livre e assentada em um discurso natural. O mesmo, entretanto, não se aplica à doutrina, que não tolera impropriedades dessa natureza²¹⁶.

²¹⁵ CARVALHO, *Direito...*, op. cit., p. 258-259.

²¹⁶ CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 239-276.

4.2.4 Sobre a necessidade de critério pessoal da hipótese

Parte da doutrina entende que a proposição-antecedente também deveria apresentar um critério pessoal, contendo as especificações das qualidades do sujeito que poderá realizar a hipótese de incidência. Trata-se, como se vê, de um critério que exerce função distinta da preconizada por Geraldo Ataliba, para quem o aspecto pessoal determina os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária²¹⁷.

Nessa linha, entendem importante a presença de um critério pessoal autores como Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho, sob o fundamento de que o fato jurídico tributário sempre estaria ligado a uma pessoa e, às vezes, os atributos ou qualidades dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência, como no ICMS²¹⁸.

A identificação de um *aspecto pessoal*, segundo Sacha Calmon, também seria importante para explicar o instituto da *sujeição passiva substitutiva*:

O aspecto pessoal que emerge do fato descrito na hipótese de incidência aparece com intensidade quando, por exemplo, se cogita do intrigante fenômeno da *sujeição passiva substitutiva*. Sem a menção do aspecto pessoal da hipótese seria realmente mais complicado explicar por que 'A' é o sujeito do dever previsto no mandamento da norma, embora não 'tenha realizado a hipótese de incidência'. [...] A resposta fica mais inteligível se se considera a pessoa envolvida com o fato jurígeno descrito na hipótese de incidência (*aspecto pessoal*) diversa da pessoa destinatária do dever, como *sujeito passivo* da relação jurídico-tributária instaurada com a realização da 'situação jurígena' (do suposto)²¹⁹.

Marçal Justen Filho, por outro lado, ressalta que:

[...] a conduta indicada no critério material não basta, por si só, para o reconhecimento do fato impositivo, porquanto não é irrelevante quem a pratica. A hipótese compreende não apenas uma conduta objetivamente descrita e

²¹⁷ ATALIBA, *Hipótese...*, op. cit., p. 70-97.

²¹⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 219 e ss.

²¹⁹ COÊLHO, *Teoria...*, op. cit., p. 94.

delimitada em um certo tempo e em um certo espaço (ou uma situação fática determinada temporal e espacialmente) como também a especificação de condições ou qualidades do sujeito - cuja ausência acarretará o efeito de não se caracterizar o fato jurídico²²⁰.

Nada justifica, entretanto, a delimitação de um critério pessoal da hipótese. Referido critério sequer estaria presente em todos os tributos, sendo concebível, talvez, apenas em relação ao ICMS. Sua excepcionalidade, por outro lado, mostra que sua categorização é totalmente dispensável para a identificação do fato jurídico tributário. A exigência de um verbo *pessoal* na formação do critério material dispensa a delimitação das qualidades do sujeito apto a realizar a hipótese de incidência²²¹.

Além disso, não há qualquer prejuízo intelectual em estudar a responsabilidade tributária sem um *aspecto pessoal* da hipótese. Ainda assim, é possível demonstrar a necessidade de vinculação indireta entre o responsável e o fato jurídico tributário, seja a partir do princípio da capacidade contributiva dos impostos, seja da retributividade das taxas ou da isonomia, informadora das contribuições especiais.

4.3 Proposição-conseqüente

4.3.1 Critério pessoal

O conseqüente normativo, como se viu, contém notas de identificação dos sujeitos e do objeto da obrigação tributária. Apresenta, por isso, apenas dois critérios: o quantitativo e o subjetivo. Pelo critério subjetivo, identificam-se os sujeitos ativo (credor) e passivo (devedor) da relação jurídica tributária, ao passo que, com base no quantitativo, determina-

²²⁰ JUSTEN FILHO, *O imposto...*, *op. cit.*, p. 50.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra-matriz do ICM*. Tese de Livre Docência em Direito Tributário. São Paulo: PUC/SP, inédita, 1981, p. 141 e ss. De fato, segundo destaca José Roberto Vieira, “[...] curioso que o único exemplar a afiançar a tese, conforme as citações dos estudiosos, era o ICM (Constituição de 1967/1969, art. 23, II), e continua a ser o ICMS para SACHA CALMON, em que só se verifica o fato típico se a operação de circulação jurídica for realizada por determinados sujeitos.” (*Op. cit.*, p. 64).

se a exata quantia em dinheiro que deve ser entregue pelo sujeito passivo ao credor (sujeito ativo).

O sujeito ativo, em geral, coincide com a pessoa política competente para instituir o tributo. Nada impede, porém, que a capacidade para ser sujeito da relação jurídica tributária, por lei, seja delegada a entidade paraestatal (quando se terá o fenômeno da parafiscalidade), ou mesmo, segundo Paulo de Barros Carvalho, à pessoa física que desempenhe atividade de interesse público:

[...] há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspira contra a indicação de sujeito de direitos, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo²²².

O sujeito passivo, por outro lado, quando apresentar relação direta com o fato tributário, será contribuinte; se a relação for apenas indireta, ter-se-á o fenômeno da responsabilidade tributária. O responsável tributário sempre deverá manter alguma proximidade com o fato tributado. Quando o legislador extrapola os limites do fato, entende-se que a relação jurídica adquire natureza de sanção administrativa. É assim com todos os artigos do Código Tributário Nacional que tratam da responsabilidade dos sucessores, da responsabilidade de terceiros e da responsabilidade por infrações, que apresentam nítida natureza sancionatória. O fato de a obrigação tributária extinguir-se com o pagamento da dívida pelo responsável não afasta tal conclusão. Afinal, o legislador pode perfeitamente declarar que a obrigação tributária extingue-se pelo pagamento da multa sancionatória²²³.

²²² CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p., 294.

²²³ *Ibid.*, p. 277-349.

4.3.2 Critério quantitativo

O estudo da base de cálculo, ou, como preferem alguns, *matéria tributável*, *pressuposto valorativo do tributo* ou *base imponible*, é de fundamental importância no Direito Tributário. Trata-se, afinal, do critério normativo que, conjugado à alíquota, permite definir o objeto da prestação na relação jurídica tributária, isto é, a exata quantia devida, pelo sujeito passivo, ao sujeito ativo, a título de tributo. Ao mesmo tempo, também tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar a materialidade (ou critério material) da hipótese de incidência do tributo a que se refere: confirma, sempre que o núcleo do fato dimensionado guardar perfeita sintonia com o critério material da hipótese; infirma, quando, não havendo tal sintonia, revela o verdadeiro critério material; afirma, sempre que for obscura a formulação legal²²⁴.

Desempenha, portanto, como ensina Paulo de Barros Carvalho, uma tríplice função: mede as proporções reais do fato (*função mensuradora*); compõe a específica determinação da dívida (*função objetiva*); e posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro (*função comparativa*)²²⁵.

A doutrina brasileira destacou-se no estudo do tema. É especialista em revelar a real natureza jurídica de um tributo a partir da base de cálculo, o que talvez se deva ao alto grau de criatividade do legislador nacional. Este, seja por ignorância, seja na tentativa de afastar o regime jurídico dos tributos, sempre procurou mascarar a real natureza jurídica das exações que criava. Por isso, como ressalta Geraldo Ataliba:

[...] no Brasil, há impostos com as mais variadas designações. Ora recebe nomes de outras espécies tributárias (taxa, contribuição), ora são batizados pelo

²²⁴ *Ibid.*, p. 324-328.

²²⁵ *Ibid.*, p. 329.

legislador com outros nomes, tais como depósitos, direitos, tarifas, parcelas. Há, entre nós, inclusive, um imposto que recebeu a aberrante designação de “salário educação”. Algumas destas designações seriam curiosidades num museu de teratologia jurídica ou no “manicômio tributário” a que se refere Alfredo Becker²²⁶.

Rubens Gomes de Sousa, buscando identificar qual seria o critério fundamental na determinação da natureza jurídica dos tributos, foi um dos primeiros a ressaltar a importância da base de cálculo²²⁷. Alfredo Augusto Becker, nesse sentido, chegou a afirmar que o único critério objetivo e jurídico para determinar a natureza jurídica do tributo seria a base de cálculo²²⁸. O entendimento, pacificado na doutrina e jurisprudência, foi posteriormente reafirmado por Aires Barreto, em estudo específico sobre o tema:

Com efeito, a expressão base de cálculo significa ‘fundamento para cálculo’, ‘origem para cálculo’ ou ‘apoio para cálculo’. Equivale a ‘critério para medir’, ou ‘padrão para avaliar’.

Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário.

[...]

O arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto, não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir critério mensurável consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição²²⁹.

A evolução doutrinária, por sua vez, produziu reflexos inequívocos no plano legislativo. É o caso do art. 4.º, do Código Tributário Nacional, e dos arts. 145, § 2.º, e 154,

²²⁶ ATALIBA, *Hipótese...*, *op. cit.*, p. 124.

²²⁷ “Normalmente, a base de cálculo deve ser definida pelo pressuposto material de incidência, com ele se confundindo ou dele decorrendo. Mas quando isto não ocorra, é o contrário que se verifica, ou seja, a base de cálculo é que passa a definir o pressuposto material da incidência. E como é sabido que esse pressuposto é que dá ao tributo a sua natureza jurídica, esta última terá passado a ser a que corresponde a base de cálculo adotada, em vez de ser a do tributo que o legislador quis instituir” (SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer sobre o imposto de indústrias e profissões. In: *Imposto de indústrias e profissões: razões e pareceres*. Porto Alegre: Globo, 1957, p. 228-229).

²²⁸ “[...] ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo: a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo.” (BECKER, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 373).

²²⁹ BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 51-52.

I, da Constituição Federal de 1988²³⁰. Ao estabelecer que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos e que, ademais, somente podem ser considerados novos impostos aqueles que não tenham hipótese de incidência ou base de cálculo coincidentes com os já por ela discriminados, a Constituição consagrou entendimento doutrinário há muito pacificado, transformando a correspondência necessária entre base de cálculo e a materialidade da hipótese em princípio jurídico fundamental²³¹. Por isso, diante do sistema constitucional vigente, ensina Roque Carrazza:

[...] o legislador, ao definir a base de cálculo dos tributos, não pode manejar grandezas alheias ao aspecto material da hipótese de incidência dos mesmos. Antes, deve existir uma conexão, uma relação de causa e efeito, entre a hipótese de incidência tributária e a base de cálculo *in abstracto*, que permitirá apurar quanto exatamente o contribuinte deverá recolher (*quantum debetur*), aos cofres públicos, a título de tributo, após a ocorrência do fato impositivo²³².

A alíquota, por fim, exercendo função objetiva, constitui o critério que, aplicada à base de cálculo, fornece a compostura numérica exata à dívida tributária. Pode substanciar um valor monetário fixo variável segundo a base de cálculo (p. ex.: R\$ 1,20 por metro de tecido) ou uma fração da base de cálculo; aparecendo em forma de fração, também poderá ser proporcional invariável (1/25 da base de cálculo, independente de seu valor monetário), proporcional regressiva (diminui conforme aumenta a base de cálculo) ou proporcional progressiva (aumenta conforme o aumento da base de cálculo).

Trata-se um instrumento de realização do princípio da igualdade tributária, podendo, quando reduzida a zero, configurar modalidade de isenção. E, como demonstrou

²³⁰ Por força de tais dispositivos, ressalta Paulo de Barros Carvalho, “é preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. É o que preceitua o constituinte brasileiro no art. 145, § 2.º: *As taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos*. E, mais adiante, no art. 154: *A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*”. (Curso..., op. cit., p. 28).

²³¹ Princípios jurídicos fundamentais, de acordo com a terminologia de J. J. GOMES CANOTILHO, são aqueles “historicamente objectivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional.” (Direito..., op. cit., p. 171).

²³² Curso..., op. cit., p. 178.

Paulo de Barros Carvalho, constitui um dado de presença obrigatória em todo e qualquer tributo, por força dos arts. 145, § 2.º, e 154, I, da Constituição Federal, razão pela qual seriam inconstitucionais os tributos fixos²³³.

4.3.3 *Dispensabilidade de outros critérios*

Para Sacha Calmon, ao lado da base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo, devem estar presentes critérios “[...] pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do sujeito ativo”²³⁴. Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves, por sua vez, entendem necessária a presença de critério indicador do prazo de recolhimento do tributo²³⁵.

Os critérios do conseqüente, porém, devem refletir apenas as notas de identificação de uma relação jurídica tributária. Portanto, tudo o que for estranho a este vínculo irreflexivo e assimétrico, como é o caso das circunstâncias relativas a *como*, *onde*, *de que modo* e *quando* pagar, não pode ser elencado como “critério” do conseqüente. Por outro lado, como ressaltou José Roberto Vieira:

[...] adições e subtrações posteriores à base de cálculo são irrelevantes, pois também posteriores à norma-padrão e aos seus efeitos; e as adições e subtrações anteriores já se presumem embutidas na base de cálculo. No que toca ao *como*, *quando* e *onde* pagar, cremos que, embora revestidas de significação econômica, constituem questões de menor relevância jurídica, às quais falta sintonia com a idéia da regra-matriz dos tributos como *arcabouço essencial, mínimo irreduzível, unidade monádica*²³⁶.

²³³ *Ibid.*, p. 321.

²³⁴ COELHO, Teoria..., *op. cit.*, p. 98.

²³⁵ Carga..., *op. cit.*, p. 25 e ss.

²³⁶ VIERIA, *op. cit.*, p. 68.

PARTE II

COFINS INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA

Capítulo I

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

1 DETERMINAÇÃO DO VEÍCULO INTRODUTOR VIGENTE

1.1 A questão da reserva de lei complementar

O fato de ter sido instituída originariamente por uma lei complementar, alterada por sucessivas leis ordinárias, reproduziu no estudo da Cofins parte das indagações relacionadas ao sistema constitucional de “fontes formais” do direito positivo. A principal delas diz respeito ao papel da lei complementar no regime jurídico do tributo, o que, por sua vez, requer a consolidação de alguns dos conceitos analisados na primeira etapa deste estudo.

Assim, inicialmente, deve-se ter presente que o texto constitucional pressupõe um conceito ontológico-formal de lei complementar, que resulta da conjugação das regras de reserva legal qualificada, com o *quorum* de maioria absoluta previsto no art. 69 da Lei Maior. As leis complementares, portanto, constituem atos normativos especiais que, além de versar sobre matérias expressamente reservadas pela Constituição, estão submetidas a um procedimento qualificado de aprovação. Por essa razão, não há lei complementar fora das hipóteses constitucionalmente previstas. Um ato normativo que trate de matéria não reservada, mesmo aprovado nos moldes do procedimento legislativo próprio da lei complementar, deve ser considerado apenas uma *lei complementar aparente*; uma lei

ordinária, como outra qualquer, que pode ser revogada por outra lei posterior da mesma natureza.

A tese oposta – embora sustentada por respeitáveis autores e por parte da jurisprudência – ²³⁷ não se compatibiliza com a ordem constitucional, conforme reafirmado pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 01/DF:

A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional n.º 1/69 - e a atual não alterou esse sistema -, se firmou o entendimento no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária²³⁸.

Desse modo, o desate da questão depende apenas da determinação das hipóteses sob reserva de lei complementar, tema que – no caso das contribuições especiais – também tem sido fonte de inúmeras controvérsias. O art. 195, § 4.º, com efeito, estabelece reserva de lei complementar apenas para a instituição de nova fonte de custeio da seguridade social. Apesar disso, diante do disposto no art. 149, parte da doutrina entende que, sem uma lei complementar prévia definindo os “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” das contribuições especiais (CF, art. 146, III, “a”), estas não poderiam ser

²³⁷ Para Hugo de Brito Machado, “[...] 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.” (Posição hierárquica da Lei Complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 14:20-21. Grifo nosso). O entendimento em questão foi acolhido por alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça, como no AGRESP n.º 253.984/RS. 1.ª T. Rel. Min. José Delgado. DJU 18/9/2000, p. 105. Na doutrina, sustentam no mesmo sentido: NETTO, Domingos Franciulli. Cofins – A exclusão das receitas financeiras de sua base de cálculo. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coords.). *PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 79; NEVES, Luís Fernando de Souza. Cofins: *Contribuição Social sobre o Faturamento - L.C. 70/91*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 130; FERREIRA, Dâmares. A Cofins incide sobre as instituições particulares de ensino sem fins lucrativos? *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário* n.º 19, p. 18-19; MARTINS, Ives Gandra da Silva. O perfil da “receita” e do “faturamento” na Emenda Constitucional n.º 20/98. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos* (Cofins, PIS, CSLL e CPMF). São Paulo: Dialética, 1999, p. 125.

²³⁸ Voto do Ministro Relator, p. 124, na ADC 1-1/DF. T. Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. DJU 16/6/1995. No mesmo sentido, cf.: RE 138.284-8/CE. T. Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso. DJU 28/8/1992.

instituídas. Outros, por sua vez, excepcionam de tal exigência as contribuições sociais do art. 195, que poderiam ser instituídas por lei ordinária, uma vez que já apresentam um campo de possível incidência definido pelo próprio texto constitucional²³⁹.

O plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 138.284-8/CE, acabou decidindo que:

[...] as contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4.º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parág. 4 C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, 'a')²⁴⁰.

A definição da interpretação mais adequada não depende apenas da exegese literal dos arts. 195, § 4.º, e 149, da Lei Maior. Demanda, a rigor, a tomada de posição acerca da função das normas gerais de direito tributário na ordem jurídica brasileira, o que também foi objeto da primeira parte deste estudo.

²³⁹ Sobre a controvérsia, ver: FISCHER, Octavio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 115 e ss.; GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura 'sui generis'*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 198; GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 195; SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 86; SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 115. Recentemente, o tema foi debatido em estudo de autoria coletiva organizado por Hugo de Brito Machado (*As contribuições sociais no sistema tributário brasileiro*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003). Cumpre destacar o entendimento de Aroldo Gomes de Mattos, que se manifestou pela necessidade de edição de lei complementar contendo normas gerais acerca do campo de incidência das contribuições, salvo em relação às contribuições sociais, que já apresentam tal delimitação no próprio texto constitucional (*As contribuições no sistema tributário brasileiro*. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 109-112) e Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado (*As contribuições no sistema tributário brasileiro*. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 283 e ss.), também entendendo necessária a edição de lei complementar prévia.

²⁴⁰ RE 138.284-8/CE. T. Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso. DJU 28/8/92. Em seu voto, o Min. Relator destacou: “[...] A norma matriz das contribuições sociais, bem assim das contribuições de intervenção e das contribuições corporativas, é o art. 149 da Constituição Federal. O artigo 149 sujeita tais contribuições, todas elas, à lei complementar de normas gerais (art. 146, III). Isto, entretanto, não quer dizer, também já falamos, que somente a lei complementar pode instituir tais contribuições. Elas se sujeitam, é certo, à lei complementar de normas gerais (art. 146, III). Todavia, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, ‘a’). Somente para aqueles que entendem que a contribuição é imposto é que a exigência teria cabimento.” (p. 457). No mesmo sentido: ADC 1-1/DF. T. Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. DJU 16/6/1995; RE n.º 146.733-9/SP. T. Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. DJU 6/11/1992.

Na oportunidade, firmou-se o entendimento de que as normas gerais de direito tributário – regras de estrutura que pressupõem um desenvolvimento por parte do legislador local – podem disciplinar qualquer tema relacionado à tributação, desde que pautadas por uma finalidade bastante precisa: evitar conflitos de competência tributária. Os entes locais, por outro lado, têm competência para instituir todos os seus tributos, mesmo sem a existência de normas gerais prévias. Isso porque a competência da União não exclui a competência suplementar dos Estados, Distrito Federal e Municípios. A omissão do legislador complementar federal faz com que a competência legislativa local seja plena, para o atendimento de suas peculiaridades (CF, art. 24, §§ 1.º a 4.º, 30, II; e art. 34, § 3.º, do ADCT/CF/88).

Portanto, a referência a “impostos discriminados nesta Constituição”, contida no art. 146, III, “a”, não exclui a possibilidade de edição de lei complementar definindo os “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” das contribuições especiais. O âmbito de abrangência das normas gerais previsto no inciso III do art. 146 não é exaustivo, compreendendo toda matéria tributária, como se depreende da redação do inciso III do art. 146 (“... especialmente sobre”). Portanto, tal circunstância – por si só – não pode ser invocada como obstáculo à exigência de lei complementar prévia, como faz a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e parte da doutrina²⁴¹. A exigência de normas gerais, a rigor, não têm lugar por razão distinta: pelo fato de que sendo, as contribuições

²⁴¹ Nesse sentido, coloca-se TÁCIO LACERDA GAMA, ao sustentar que “o texto constitucional é claro: a exigência de lei complementar é restrita aos impostos. Quando a Constituição faz referência a tributos em gênero, não se vale do vocábulo ‘imposto’ para se referir a todos os tributos. A referência a ‘impostos’ é específica e restrita a essa espécie. [...] Conclusão oposta seria sustentável se a classificação das espécies tributárias adotadas considerasse as contribuições como espécie de impostos. Nesse caso, se contribuições são ‘impostos com destinação específica’, seu regime jurídico também deverá ser o dos impostos. Todavia, não foi essa a opção adotada. As contribuições não são impostos. Logo, aquilo que se prescreve para os impostos não se estende a elas.” (*Contribuição..., op. cit.*, p. 195).

especiais dos arts. 149 e 195, tributos da competência privativa da União, a ocorrência de conflitos de competência fica prejudicada²⁴².

O art. 149 da Constituição, ao vincular a instituição de contribuições especiais à observância do disposto no art. 146, III, apenas consagrou expressamente a subordinação destas exações às normas gerais de direito tributário. Não submeteu a instituição do tributo à reserva de lei complementar nem tampouco a subordinou à existência prévia de normas gerais definindo os respectivos “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” (CF, art. 146, III, “a”). Em relação à Cofins, a Constituição impõe reserva de lei complementar apenas na hipótese do art. 195, § 4.º, relativa à criação de nova fonte de custeio da seguridade social. Assim, desde que o veículo introdutor fique circunscrito à regra-matriz possível da exação, a instituição ou a revogação do tributo pode ser efetuada através de lei ordinária.

Em conclusão, pode-se afirmar que o veículo introdutor dos enunciados prescritivos de direito positivo relacionados à Cofins é a lei ordinária. O texto constitucional, em seu art. 195, § 4.º, reserva à lei complementar apenas a criação de novas fontes de custeio da seguridade social.

1.2 Possibilidade de regulação por medida provisória

O tema dos limites materiais à edição de medidas provisórias foi amplamente debatido no direito brasileiro. Parte da doutrina entendia que a Constituição Federal de 1988, ao abandonar o sistema de vedações explícitas previsto para o Decreto-Lei no texto

²⁴² É o que, em parte, sustenta Marco Aurelio Greco, ao entender inviável a ocorrência de conflitos que tenham por objeto as contribuições: “[...] Não há, realmente, razão para submeter as contribuições a esta regra; por duas razões fundamentais. A primeira é a de que as contribuições do artigo 149 são de competência exclusiva da União, o que impede a existência de conflitos de competência entre entidades políticas, que tenham por objeto contribuições, a ponto de justificar uma norma nacional para sua composição. Contribuições de competência das demais entidades políticas são apenas as contribuições cobradas dos respectivos servidores o que, também, não enseja conflitos.” (*Contribuições...*, *op. cit.*, p. 198).

constitucional de 1967, teria autorizado a edição de medidas provisórias em relação qualquer matéria da competência legislativa da União²⁴³. Outros – a maioria – se encaminharam no sentido de que, apesar da ausência de limites expressos, as medidas provisórias não poderiam regular as matérias sob reserva absoluta do legislativo, previstas no art. 68, § 1.º, da Constituição Federal²⁴⁴:

Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º - Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

No âmbito da tributação, poucos eram os autores que admitiam o cabimento de medida provisória²⁴⁵. Em geral, consideravam-se incompatíveis a regra da vigência imediata deste ato normativo e os princípios da anterioridade e da não-surpresa. Além disso, a instituição de tributo por ato do Poder Executivo também era tida como contrária ao princípio da estrita legalidade tributária, que pressupõe o consentimento expresso dos

²⁴³ TÁCITO, Caio. *Temas de direito público: estudos e pareceres*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 1, 1997, p. 515: “Abandona-se a qualificação específica da Constituição de 1967. Não mais há limites, em razão da matéria, à iniciativa presidencial, a ser exercida em qualquer das áreas de competência legislativa da União.”

²⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 62 e ss.; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 236; ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 311-312; LACOMBE, Américo Masset. Medidas provisórias. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Direito administrativo e constitucional: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, v. 2, p. 120. Para um estudo completo acerca dos autores, cf.: CLÈVE, Clèmerson. *Medidas provisórias*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 75 e ss.

²⁴⁵ É o caso de Marco Aurélio Greco (*Contribuições...*, *op. cit.*, p. 172), para quem não haveria incompatibilidade entre a natureza precária deste ato normativo e a instituição de tributos, nem tampouco impedimento constitucional, salvo nas hipóteses sob reserva de lei complementar e nos casos em que há vedação constitucional expressa (art. 246). Também se manifestaram pela possibilidade da edição de medida provisória em matéria tributária: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 168 e ss.; BASTOS, Celso. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 171; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 110 e ss.; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro-São Paulo: Renovar, 2000, p. 41.

representantes democráticos daqueles que devem suportar a carga fiscal²⁴⁶. Alguns autores, quando muito, admitiam o seu cabimento apenas em relação a determinados tributos, como os empréstimos compulsórios e os impostos extraordinários de guerra²⁴⁷.

Apesar disso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acabou admitindo a edição de medida provisória em matéria tributária, como se nota a partir do voto do Ministro Moreira Alves, acolhido por unanimidade, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 146.733:

Em face da Emenda Constitucional n. 1/69, esta Corte, não obstante houvesse a vedação de instituir ou aumentar tributos sem lei (artigo 19, I) e o Decreto-lei só pudesse ser utilizado em ‘casos de urgência ou de interesse público relevante’, se firmou o entendimento de que, como este poderia conter ‘normas tributárias’ (artigo 55, II), era ele instrumento idôneo para instituir ou aumentar tributos, o que implicava dizer que se deu à palavra ‘lei’, na vedação do artigo 19, I, o significado de lei no sentido material, e não no sentido formal. A não ser assim, o Decreto-lei só poderia conter normas tributárias que não importassem instituição ou aumento de tributos.

Não há razão para que, em face da medida provisória, que nada mais é do que modalidade de Decreto-lei, sem as restrições, quanto ao seu objeto, constantes da Emenda Constitucional n. 1/69, que se passe a entender que a mesma vedação (‘exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça’), agora constante do artigo 150, I (também integrante da disciplina do sistema tributário nacional), mudou de sentido, para passar a exigir, nesses casos, lei em sentido formal e não, apenas, em sentido material. Aliás, se se entender que a palavra lei, nos textos que conferem garantia constitucional, é sempre tomada na acepção de lei em sentido formal, ter-se-á que dar a mesma interpretação à reserva legal total inserida, na Constituição, como direito fundamental: ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’ (art. 5.º, II). E, então, o Decreto-lei, na modalidade de medida provisória, passa a ser uma inutilidade, e a expressão ‘com força de lei’ deixará de significar o que ela, obviamente, significa.

Nem se pretenda que a disciplina jurídica da medida provisória com força de lei, por poder implicar sua perda retroativa de eficácia se não convertida em lei no prazo de trinta dias, torna essa modalidade de Decreto-lei incompatível com a instituição ou o aumento de tributos. O mesmo pode suceder com a criação ou aumento de qualquer obrigação patrimonial determinada por medida provisória.

²⁴⁶ CARVALHO, *op. cit.*, p. 71 e ss.; CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 248 e ss.; MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 110; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas provisórias: sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributo. *Revista de Direito Tributário* n.º 45, p. 130 e ss.; SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições...*, *op. cit.*, p. 113 e ss.; ÁVILA, Humberto Bergmann. *Medida provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Fabris, 1997, p. 122 e ss.; BORGES, José Souto Maior. Limitações temporais da medida provisória: a anterioridade tributária. *Revista de Direito Tributário* n.º 64, p. 193 e ss.; FISCHER, Octavio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 112 e ss.

²⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 222; *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 221; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 57 e ss.; CLÈVE, *op. cit.*, p. 98 (impostos extraordinários).

A desconstituição retroativa da medida provisória não convertida em lei, que é ínsita a esse instituto tal como previsto em nosso sistema constitucional, gera problemas em quaisquer hipóteses, sendo que menores no terreno patrimonial, pela possibilidade – como sucede no campo tributário – de restituição do pagamento que se venha a tornar indevido. Por outro lado, mesmo quando se aplica o princípio da anterioridade, pode caracterizar-se a urgência da medida provisória, para que sua edição se dê ainda no exercício financeiro anterior ao em que passará a vigorar a instituição ou o aumento do tributo²⁴⁸.

Esse quadro, porém, foi alterado pela Emenda Constitucional n.º 32/2001. Esta, entre outras alterações, proibiu a edição de medidas provisórias versando sobre parte das matérias previstas no art. 68, § 1.º, da Constituição, consideradas sob reserva absoluta do legislativo pela doutrina então majoritária. Com isso, tornou-se incabível a disciplina de temas como nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; direito penal, processual penal e processual civil; organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; reservada a lei complementar; e já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República (art. 62, § 1.º).

A Emenda também vedou a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição com redação alterada entre 1.º de janeiro de 1995 e 11 de setembro de 2001, data de sua promulgação (art. 246)²⁴⁹. Em contrapartida, admitiu o seu cabimento em matéria tributária, ao prever que “medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só

²⁴⁸ Cfr., ainda: ADInMC 2.005/DF. Rel. Min. Néri da Silveira, julg. em 26/5/1999; RE 247243-MG. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJU 14/4/2000, p. 055. AI 236976/MG. Rel. Min. Néri da Silveira. DJU 24/9/1999, p. 032. RE 232526/MG. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJU 10/3/2000, p. 021. No mesmo sentido: RE-138284, RE-146733, RE-181664, RE-197790, ADIN-1417, ADIN-1667, RE-169740, RE-232896, RE-168421, RE-168243, RE-204880 e RE-181664.

²⁴⁹ Cumpre ressaltar que a redação anterior do artigo já vedava a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995 (EC 06/1995 e 07/1995).

produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada” (art. 62, § 2.º).

Alterando profundamente a redação originária do art. 62 da Constituição, a Emenda, como se vê, pretendeu autorizar expressamente a instituição e majoração de tributos através de medida provisória, desde que não se trate de matéria sob reserva de lei complementar ou envolva regras constitucionais modificadas entre 1.º de janeiro de 1995 e 11 de setembro de 2001.

Cumpra questionar, no entanto, se o poder de emenda autorizaria uma alteração dessa magnitude. Sabe-se que, no direito brasileiro, o texto constitucional prevê três espécies de condicionamentos ao exercício do poder constituinte derivado: as (i) *limitações materiais*, representadas pelas cláusulas pétreas do art. 60, § 4.º; as (ii) *limitações circunstanciais* (art. 60, § 1.º), que impedem a emenda na vigência de estado de sítio, intervenção federal ou estado de defesa; e as (iii) *limitações procedimentais*: quanto à iniciativa (art. 60, I, II e III: mínimo de um terço dos membros de uma das Casas do Congresso; do Presidente da República; e de pelo menos metade das Assembléias Legislativas dos entes federados, após deliberação da maioria relativa) e ao *quorum* (art. 60, § 1.º: votação e discussão em dois turnos em cada Casa do Congresso e aprovação por três quintos dos votos)²⁵⁰.

No caso específico da tributação, a Emenda n.º 32/2001, ao permitir a instituição ou a majoração de tributos por ato normativo do Poder Executivo, violou claramente o princípio da estrita legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal. Referido princípio, presente em praticamente todas as ordens jurídicas civilizadas, desde a Magna Carta imposta pelos barões ingleses ao Rei João-Sem-Terra, pressupõe a obrigatoriedade de instituição de tributos mediante lei formal, vale dizer, aprovada pelo

²⁵⁰ A doutrina brasileira também aponta o próprio art. 60 como um limite implícito ou inerente ao poder reformador. Cf.: SAMPAIO, Nelson de Souza. *O processo legislativo*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 139 e ss.; FERREIRA FILHO, *Do processo...*, *op. cit.*, p. 288 e ss.

órgão de representação popular²⁵¹. Trata-se de uma exigência inerente ao Estado Democrático de Direito que, como garantia individual dos contribuintes, constitui cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4.º, IV, da Constituição Federal de 1988. Portanto, não poderia ter sido afastada por uma Emenda Constitucional²⁵².

Não faltam, infelizmente, como já advertia Vitor Nunes Leal, em 1947, aqueles que sustentam a legitimidade da atividade legislativa (anômala) do Poder Executivo com base em uma suposta incapacidade do Congresso, quando, na realidade, a demora nas deliberações legislativas é algo inerente ao regime democrático:

Na medida em que os parlamentos se fazem mais representativos e se reclama deles maior soma de trabalho, as assembleias políticas, mais numerosas na sua composição e mais divididas nas correntes que as compõem, se tornam, material e organicamente, menos capazes de desempenhar as suas funções com a urgência requerida. Em vista dessa contradição fundamental, não é de estranhar que os inimigos do regime representativo tenham tirado o maior proveito da crise institucional, encobrindo os seus interesses, muitas vezes escusos, com a acusação de incapacidade, irrogada às assembleias, e com o propósito, aparentemente meritório, de dar maior eficiência ao governo pela supressão dos parlamentos ou pela redução de sua participação na tarefa legislativa. [...] Nenhum escritor de tendências autoritárias deixou de tocar nessa tecla [...]²⁵³.

²⁵¹ De acordo com amplo estudo realizado por VICTOR UCKMAR (*Princípios comuns do direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 34-39), das Constituições consultadas pelo autor, todas continham consagração expressa do princípio da legalidade tributária. Os países foram os seguintes: Albânia (1946), Argentina (1994), Áustria (1929), Bélgica (1831), Bolívia (1967), Brasil (1988), Bulgária (1947), Tcheco-Eslováquia (1948), Chile (1981), China (1982), Colômbia (1991), Costa Rica (1871), Dinamarca (1915), Equador (1998), França (1958), Alemanha (1949), Japão (1946), Jordânia (1952), Grécia (1986), Haiti (1935), Honduras (1936), Irlanda (1937), Islândia (1944), Itália (1947), Iugoslávia (1946), Líbia (1951), Liechtenstein (1921), Luxemburgo (1868), México (1917), Mônaco (1911), Nicarágua (1939), Noruega (1814), Holanda (1983), Paraguai (1992), Peru (1993), Portugal (1992), Rússia (1993), Síria (1950), Espanha (1978), Estados Unidos (1777), Suécia (1974), Turquia (1924), Uruguai (1996), Vanuatu (1988) e Venezuela (1961). Sobre o conteúdo jurídico do princípio em questão, cf.: FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 7 e ss.; CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 213 e ss.; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 46 e ss.; XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1977, p. 39 e ss.; MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17 e ss.; LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 34 e ss.; RAYA, Francisco José Carrera. *Manual de derecho financiero*, v. I. Madrid: Tecnos, 1994, p. 100 e ss.; MITA, Enrico de. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. 4. ed. Milano: Giuffrè, 2000, p. 171 e ss.; NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid-Barcelona: Marcial-Pons, 2000, p. 95 e ss.

²⁵² Registre-se que, mesmo não previstos expressamente no art. 5.º da Constituição, os princípios constitucionais tributários, como reconheceu o Supremo Tribunal Federal, na linha da melhor doutrina, no julgamento do ADI 939/DF, são “normas imutáveis”, que servem de parâmetro para a declaração de inconstitucionalidade de emendas constitucionais (Rel. Min. Sydney Sancher. DJU 18/3/1994, p. 5165).

²⁵³ Leis Complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo* n.º 7, p. 380.

Não há dúvidas, portanto, segundo ressalta Roque Carrazza, que tal Emenda Constitucional, na parte atinente às medidas provisórias, afronta o princípio da legalidade tributária e, por via de consequência, a autonomia e independência do Poder Legislativo, *cláusulas pétreas* do art. 60, § 4.º, III, da Constituição. Tem-se um verdadeiro atropelo do “direito fundamental dos contribuintes de só serem compelidos a pagar tributos que tenham sido adequadamente ‘consentidos’ por seus representantes imediatos: os legisladores”²⁵⁴.

Em razão disso, sendo inconstitucional a alteração promovida pela Emenda Constitucional n.º 32/2001, continua vedado o cabimento de medida provisória em matéria tributária, embora – cumpre reconhecer – não se trate do entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

1.3 Histórico das alterações legislativas

1.3.1 Disciplina inicial da Lei Complementar n.º 70/1991

O primeiro veículo introdutor da Cofins foi a Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, editada com fundamento na redação originária do art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, que previa a instituição de uma contribuição para o financiamento da seguridade social incidente sobre o “faturamento” de empregadores:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

²⁵⁴ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 251 e ss.

A Lei Complementar n.º 70/1991 estabelecia uma alíquota de 2%, incidente sobre o faturamento mensal, assim consideradas a receita bruta das vendas de mercadorias, e a prestação de serviços de qualquer natureza, ou ambas, com exclusão do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (quando destacado em separado no documento fiscal), das vendas canceladas, devolvidas e dos descontos incondicionais²⁵⁵.

O tributo era devido pelas pessoas jurídicas em geral e as que a ela sejam equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, sendo isentas as sociedades cooperativas que atendam aos requisitos da legislação específica, quanto aos atos ligados às suas finalidades institucionais; as sociedades civis previstas no art. 1.º do Decreto-Lei n.º 2.397/87 (sociedades civis de profissão regulamentada); as entidades beneficentes de assistência social, que atendam às exigências previstas em lei; a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo; e as instituições financeiras²⁵⁶.

A legislação consagrava, ainda, duas regras especiais no que se refere à base de cálculo. A primeira, relativa aos fabricantes de cigarros, segundo a qual a base de cálculo da contribuição seria obtida mediante a multiplicação do preço de venda do produto no varejo por 118% (cento e dezoito por cento). A segunda, aplicável à venda de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, que fixava o cálculo do tributo devido pelos distribuidores, como substitutos dos comerciantes varejistas, com base no menor valor praticado no País, segundo a tabela de preços máximos fixados para a venda no varejo, cobrado independente da contribuição incidente sobre suas próprias vendas²⁵⁷.

²⁵⁵ Art. 2.º, *caput*, parágrafo único, *a* e *b*.

²⁵⁶ Art. 1.º; art. 6.º, I, II e III; Art. 7.º, I a VI; e art. 11, parágrafo único. A isenção relativa às sociedades civis de profissão regulamentada, no entanto, sofreu restrições de constitucionalidade bastante discutível, como é o caso do Parecer Normativo n.º 03/1994. Este, a pretexto de interpretá-la, negou-lhe aplicabilidade às sociedades profissionais com regime de tributação do imposto de renda com base no lucro real ou presumido, contrariando claramente o texto legal (razão pela qual seria inconstitucional). A segunda restrição, por outro lado, foi imposta pelo art. 56, da Lei Ordinária n.º 9.430/96, que revogou a isenção prevista no art. 6.º, II, da Lei Complementar n.º 70/91.

²⁵⁷ Arts. 3.º e 4.º.

1.3.2 Alterações decorrentes da Lei Federal n.º 9.718/1998

O regime jurídico inicial da Cofins, com a promulgação da Lei Federal n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, resultante da conversão da Medida Provisória n.º 1.724/1998, sofreu profunda modificação. A alíquota passou a ser de 3% (três por cento), compensável parcialmente, segundo critérios preestabelecidos, com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL²⁵⁸. A base de cálculo, por sua vez, por força da alteração do conceito legal de “faturamento”, passou a compreender o total da receita bruta da pessoa jurídica, independente da atividade exercida e da classificação contábil do ingresso²⁵⁹.

Admitia-se, nos termos do § 2.º, do art. 3.º, a exclusão da base de cálculo do valor do IPI e do ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; das vendas canceladas, devolvidas e dos descontos incondicionais; das reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas; do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo da aquisição computados como receita; dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos a outras pessoas jurídicas, observadas as normas regulamentares do Poder Executivo (posteriormente, revogado pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/8/2001); e da receita decorrente de venda de bens do ativo permanente²⁶⁰.

²⁵⁸ Art. 8.º da Lei Federal n.º 9.718/1998.

²⁵⁹ Art. 2.º, *caput*; art. 3.º, § 1.º.

²⁶⁰ Art. 3.º, § 2.º, I, II (vide MP n.º 2158-35, de 24/8/2001), III (Revogado pela MP n.º 2.158-35, de 24.8.2001) e IV.

Nesse período, foi promulgada a Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998, que ampliou a hipótese de incidência possível da Cofins, de modo a compreender “a receita ou o faturamento”:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
[...]
b) a receita ou o faturamento;

A partir de então, surgiram diversas indagações relativas à possibilidade de alteração da Lei Complementar n.º 70/1991 pela Medida Provisória n.º 1.724/1998 e pela Lei Federal n.º 9.718/1998, na qual a primeira foi convertida. Indagações estas que se somaram aos inúmeros debates decorrentes da revogação, pelo art. 56, da Lei Federal n.º 9.430/1996, da isenção das sociedades civis de profissão regulamentada prevista no art. 6.º, II, da Lei Complementar n.º 70/1991.

A edição de medida provisória – inconstitucional antes e depois da Emenda Constitucional n.º 32/2001 – é claramente incompatível com o princípio da estrita legalidade tributária, que submete a instituição de tributos à reserva de lei formal, vale dizer, aprovada pelo Congresso Nacional. Apesar disso, lamentavelmente, vem sendo aceita pelo Supremo Tribunal Federal²⁶¹.

A alteração por lei ordinária – igualmente admitida pela jurisprudência da Corte Suprema –, em princípio, seria possível. Afinal, sendo uma fonte de custeio da seguridade social prevista no texto constitucional, a Cofins não demanda lei complementar para sua instituição (CF, art. 195, § 4.º). A Lei Complementar n.º 70/1991, assim, seria uma falsa lei complementar, perfeitamente revogável por uma lei ordinária posterior. Todavia, no

²⁶¹ ADC 1-1/DF. T. Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. DJU 16/06/1995.

caso específico da Lei Federal n.º 9.718/1998, o § 1.º do art. 3.º promoveu uma ampliação da base de cálculo do tributo que extrapola os limites constitucionais. Referido dispositivo buscou equiparar o conceito de “faturamento” ao de “receita bruta”, definindo como tal a *totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*²⁶². Porém, o conceito de “receita bruta” é muito mais amplo que o de “faturamento”. Este compreende apenas a receita decorrente da venda de bens ou serviços. Desse modo, quando ampliou o “fato gerador” da Cofins, a Lei Federal n.º 9.718/1998, na verdade, criou nova fonte de custeio da seguridade social, o que, nos termos do art. 195, § 4.º, da Constituição Federal, somente poderia ocorrer através de lei complementar.

Trata-se de hipótese insuperável de inconstitucionalidade formal, que não foi convalidada pela Emenda Constitucional n.º 20/1998. Esta apenas tornou mais nítida a incompatibilidade com o texto constitucional, evidenciando ainda mais que, antes de sua promulgação, a Cofins somente poderia incidir sobre o faturamento²⁶³.

²⁶² “Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. [...] § 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

²⁶³ De fato, como ressalta José Eduardo Soares de Melo, “[...] para que os preceitos contidos na alteração constitucional (Emenda 20/98) pudessem produzir efeitos, tornava-se imprescindível a edição de nova lei, uma vez que a Constituição não cria tributos, mas apenas atribui competências e ordena as respectivas materialidades. A Lei 9.718/98 positivou-se irremediavelmente viciada de nulidade, não sendo convalidada pelo fato de a posterior EC 20/98 haver inserido regras que nela (lei) já estavam previstas (ainda que parcialmente)”. (*Contribuições sociais no sistema tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 154). No mesmo sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro; SANTIAGO, Igor Mauler; MANEIRA, Eduardo. Inconstitucionalidade da Lei n.º 9.718/98, na parte em que alargou a base de cálculo da Cofins - uma abordagem de direito intertemporal. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 73, p. 126-135; DERZI, Misabel Abreu Machado. Cofins, PIS e a Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 3, p. 1999, p. 225 e ss.; FISCHER, *op. cit.*, p. 157; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Lei n. 9.718/98 e base de cálculo da Cofins sobre receita bruta - inconstitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 47, p. 142 e ss.; CAVALLO, Achilles Augustus. Cofins - inconstitucionalidades e ilegalidades da Lei 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 46, p. 8-9; NETTO, Domingos Franciulli, Cofins..., *op. cit.*, p. 80. Em sentido contrário, cf.: RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalidade das alterações introduzidas na Cofins pela Lei n.º 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 53, p. 68-69; CARRAZZA, Roque; BOTALLO, Eduardo. Contribuições para a Cofins, a Lei n. 9.718/98 e a EC n. 20/98. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 75, p. 228 e ss.; MANEIRA, Comentários sobre as modificações ocorridas na Cofins. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário* n.º 2, p. 77-78; FERREIRA, A Cofins..., *op. cit.*, p. 18-19.

Não há que se falar, por outro lado, em “constitucionalização superveniente” da Lei Federal n.º 9.718/1998. Tal fenômeno, segundo ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, não encontra amparo na ordem constitucional vigente:

[...] não há senão dizer que Emenda Constitucional – diferentemente de uma nova Constituição – não é ruptura com o ordenamento jurídico anterior, mas, pelo contrário, funda-se nele, nele se integra e representa sua continuidade, donde seria inadmissível entender que tem o efeito de ‘constitucionalizar’, ainda que daí para o futuro, leis originariamente inconstitucionais. Deveras, tal inteligência, propiciaria fraude ao próprio ordenamento, pois ensejaria e confortaria sua burla, efetuable mediante produção de leis inconstitucionais em antecipação a Emendas futuras ou, dito pelo inverso, ensejaria o bloqueio do reconhecimento de inconstitucionalidades, graças ao expediente de produzir emenda sucessiva. Inclinar-se por exegese conducente a tais resultados implicaria abraçar o contrasenso de reputar lógico que o ordenamento milite em seu próprio desfavor, isto é, o de que previamente assume que, se for burlado, tal burla será aprovada, validada e confortada por seu aval protetor. Nisto estaria, então, implicado que o Direito prestigia ou é indiferente à fraude, à burla, não apenas a si próprio como aos membros da Sociedade, inobstante o Estado de Direito seja concebido como instrumento de proteção aos cidadãos contra o exercício desatado do Poder. Dessarte, ficaria afiançada a inanidade de tal proteção.

Logo, não é de admitir que Emenda Constitucional superveniente a lei inconstitucional, mas com ela compatível, receba validação dali para o futuro. Antes, ter-se-á de entender que se o legislador desejar produzir nova lei e com o mesmo teor, que o faça, então, editando-a novamente, já agora - e só agora - dentro de possibilidades efetivamente comportadas pelo sistema normativo. Tal solução, única tolerável, é, quando menos, irretorquível nos casos em que a Emenda sucede a breve prazo a lei inconstitucional, patenteando o intuito de coonestar-lhe o vício. Em situações desta compostura, admitir a validação sucessiva da lei seria, em guisa de interpretar, promover consagração da imoralidade como regra de conduta do poder público, a astúcia cavilosa como padrão do Direito e a vileza perante a Sociedade como princípio ético do Estado. Nisto haveria ofensa frontal não apenas ao princípio da moralidade administrativa, previsto no art. 37 da Constituição (e maiormente vigorante para o poder público quando exerça a altaneira função de elaborar Emendas Constitucionais), mas também ao princípio geral de direito que reclama obediência aos cânones da lealdade e da boa-fé e proscreve a má-fé como pauta de conduta²⁶⁴.

O fato de o art. 17, I, da Lei Federal n.º 9.718/1998 ter estabelecido que os arts. 1.º a 8.º somente produziriam efeitos em relação a “fatos geradores” ocorridos a partir de 1.º de fevereiro de 1999 não afasta a inconstitucionalidade. Mesmo admitindo que, durante o transcurso da anterioridade nonagesimal, há um deslocamento do termo inicial da

²⁶⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Leis originalmente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente. *Revista Trimestral de Direito Público* n.º 23, p. 21-22.

vigência²⁶⁵, a *vacatio legis* pressupõe necessariamente um ato normativo *válido*, ainda que destituído de força vinculante²⁶⁶. Por outro lado, não se pode confundir o objeto do controle de constitucionalidade com o momento em que este é levado a efeito. Embora, no direito brasileiro, o controle jurisdicional de constitucionalidade, em regra²⁶⁷, seja de natureza sucessiva ou repressiva (quando a lei já está em vigor), a decisão é sempre declaratória de um estado preexistente de incompatibilidade entre o conteúdo do ato normativo impugnado ou seu processo de elaboração e o texto constitucional²⁶⁸. Além disso, tratando-se de inconstitucionalidade formal – invasão pela lei ordinária do campo próprio da lei complementar – deve-se aplicar o princípio do *tempus regit actum*, o que pressupõe necessariamente a consideração das regras vigentes por ocasião da aprovação do ato normativo²⁶⁹.

O tema vem sendo enfrentado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Alguns julgados da 2.^a Turma têm decidido que a Lei Federal n.º 9.718/1998, ao ampliar o

²⁶⁵ Trata-se do entendimento de Paulo de Barros Carvalho (*Curso...*, *op. cit.*, p. 83-86), que diverge do de Roque Carrazza, para quem a lei, embora em vigor, teria sua *eficácia paralisada* (*Curso...*, *op. cit.*, p. 166. Nota 1).

²⁶⁶ Parte do entendimento segundo o qual a validade é “uma qualidade da norma que designa sua pertinência ao ordenamento, por terem sido obedecidas as condições formais e materiais de sua produção e consequente integração no sistema”. (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*: técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 1996, p. 202). No mesmo sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho, afirmar que uma norma “N” é válida significa dizer que ela existe em um determinado sistema “S”, porque apresenta uma relação de pertinencialidade com este, tendo sido inserida por órgão legitimado, segundo o procedimento cabível (*Curso...*, *op. cit.*, p. 60).

²⁶⁷ Excepcionalmente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal “[...] reconhece a possibilidade do controle incidental de constitucionalidade das proposições legislativas, desde que instaurado por iniciativa de membros do órgão parlamentar perante o qual se achem em curso os projetos de lei ou as propostas de emenda à Constituição.” (MS 24.645-MC/DF. Rel. Min. Celso de Mello. DJU 15/9/2003).

²⁶⁸ Costuma-se dizer, como ensina Clèmerson Merlin Clève, que o veto presidencial baseado na inconstitucionalidade do projeto de lei e o controle realizado pelas comissões de constituição e justiça constituem manifestações da fiscalização preventiva no direito brasileiro (*Fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 29 e ss. No mesmo sentido: BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 43 e 63 e ss.).

²⁶⁹ CANOTILHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 1109. Em relação ao tema, cf.: MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*: constituição e inconstitucionalidade. 3. ed. Coimbra: Coimbra, t. II, 1996, p. 340. São especialmente esclarecedoras as lições de Luís Roberto Barroso (*Interpretação e aplicação da Constituição*: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 79-80), especialmente quando cita doutrina italiana no seguinte sentido: “[...] *A ilegitimidade formal somente pode ser ‘originária’, porque um ato, devendo ser elaborado e formado através do procedimento previsto pelas regras vigentes no momento de sua criação, não pode ser julgado, quanto à sua validade, senão com referência a estas regras.*” (PIERANDREI). Grifo nosso.

conceito de faturamento, alcançando a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, seria incompatível com o art. 110 do Código Tributário Nacional²⁷⁰. Prevalece, no entanto, o entendimento da 1.^a e de parte da 2.^a Turma, no sentido de que a matéria, sendo de direito constitucional, seria da competência do Supremo Tribunal Federal²⁷¹.

A Corte Constitucional, por sua vez, encaminha-se para o reconhecimento de sua competência. No julgamento do Recurso Extraordinário n.º 346.084/PR – ainda pendente, por força de pedido de vistas do Ministro Cezar Peluso –, o relator, Ministro Ilmar Galvão, conhecendo do recurso, entendeu que, na *vacatio legis*, a lei pode receber o embasamento constitucional ausente por ocasião da promulgação, e que, ademais, o conceito de faturamento pode ser alterado por lei ordinária²⁷². O Ministro Gilmar Mendes, acompanhado pelo Ministro Maurício Corrêa, também conhecendo do recurso, proferiu voto de vista pela constitucionalidade da Lei Federal n.º 9.718/1998, por entender que a referência a “faturamento” contida no art. 195 – norma constitucional aberta – admitiria acepções diversas daquelas adotadas no âmbito do direito comercial, podendo, inclusive, assimilar-se ao conceito de receita bruta²⁷³.

A competência recursal, no entanto, parece ser do Superior Tribunal de Justiça. Embora a análise das hipóteses sob reserva de lei complementar seja de competência do Supremo Tribunal Federal (CF, art. 102, III, “a”), no caso específico da Cofins, saber se a Lei Federal n.º 9.718/1998 alterou o conceito de “faturamento” do direito privado envolve

²⁷⁰ RESP 621808/SC. 2.^aT. Rel. Min. Castro Meira. DJU 16/8/2004, p. 241: “[...] A Lei n.º 9.718/98, ao dispor que faturamento corresponde à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, ampliou a definição de faturamento, pois agregou à base de cálculo do tributo receitas outras, além de bens e serviços, como, por exemplo as receitas financeiras, que não constam do rol de exclusões da lei.”

²⁷¹ Conforme decidido no AgRg no RESP 639081/RS. 1.^a T. Rel. Min. José Delgado. DJU 8/11/2004: “Este Tribunal Superior tem reiteradamente decidido que a matéria referente à ampliação das bases de cálculo do PIS e da Cofins e à elevação da alíquota desta última realizada pela Lei n.º 9.718/98 é de natureza predominantemente constitucional, competindo, apenas, à colenda Corte Suprema o seu exame.” No mesmo sentido: RESP 513029/MG. 2.^a T. Rel. Min. João Otávio de Noronha. DJU 27/9/2004, que se manifestou no seguinte sentido: “Com relação à questão infraconstitucional (art. 110 do CTN), não se constata nenhuma violação, porquanto a Lei n. 9.718/98 não alterou a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição da República.”

²⁷² Informativo - STF n.º 294, de 12/2/2002.

²⁷³ Informativo - STF n.º 342, de 9/3/2004.

a apreciação prévia de dispositivos da legislação infraconstitucional. Portanto, a rigor, a Corte Constitucional deveria ter negado seguimento ao Recurso Extraordinário n.º 346.084/PR, com fundamento em sua própria jurisprudência, que, como no controle abstrato, não admite tal recurso quando “o juízo de constitucionalidade depende, para efeito de sua prolação, do prévio cotejo entre o ato estatal impugnado e o conteúdo de outras normas jurídicas infraconstitucionais editadas pelo poder público”²⁷⁴.

De qualquer modo, sem prejuízo do desfecho do debate jurisprudencial, tem-se que a inconstitucionalidade formal da Lei Federal n.º 9.718/1998 não foi sanada com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 20/1998. Portanto, para que a Cofins pudesse incidir sobre toda a receita bruta, deveria ter sido editada uma segunda lei nesse sentido. Do contrário, permanece vigente o art. 2.º, *caput*, da Lei Complementar n.º 70/1991, que prevê a incidência do tributo sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços ou de serviço de qualquer natureza.

1.3.3 Regime previsto na Lei Federal n.º 10.833/2003

Com a promulgação da Lei Federal n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que resultou da conversão da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003, o regime jurídico da Cofins sofreu nova modificação. Foi instituída a disciplina legal da Cofins não-

²⁷⁴ Segundo tem entendido o Supremo Tribunal Federal: a “alegação de ofensa indireta à Constituição não dá margem ao cabimento do recurso extraordinário.” (AgRgAg n.º 210550-7/MG. 1.ª T. Rel. Min. Moreira Alves. DJU 26/6/1998, p. 5). “Não cabe ver ofensa, por via reflexa, a normas constitucionais, aos fins do recurso extraordinário. 3. Se, para dar pela vulneração de regra constitucional, mister se faz, por primeiro, verificar da negativa de vigência de norma infraconstitucional, esta última é o que conta, para os efeitos do art. 102, III, a, da Lei Maior. 4. Falta de prequestionamento do dispositivo constitucional tido como violado. 5. Agravo regimental desprovido.” (AgRgAg n.º 26090-4/RJ. 2.ª T. Rel. Min. Néri da Silveira. DJU 4/8/2000, p. 18. No mesmo sentido: AgRgAg n.º 23744-3/SC. 2.ª T. Rel. Min. Néri da Silveira. DJU 24/9/1999, p. 32; ADinMc 1372/RJ, Rel. Min. Celso de Mello. DJU 17/11/1995; ADinMc 1347/DF. Rel. Min. Celso de Mello. DJU 1.º/12/1995.

cumulativa, nos termos do art. 195, § 12, da Constituição Federal²⁷⁵. Esta, no entanto, ficou restrita aos contribuintes não submetidos à cobrança na forma da legislação anterior, definidos expressamente pela legislação (art. 10). Em razão disso, ao lado da Cofins não-cumulativa, tem-se uma Cofins cumulativa, uma Cofins de incidência monofásica e, desde 29 de janeiro de 2004, com a edição da Medida Provisória n.º 164, uma Cofins incidente sobre a importação de bens ou serviços, atualmente regida pela Lei Federal n.º 10.865, de 30 de abril de 2004.

O quadro em análise novamente traz à colação o problema da possibilidade de instituição de tributo através de medida provisória, que, como se viu, é inconstitucional, mesmo depois da Emenda Constitucional n.º 32/2001, por incompatibilidade com o princípio da estrita legalidade tributária. Ademais, ainda que assim não fosse, há um segundo fator a ser considerado. No caso específico da Cofins não-cumulativa, a Medida Provisória n.º 135/2003, ao instituir um tributo previsto em dispositivo constitucional alterado pela Emenda n.º 20, de 1998 (art. 195, I, “b”), violou o art. 246 da Lei Maior, que veda a sua edição na regulamentação de artigo com redação modificada entre 1.º de janeiro de 1995 e 11 de setembro de 2001. Portanto, não há dúvidas acerca da inconstitucionalidade deste ato normativo²⁷⁶.

Resta saber, no entanto, se este vício alcança a Lei Federal n.º 10.833/2003, hipótese na qual toda a nova sistemática da Cofins não-cumulativa seria inconstitucional.

Entre nós, a doutrina majoritária entende que a inconstitucionalidade da medida provisória contamina a respectiva lei de conversão. Esta, por outro lado, não poderia ser considerada uma lei ordinária autônoma, por absoluta incompatibilidade entre o

²⁷⁵ “§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19/12/2003).”

²⁷⁶ Cf., a respeito: LIMA, Maria Ednalva de. PIS e Cofins - Base de cálculo: exclusão dos valores transferidos para outras pessoas jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 75, p. 146 e ss.; MELO, José Eduardo Soares de. As contribuições sociais e o descabimento de medida provisória para regular emenda constitucional, em face do art. 246 da CF. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 44, p. 93 e ss.; NETTO, Domingos Franciulli. Cofins..., *op. cit.*, p. 88.

procedimento de aprovação e o procedimento legislativo ordinário²⁷⁷. Apesar disso, admite-se a possibilidade de apresentação de emendas parlamentares ao projeto de conversão, em posição claramente contraditória. De fato, não há como acolher sem questionamentos a opinião de respeitáveis autores que, de um lado, para justificar o cabimento de emendas, sustentam que se deve “[...] considerar as leis de conversão como decorrentes de um procedimento normal de atuação legislativa”. De outro, porém, considerando que “a lei de conversão decorre de procedimento anômalo”, entendem que desafiaria “pronto juízo de censura” a “[...] falsa idéia segundo a qual, convertida em lei ordinária, estará suprido eventual vício maculador da medida provisória”²⁷⁸.

Na verdade, há duas situações que precisam ser claramente diferenciadas. A primeira consiste em saber se a inconstitucionalidade da medida provisória, pela conversão em lei, pode ser sanada pelo Congresso Nacional. A segunda diz respeito ao problema da extensão da inconstitucionalidade da medida provisória à respectiva lei de conversão. No primeiro caso, o entendimento majoritário não reclama qualquer reparo. O vício inicial, com efeito, jamais poderá ser convalidado pela lei de conversão, uma vez que o Congresso não pode suprir a ausência de pressupostos constitucionais autorizadores (relevância e urgência) nem tampouco ignorar as hipóteses em que a Lei Maior veda a edição deste ato normativo (art. 62, § 1.º, e art. 246). Admitir a convalidação do vício equivale a conferir ao Congresso a autoridade para afastar retroativamente a aplicabilidade das limitações

²⁷⁷ CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 133; ATALIBA, Geraldo. *O decreto-lei na Constituição de 1967*. São Paulo: RT, 1967, p. 30; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Perfil constitucional das medidas provisórias. *Revista de Direito Público* n. 95, p. 32; GRECO, Marco Aurélio. *Medidas Provisórias*. São Paulo: RT, 1991, p. 46; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A inconstitucionalidade da criação da Cofins não-cumulativa por medida provisória decorrente da falta de urgência. In: PEIXOTO; FISCHER (Coord.). *PIS-Cofins...*, *op. cit.*, p. 346; FISCHER, *op. cit.*, p. 114.

²⁷⁸ CLÈVE, *Medidas...*, *op. cit.*, p. 129 e 134. O autor, em última análise, entende que “[p...] o procedimento de conversão não se confunde com o ordinário de produção legislativa. A lei de conversão não pode, por isso, ser considerada um modo normal de manifestação do Congresso Nacional. Deste fato emergem importantes consequências jurídicas, inclusive a permanência, na lei decorrente, do vício maculador presente na medida provisória que lhe deu origem.” (*Ibid.*, p. 133).

materiais e formais à edição de medidas provisórias previstas em texto normativo de hierarquia superior à lei de conversão.

A impossibilidade de convalidação, porém, não implica necessariamente a inconstitucionalidade da lei de conversão. Esta resulta da manifestação de uma vontade política autônoma, traduzida na confirmação expressa do conteúdo da medida provisória pelo órgão competente para legislar sem as vedações previstas no arts. 62, § 1.º, e 246, da Constituição. Além disso, a objeção da incompatibilidade entre os procedimentos não pode mais ser invocada após a Emenda Constitucional n.º 32/2001. Com a promulgação desta, o procedimento de conversão, embora ainda apresente algumas particularidades (art. 62, § 9.º), aproximou-se bastante do procedimento legislativo ordinário.

Os projetos, com efeito, passaram a demandar expressamente a sanção ou o veto do Presidente da República (art. 62, § 12). A deliberação não é mais unicameral, conforme previsto na Resolução n.º 1-1989-CN, devendo ser apreciados em sessões separadas das Casas do Congresso Nacional, com início na Câmara dos Deputados (art. 62, § 8.º), a exemplo dos projetos de lei de iniciativa do Poder Executivo (art. 64). A única particularidade diz respeito às medidas provisórias versando sobre matéria reservada à lei complementar. Em tal hipótese, a lei de conversão, por estar sujeita ao *quorum* de maioria simples, seria incompatível com o art. 69 da Lei Maior, que, como se sabe, submete as leis complementares a um *quorum* qualificado de maioria absoluta.

Portanto, deve ser revisto o entendimento majoritário. Nada justifica aplicar à lei convertida pressupostos autorizadores (relevância e urgência) e hipóteses de vedação (art. 62, § 1.º, e art. 246) que se dirigem especificamente à medida provisória. A aprovação do projeto de lei de conversão representa a assunção da anterior intenção legislativa pelo órgão legitimado²⁷⁹. Não se pode simplesmente desconsiderar a decisão positiva

²⁷⁹ O mesmo entendimento tem sido acolhido no direito comparado. O Tribunal Constitucional de Portugal – assentado em pressupostos jurídico-positivo distintos, mas perfeitamente aplicáveis ao direito brasileiro

confirmatória do Congresso Nacional. A extensão da inconstitucionalidade da medida provisória à respectiva lei de conversão somente seria possível diante de uma relação de interdependência entre os atos normativos. Esta, porém, não ocorre, porquanto a lei convertida não retira seu fundamento de validade da medida provisória da qual resultou, mas diretamente do texto constitucional. Além disso, a declaração de inconstitucionalidade de ambos também viola o princípio da conservação dos atos normativos, pelo qual estes não deverão ser declarados inconstitucionais quando, observados seus fins, puderem ser interpretados conforme a Constituição²⁸⁰.

O entendimento aqui exposto, rejeitado ao tempo do texto constitucional de 1967²⁸¹, passou a ser acolhido pelo Supremo Tribunal Federal após a Constituição Federal de 1988, quando afastou, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.417-0/DF, tese sustentada pelo Ministro Marco Aurélio de que “[...] o vício inicial contamina a lei de conversão, mesmo porque sabemos que há uma diferença substancial entre a aprovação de uma lei via tramitação de projeto, no sistema bicameral, e a aprovação de medida provisória para a conversão no sistema unicameral”²⁸².

porque se mostra muito menos rígido (cabe à Assembléia da República apenas a recusa formal de ratificação ou a ratificação com emendas, através de um procedimento legislativo específico iniciado com a apresentação de propostas de alteração ao decreto-lei) – tem entendido que: “[...] sempre será necessário ressaltar, pelo menos, a hipótese de a lei de alterações reproduzir as normas organicamente inconstitucionais do decreto-lei submetido à sua apreciação. Em tal caso, é inegável que a Assembleia da República assume ou adota tais normas como suas ao mantê-las inalteradas de forma expressa e inequívoca. E, assim sendo, tais normas não podem mais ser arguidas de organicamente inconstitucionais, até porque se verifica, quanto a elas, uma novação da respectiva fonte. [...] Assim sendo, não se vê como se possa sustentar que seja possível continuar a invocar a inconstitucionalidade orgânica de uma tal norma depois da entrada em vigor da lei de alteração. Essa tese só poderia, com efeito, assentar em argumentos de puro formalismo jurídico, inteiramente artificial e completamente desligado da razão de ser da atribuição constitucional de uma reserva de competência legislativa ao Parlamento: é que, por essa via, se iria contrariar frontalmente a vontade política desse mesmo Parlamento, já inequivocamente manifestada.” (Acórdão n.º 563/2003. Processo n.º 578/98. Plenário. Rel. Conselheiro Bravo Serra. Diário da República -I Série - A n.º 122, de 25 de Maio de 2004, p. 3295 e ss.).

²⁸⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 229-230.

²⁸¹ RE 62739/SP. Rel. Min. ALIOMAR BALEEIRO. DJU 20/12/1967.

²⁸² ADIn 1.417-0/DF. Rel. Min. Octavio Gallotti. DJU 23/3/2001. Grifamos. Prevaleceu entendimento do Ministro Nelson Jobim, no seguinte sentido: “Na técnica legislativa do Congresso Nacional, na hipótese de uma aprovação do texto da medida provisória sem a conversão em lei, ela não é uma lei de conversão e é promulgada pelo Presidente do Congresso Nacional e não pelo Presidente da República. Como não se pode suprimir o direito de emenda do Parlamentar, havendo emendas oferecidas à medida provisória é que virtualmente se faz um projeto de lei de conversão, que tem que ter a sanção do Presidente da República,

Por fim, deve-se ter presente que, assim como na conversão parcial, a lei de conversão confirmatória da medida provisória editada sem a observância dos pressupostos autorizadores ou em hipóteses vedadas pelo texto constitucional somente produz efeitos *ex nunc*. Afasta-se o reconhecimento de efeitos retroativos, diante da impossibilidade de convalidação do vício inicial pelo Congresso Nacional.

Portanto, o vício formal da Medida Provisória n.º 135/2003, que tornou indevido o pagamento da Cofins não-cumulativa durante o período em que esteve vigente, não alcança a Lei Federal n.º 10.833/2003. Esta subsiste como ato normativo autônomo, sem vinculação obrigatória com o primeiro, produzindo efeitos a partir de sua promulgação, respeitada a regra da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6.º).

2 CRITÉRIO MATERIAL

2.1 Aproximação inicial: receita-faturamento

A hipótese da regra-matriz de incidência dos tributos apresenta três notas ou critérios relevantes para efeitos de identificação do evento impositivo e constituição do fato jurídico tributário: o critério material, o espacial e o temporal²⁸³. O primeiro resulta de uma abstração, centrada apenas no comportamento de pessoas, sem qualquer referência espacial ou temporal. Seu núcleo compositivo é sempre formado por um verbo (pessoal e de predição incompleta) e um complemento, excluindo-se os verbos impessoais, os sem

porque tem alterações. Ou seja, ou a medida provisória poderia ser rejeitada na íntegra, ou aprovada na íntegra, ou se criar um caminho mais democrático, que era o caminho do sistema italiano: o de se estabelecer a possibilidade de emendar a medida provisória e dar-se a esse ser misto o que se chamou de 'lei de conversão'."

²⁸³ Pelas razões expostas na primeira parte deste estudo, adota-se a teoria da norma jurídica tributária do Professor Paulo de Barros Carvalho.

sujeito e os de sentido completo, que tornariam impossível ou bastante difícil a regulação da conduta²⁸⁴.

No caso da Cofins não-cumulativa, o critério material pode ser construído a partir do art. 1.º da Lei Federal n.º 10.833/2003, que define o “fato gerador” do tributo como sendo o “faturamento mensal”, assim entendido o total da receita bruta das pessoas jurídicas, independente de sua denominação ou classificação contábil:

Art. 1.º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não- cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O dispositivo em questão encerra grave equívoco de técnica legislativa. Confunde os conceitos de “faturamento” e “receita bruta”, disciplinando-os como se tivessem conteúdos jurídicos idênticos, quando, na verdade, sabe-se que o primeiro é muito mais estreito que o segundo, compreendendo apenas a receita da venda de mercadorias ou prestação de serviços, segundo destacam Geraldo Ataliba e Clêber Giardino:

A expressão “faturamento” – como visto – vem de ‘fatura’ que, no Direito Comercial, identifica a ‘conta de venda’. Isto é, para fins mercantis, entende-se por “fatura” a “lista de mercadorias vendidas, discriminadamente por quantidade, qualidade, espécies, tipos”, conforme ensinamentos de Waldemar Ferreira. Na prática dos negócios, aceitou-se admitir a figura em outros casos no quais não há mercadorias, mas sim diferentes objetos de atividade empresarial ou econômica. O termo “faturamento” é empregado, por outro lado, para identificar não apenas o ato de faturar, mas, sobretudo, o somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período (ano, mês, dia). Representa, assim, o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa²⁸⁵.

²⁸⁴ Cf. notas e referências bibliográficas citadas no capítulo próprio deste estudo.

²⁸⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Clêber. PIS – Exclusão do ICM de sua base de cálculo. *Revista de Direito Tributário* n.º 35, p. 153. A doutrina é pacífica nesse sentido. Confira-se a respeito: DERZI, Cofins..., *op. cit.*, p. 230-234; BALERA, Wagner. As contribuições sociais sobre o faturamento. In: CUTAIT NETO, Michel (org.). *Contribuições sociais em debate*. São Paulo: Mizuno, 2003, p. 177; BRITO, Edvaldo. Cofins e PIS/Pasep: conceito de faturamento e de receita bruta. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 43, p. 33-64; GRECO, Marco Aurelio. Cofins na Lei 9.718/98 - Variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 50, p. 130; NETTO, Domingos Franciulli. Cofins..., *op. cit.*, p. 79.

Apesar disso, ao contrário do que ocorreu com a Lei Federal n.º 9.718/1998, a equiparação promovida pela Lei Federal n.º 10.833/2003 não ofende o texto constitucional. A lei foi promulgada quando já estavam em vigor as alterações promovidas pela Emenda n.º 20/1998 no art. 195, I, *b*, da Constituição, que ampliou a hipótese de incidência possível da Cofins, de modo a compreender “a receita ou o faturamento”. Portanto, se a Lei Maior passou a permitir ao legislador a tributação tanto da receita quanto do faturamento, nada impede a equiparação de ambos os conceitos em um mesmo ato normativo²⁸⁶.

Por outro lado, como o conceito de “faturamento” é mais restrito e está compreendido no de receita bruta, a Lei Federal n.º 10.833/2003, ao definir o primeiro como sendo “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica”, acabou tornando sem relevância a determinação do sentido jurídico de “faturamento” no direito privado para efeitos da incidência da Cofins não-cumulativa. Este foi absorvido, passando a se identificar com o conceito mais amplo de receita bruta, tal qual definido no § 1.º do art. 1.º. Daí resulta que o critério material da hipótese de incidência do tributo não deve ser buscado no conceito de “faturamento”, mas no de “receita bruta das pessoas jurídicas”.

Precisamente neste aspecto, a Cofins da Lei 10.833 diferencia-se da Cofins cumulativa, disciplinada – em razão da inconstitucionalidade formal da Lei Federal n.º 9.718/1998 – pela Lei Complementar n.º 70/1991. Esta, de acordo com a linguagem do legislador, incidiria sobre o “faturamento mensal”, tal como definido pelo direito privado,

Ensina, ainda, Rubens Requião que “[...] no estudo que publicou em 1898, versando o tema Fatura Comercial, o jurista João Vieira de Araújo, cujo trabalho mereceu a atenção de J. X. Carvalho de Mendça, que o cita diversas vezes, identifica a expressão fatura com a ‘nota, conta, memorandum e semelhantes daquilo de que alguém é credor de outrem por mercadorias vendidas, por trabalhos prestados e algumas vezes por gratificações, recompensas, etc.’. Relacionava o autor os dispositivos do Código Comercial que a ela se referiam, que eram os arts. 172, 200, III, 219, 445 e 788, e a Lei de Falências (Dec. n.º 917), art. 2.º, a.” (*Curso de direito comercial*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, v. 2, p. 546).

²⁸⁶ Em sentido contrário, registre-se o entendimento de Achilles Augustus Cavallo (*Comentários à legislação da Cofins*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 102). O autor entende que a lei em questão “[...] se reporta ao conceito constitucional de faturamento para, em seguida, inovar na respectiva conceituação, querendo fazer crer que esse título é o ‘total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil’, o que, também como já sustentado, é atentatório ao artigo 110 do Código Tributário Nacional”.

compreendendo apenas a receita resultante da venda de mercadorias e a prestação de serviços:

Art. 2.º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Partindo-se, no entanto, do entendimento de que a Lei Federal n.º 9.718/1998 seria constitucional, os parâmetros para a construção dos critérios materiais das Cofins não-cumulativa e cumulativa passariam a ser rigorosamente os mesmos, uma vez que a lei instituidora deste último tributo também equiparou os conceitos de “faturamento” e “receita bruta”. Trata-se, contudo, de concepção insustentável, porquanto, como se viu, a inconstitucionalidade formal da Lei 9.718 não foi sanada com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 20/1998. Portanto, para que a Cofins cumulativa também pudesse incidir sobre toda a receita bruta, deveria ter sido editada uma segunda lei nesse sentido. Do contrário, permanece vigente o art. 2.º, *caput*, da Lei Complementar n.º 70/1991, que prevê a incidência do tributo sobre o “faturamento mensal”, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços ou de serviços de qualquer natureza.

Essa aproximação inicial, assim, indica que o núcleo compositivo do critério material da Cofins não-cumulativa deve ser buscado a partir da noção de “receita bruta”, o que, por sua vez, demanda a determinação precisa deste conceito no ordenamento jurídico vigente.

2.2 Determinação do conteúdo jurídico de “receita”

2.2.1 Diferenciação entre receita e entradas de caixa

O legislador foi extremamente pródigo ao definir “receita bruta” no art. 1.º, § 1.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003. Sem qualquer comprometimento com o rigor da linguagem, estabeleceu que *o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*. Com isso, acabou definindo o *total das receitas* como sendo *todas as receitas*, o que representa grave tautologia. Buscando ampliar ao máximo o âmbito de incidência do tributo, deixou em aberto o que efetivamente se entende por “receita”. A redação é tão genérica e confusa que permite à autoridade fazendária considerar qualquer ingresso como tal, sem limitações objetivas, uma vez que, nos termos do *caput* do art. 1.º, essa qualificação é independente da denominação ou classificação contábil.

É evidente que a denominação ou a classificação contábil não podem ser adotados como parâmetros para a determinação da receita. Afinal, como destaca Agustín Gordillo:

[...] as palavras não são mais que rótulos nas coisas: colocamos rótulos nas coisas para que possamos falar delas e, daí por diante as palavras não têm mais relação com as coisas, do que as que têm rótulos de garrafas com as próprias garrafas. “Qualquer rótulo é conveniente na medida em que nos ponhamos de acordo com ele e o usemos de maneira conseqüente. A garrafa conterá exatamente a mesma substância, ainda que coloquemos nela um rótulo distinto, assim como a coisa seria a mesma ainda que usássemos uma palavra diferente para designá-la”²⁸⁷.

Todavia, a Lei Federal n.º 10.833/2003 não pode ser interpretada de forma tão abrangente. O conceito de receita não alcança todo e qualquer “ingresso” ou “entrada” de

²⁸⁷ GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: RT, 1977, p. 2. O autor, na verdade, cita John Hospers, como também consta em: GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*, t. 1: parte general. 8. ed. Buenos Aires: F.D.A., 2003, p. I-14.

caixa da pessoa jurídica. Do contrário, o art. 1.º, § 1.º, seria inconstitucional, uma vez que a Constituição, quando se refere à receita, a diferencia claramente da noção de “ingresso”, excluindo de seu âmbito de abrangência os movimentos de fundo sem repercussão patrimonial²⁸⁸. Assim o faz no art. 212, § 1.º, ao estabelecer que a parcela da arrecadação dos impostos transferidos a outras pessoas políticas não é considerada receita do governo que a transferiu, na linha do que sustenta Aliomar Baleeiro, em seu clássico sobre finanças públicas:

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como “entradas” ou “ingressos”. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de “movimentos de fundo”, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados a restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo²⁸⁹.

A distinção entre “ingresso” e “receita” também é assente no direito privado. A Lei Federal n.º 6.404/1976 – diferenciando receitas decorrentes da venda e de serviços (art. 187, I e II) de outras receitas, denominadas “não operacionais” (art. 187, IV, na redação da Lei Federal n.º 9.249/1995) – as disciplina como “ganhos do período”, nos termos do art. 187, § 1º, “a”. Ambas são computadas para efeitos de determinação do resultado do exercício, o que afasta de seu âmbito conceitual a noção neutra de simples entradas de caixa, uma vez que estas não repercutem no patrimônio nem influem na lucratividade ou no prejuízo da sociedade empresária.

²⁸⁸ O mesmo entendimento é sustentado por Marco Aurélio Greco. O autor, porém, parte da premissa de que o texto constitucional já prevê uma contribuição social incidente sobre a movimentação financeira, transmissão de valores, créditos e direitos de natureza financeira: CPMF. Assim, considerando que esta realidade é pressuposto de contribuição específica, entende que “[...] não se pode dar à palavra ‘receita’ utilizada no artigo 195, I, ‘b’, um sentido tão lasso que implique abranger toda e qualquer movimentação financeira ou de crédito e valores dessa natureza.” (GRECO, Cofins na Lei 9.718/98..., *op. cit.*, p. 129). Porém, não se acolhe tal argumentação, uma vez que não se vê qualquer inconstitucionalidade no *bis-in-idem*, seja em matéria de impostos seja de contribuições. Afinal, “quem pode tributar uma vez, pode tributar duas, três vezes e assim por diante” (Ataliba).

²⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126. No mesmo sentido: LIMA, PIS..., *op. cit.*, p. 152.

A necessidade de repercussão patrimonial também é ressaltada por Geraldo Ataliba e Clèber Giardino, quando ensinam que receita constitui “acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio do alienante. A ele, portanto, não se podem considerar integradas importâncias que apenas ‘transitam’ em mãos do alienante, sem que, em verdade, lhes pertençam em caráter definitivo”²⁹⁰. Nesse mesma linha, aliás, tem se colocado praticamente toda a doutrina dedicada ao estudo do tema, considerando *receita* apenas “[...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o” (AIRES F. BARRETO)²⁹¹; “um ‘*plus* jurídico’ (acréscimo de direito), de qualquer natureza e de qualquer origem, que se agrega ao patrimônio como um elemento positivo, e que não acarreta para o seu adquirente qualquer nova obrigação” (RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA)²⁹²; o “incremento do patrimônio” (ALIOMAR BALLEIRO)²⁹³; o “elemento positivo do acréscimo patrimonial” (GISELE LEMKE)²⁹⁴; “a entrada de riqueza nova no patrimônio da pessoa jurídica” (HUGO DE BRITO MACHADO e HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO)²⁹⁵; as “quantias que a empresa recebe não para si” (HAMILTON DIAS DE SOUZA, LUIZ MÉLEGA e RUY BARBOSA NOGUEIRA)²⁹⁶, que “possam alterar o patrimônio líquido” (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO)²⁹⁷; a

²⁹⁰ ATALIBA; GIARDINO. PIS..., *op. cit.*, p. 160.

²⁹¹ ISS na Constituição e na lei. São Paulo: Dialética, 2003, p. 329.

²⁹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das Contribuições para a Seguridade Social (para Efeitos da Cofins e da Contribuição ao PIS). *Repertório IOB de jurisprudência*, n.º 01/2001, p. 30.

²⁹³ BALLEIRO, Uma introdução..., *op. cit.*, p. 126.

²⁹⁴ LEMKE, Gisele. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000, p. 89.

²⁹⁵ Parecer – Contribuições incidentes sobre faturamento. PIS e Cofins. Descontos obtidos de fornecedores. Fato gerador. Inocorrência. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 113, p. 136-137.

²⁹⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuição ao P.I.S.: natureza jurídica e base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Contribuições especiais: fundo PIS/PASEP*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1991, p. 244-245 (*Caderno de pesquisas tributárias*, v. 2).

²⁹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. PIS e Cofins sobre o ato cooperativo. In: BECHO, Renato Lopes (Coord.). *Problemas atuais do direito cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 165.

entrada “de cunho patrimonial” (MARCO AURÉLIO GRECO)²⁹⁸, que “têm o condão de incrementar o patrimônio” (ALEXANDRE BARROS CASTRO)²⁹⁹.

Portanto, “ingresso” e “receita” são conceitos que não podem ser confundidos. Embora a “receita”, por vezes, não deixe de ser uma espécie de “ingresso” – que compreende genericamente qualquer quantia em dinheiro recebida pelo sujeito passivo do tributo –³⁰⁰, nem todo ingresso constitui receita. Esta pressupõe a ocorrência de um ato ou fato jurídico de alteração do patrimônio líquido ou uma entrada que se incorpora ao patrimônio daquele que a auferi, como elemento novo, ao passo que o ingresso reflete apenas um fluxo neutro de recursos financeiros.

A distinção é exposta por Marco Aurélio Greco com base em terminologia distinta. O autor diferencia “entrada” de “ingresso”, considerando a primeira como uma “mera movimentação financeira”, e o segundo, uma “entrada com sentido de permanência”. Daí sua afirmação de que receita “corresponde a todo ingresso”, no sentido de entrada “de cunho patrimonial”, o que de certa forma, ao final, reflete uma divergência apenas terminológica, conduzindo às mesmas conclusões dos que, na linha de Aliomar Baleeiro, consideram “entrada” ou “ingresso” como sinônimos³⁰¹.

Nesse sentido, também ensina Aires F. Barreto:

Tenha-se presente que os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) são de duas espécies: os que configuram receitas e os que se caracterizam como meros ingressos (que, na Ciência das Finanças, recebem designação de movimentos de fundo ou de caixa). Receitas são entradas que modificam patrimônio da empresa, incrementando-o. Ingressos envolvem tanto as receitas como as somas pertencentes a terceiros (valores que incrementam o

²⁹⁸ GRECO, Cofins na Lei 9.718/98..., *op. cit.*, p. 130.

²⁹⁹ CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição passiva no imposto sobre a renda*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 256. No mesmo sentido, cumpre citar, ainda: BOITEUX, Fernando Netto. Receita e faturamento: PIS e Cofins na Lei n.º 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 61, p. 64; KEPPLER, Roberto Carlos; DIAS, Roberto Moreira. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 75, p. 169-178; LIMA, PIS..., *op. cit.*, p. 152; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e Cofins: o conceito de receita à luz do princípio da capacidade contributiva. In: PEIXOTO; FISCHER (Coord.). *PIS-Cofins...*, *op. cit.*, p. 219-220.

³⁰⁰ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 126.

³⁰¹ GRECO, *op. cit.*, p. 131; BALEEIRO, *op. cit.*, *idem*.

patrimônio de outrem). São aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertencem. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas³⁰².

Trata-se de distinção que decorre de preceitos constitucionais (art. 212, § 1.º) e de direito privado (Lei Federal n.º 6.404/1976, art. 187, I, II, IV e § 1º, “a”). Por isso, não pode ser simplesmente ignorada pela Lei Federal n.º 10.833/2003. A Constituição, afinal, como fundamento de validade de toda a ordem jurídica, vincula o legislador ordinário em toda sua extensão. Por outro lado, o conteúdo e o alcance dos conceitos de direito privado utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, não podem ser alterados pela legislação tributária³⁰³.

Deve-se, na verdade, emprestar ao art. 1.º, § 1.º, da Lei da Cofins não-cumulativa uma interpretação conforme a Constituição. O sentido semântico que identifica neste dispositivo um conceito de “receita” amplo o suficiente para compreender qualquer ingresso no caixa da pessoa jurídica deve ser afastado, porque se mostra incompatível com o texto constitucional. Por conseguinte, cumpre interpretar o preceito de modo que, por receita, entenda-se o ingresso com repercussão patrimonial no caixa da pessoa jurídica.

A diferenciação entre entrada de caixa e receita, que decorre do art. 212, § 1.º, da Constituição e do art. 187 da Lei Federal n.º 6.404/1976, permite a identificação do primeiro elemento relevante para efeitos da determinação do conceito jurídico de receita: a necessidade de repercussão patrimonial positiva.

³⁰² BARRETO, *op. cit.*, p. 329.

³⁰³ De fato, segundo ressalta Hugo de Brito Machado, “[...] 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” (*Curso...*, *op. cit.*, p. 8).

2.2.2 Implicações decorrentes da ligação entre receita e renda

A receita (operacional e não-operacional), nos termos da Lei Federal n.º 6.404/1976 (art. 187, I, II, IV, § 1º, “a”), constitui o principal elemento de repercussão patrimonial positiva que, deduzidos os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos pela pessoa jurídica, as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda, forma o lucro líquido do exercício. Este que, nos termos do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 e do art. 247 do Decreto n.º 3.000/1999, ajustado por adições, exclusões ou compensações impostas ou autorizadas pela legislação tributária, formará o lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda (Leis Federais n.º 5.172/1966, arts. 44, 104 e 144, n.º 8.981/1995, art. 26, e n.º 9.430/1996, art. 1.º; Decreto n.º 3.000/1999, art. 219).

Daí resulta que a receita corresponde ao elemento positivo que compõe a renda da pessoa jurídica, considerado de forma isolada, independente da dedução de custos, despesas, participações ou provisões. É o que ressaltam Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, quando destacam que a receita “[...] se caracteriza por representar a entrada de riqueza nova no patrimônio da pessoa jurídica. Receita é um elemento novo que, depois de considerados os custos e as despesas, comporá a *renda*”³⁰⁴.

Mesmo no caso das pessoas jurídicas, a renda, ao contrário da receita, nos termos pressupostos pela Constituição (e conforme previsto no Código Tributário Nacional, art. 43), sempre constitui um *acréscimo patrimonial*, que se traduz em um saldo positivo resultante do confronto de certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período³⁰⁵. A diferença em relação à tributação das pessoas físicas reside no fato de que a

³⁰⁴ Parecer..., *op. cit.*, p. 136-137.

³⁰⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 179. No mesmo sentido, cf.: ATALIBA, Geraldo; SARTIN, Agostinho. Imposto de Renda – Não incidência sobre indenizações por desapropriação. *Revista de Direito Tributário* n.º 36, p. 50;

renda – denominada *lucro real*³⁰⁶ – compreende o aumento do patrimônio líquido apurado pela comparação entre balanços comerciais ajustados na forma da legislação tributária. Todavia, em qualquer caso, tem-se um acréscimo relativo, que pressupõe a periodicidade e a comparação com um estado patrimonial anterior, deduzidos os prejuízos anteriores, despesas e custos³⁰⁷, ao contrário da receita, que constitui um incremento patrimonial isoladamente considerado.

A distinção entre *renda* e *receita* reside, portanto, no fato de que esta constitui o elemento positivo do acréscimo patrimonial, como destaca Gisele Lemke:

Quadra observar que essa definição, ao contrário do que possa parecer à primeira vista, não torna confusa a distinção entre renda e receita. Renda, no conceito do CTN e na interpretação da doutrina jurídica, corresponde a acréscimos patrimoniais. É o resultado das receitas menos as despesas. Receita é elemento positivo de acréscimo patrimonial. Para seu cálculo não se levam em conta as despesas. Todavia, não se podem considerar como receitas valores que integram no caixa da empresa, mas que em momento algum poderão contribuir para acrescer o patrimônio³⁰⁸.

ROLIM, João Dácio. O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos - adições e exclusões do lucro real. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 87 e ss.; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação da renda versus tributação do patrimônio. In: ROCHA, *op. cit.*, p. 99-115; BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 69 e ss.; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 239; CASTRO, *op. cit.*, p. 235 e ss.; e, embora não admitindo a existência de um conceito fechado de renda no texto constitucional: LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60 e ss.

³⁰⁶ De fato, segundo Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, “[...] o imposto em comento, deste modo, irá incidir sobre o acréscimo patrimonial que esteja disponível econômica e juridicamente à pessoa que o adquiriu. Este acréscimo a que a legislador complementar faz referência nada mais é do que o lucro obtido pela pessoa jurídica em período de tempo delimitado por lei. Foi esse o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal [RE n.º 146.733-9/SP. Rel. Min. Moreira Alves. *RTJ*, vol. 143, fevereiro de 1993, pp. 684 a 704], que reconheceu possuírem a Contribuição Social sobre o Lucro, prevista no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, e o Imposto sobre a Renda, o mesmo fato gerador, qual seja, o lucro.” (*IRPJ - Teoria e prática jurídica*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 26-27). No mesmo sentido, ensina Hugo de Brito Machado, ao destacar que “o conceito de renda, e o conceito de lucro, para compor o âmbito constitucional, tanto do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como da contribuição social instituída pela Lei n.º 7.689/88, correspondem, indubitavelmente, a acréscimo patrimonial.” (Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *Regime...*, *op. cit.*, p. 106).

³⁰⁷ Segundo destaca Henry Tilbert, “[...] o lucro apurado de acordo com a ‘teoria do balanço’, isto é, pela comparação do patrimônio no início e no fim do ano base, inclui qualquer aumento do patrimônio líquido, independentemente da fonte...” (*A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1977, p. 21).

³⁰⁸ MACHADO, *Regime...*, *op. cit.*, p. 89.

Contudo, para a adequada identificação da receita, deve-se promover o isolamento do fator positivo. Do contrário, os ingressos nas vendas com prejuízo não poderiam ser considerados receita, uma vez que, apesar da entrada, estaria ocorrendo uma perda patrimonial. Por outro lado, mesmo nas operações com lucro, somente poderia ser considerado receita a diferença entre o preço da venda e o valor do produto em estoque. Afinal, o alienante, ao transmitir o domínio do bem, recebe como contrapartida uma soma em dinheiro (ou outro bem ou direito susceptível de avaliação pecuniária) que o substitui em seu patrimônio. Com isso, haveria uma confusão entre as noções de *receita*, *rendimento* ou *lucro da operação*, assim exposta do José Bulhões Pedreira:

As trocas em que a pessoa jurídica recebe a receita bruta são trocas de capital:

a) a pessoa jurídica transmite o domínio do bem econômico que se encontrava estocado no seu patrimônio e recebe em troca quantidade de capital financeiro, que é o preço de venda: o valor do capital financeiro aplicado no bem econômico é substituído, no seu patrimônio, por dinheiro;”

b) o comprador do bem entrega quantidade de dinheiro que substitui, no seu patrimônio, pela propriedade do bem adquirido: a quantidade de capital financeiro que existia no patrimônio sob a forma de dinheiro continua a existir aplicada no bem adquirido.

Essa troca de capital pode dar origem à realização, pela pessoa jurídica, de lucro na venda, que constitui rendimento. Esse rendimento somente é reconhecido na contabilidade no momento da venda porque os estoques são avaliados com base no custo de aquisição ou produção, e não no valor de mercado. Economicamente, esse rendimento foi criado pela pessoa jurídica no momento da produção dos bens ou serviços vendidos, mas somente é realizado financeiramente com a venda. De qualquer modo, o rendimento, no caso, não se confunde com a receita bruta, ou preço de venda, pois é apenas a parte da receita bruta que excede do custo de aquisição ou produção³⁰⁹.

A importância do isolamento do fator positivo também é ressaltada por Ricardo Mariz de Oliveira, que o considera fundamental para a caracterização da receita e a sua diferenciação em face de figuras afins:

Realmente, o que se deve ter presente é que apenas no sentido de ser um dado positivo para a mutação patrimonial pode-se dizer que a receita aumenta o patrimônio.

³⁰⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979, v. I, p. 351-352.

É que, sendo a receita um elemento aumentativo do patrimônio, ou fonte de aumento do patrimônio, ela, isoladamente considerada, produz e efetiva aumento no patrimônio, embora, quando associada a outros elementos ou fatores, no global passa haver redução patrimonial.

Assim, ainda quando haja uma venda com prejuízo, por ser o custo da coisa vendida maior do que o preço da sua venda, este, de per si, representa um elemento positivo na formação do patrimônio. Outrossim, num venda com prejuízo, quanto maior o preço, ainda que inferior ao custo, menor será o prejuízo e, portanto, menor a redução patrimonial, donde a receita, mesmo assim e nesta circunstância, ser um fator positivo para o patrimônio.

Este isolamento do fator positivo, para a identificação do que seja receita, é que distingue receita de lucro, renda ou ganho, já que lucro, renda ou ganho, sim, se constituem no resultado da reunião de todos os elementos positivos e negativos que afetam o patrimônio e identificam uma mutação geral líquida nele havida, ou uma mutação líquida particular. Assim, renda ou lucro (ou prejuízo, que é a versão ou resultado negativo da renda ou lucro) é a somatória algébrica da totalidade dos fatores positivos e negativos que afetam um patrimônio em determinado período de tempo, ao passo que ganho (ou sua versão negativa, perda) é a soma algébrica dos fatores positivo e negativo que afetam um determinado ato, como o ganho ou perda de uma venda³¹⁰.

Por outro lado, embora se trate de um incremento patrimonial isoladamente considerado, apenas podem ser consideradas receita as entradas relevantes para efeitos de composição da renda, o que afasta de seu âmbito de significação os reembolsos, as cauções e os depósitos, os empréstimos contraídos ou amortizações dos concedidos, bem como todas as demais somas escrituradas sob reserva de serem restituídas ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações³¹¹.

É o que também sustenta Gisele Lemke, ao ressaltar que:

[...] não é qualquer valor que ingressa no patrimônio da empresa que deve ser tido como receita, mas apenas aqueles valores que venham a acrescer seu patrimônio. Essa observação é sobremaneira importante, por isso que permite excluir do conceito de receita valores que ingressam no ativo da empresa sem criar qualquer expectativa de lucro, como é o caso dos empréstimos. Estes, embora aumentem o ativo da empresa, ingressam nele com a obrigação de sua devolução num determinado prazo. Por conseguinte, em momento algum poderão ser considerados como elemento positivo de acréscimo patrimonial, já que não criam qualquer expectativa de lucro, de aumento do patrimônio da empresa³¹².

³¹⁰ OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 31.

³¹¹ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 126; MACHADO; MACHADO SEGUNDO, Parecer..., *op. cit.*, p. 137.

³¹² Regime..., *op. cit.*, p. 88. Daí a afirmação de José Augusto Delgado, no sentido de que “[...] a indenização recebida por pessoa jurídica por dano que lhe foi provocado não é receita, nem faturamento. [...] Lança-se a indenização na escrita contábil da empresa a título de recomposição patrimonial ou de compensação, tão-somente, explicitando-se a sua origem e os motivos que a geraram.” (Reflexões sobre o regime tributário as indenizações. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 176). Aliás, apenas a título de registro, cumpre ressaltar que, segundo publicação do Instituto de Auditores Independentes do Brasil, “[...] receita, entretanto, não inclui

No caso das indenizações, entretanto, deve-se ter presente que a obrigação do devedor tem por objetivo a recomposição *in integrum* do patrimônio da vítima, como se o fato danoso jamais tivesse acontecido. A reparação, portanto, compreende o dano positivo ou emergente, bem como o dano negativo ou lucro cessante (Código Civil, art. 402)³¹³. Além disso, cumpre diferenciar os casos de indenização por dano moral (CF, art. 5.º, V e X; CC, art. 187)³¹⁴, que não visam ao restabelecimento do *status quo ante*, mas a compensação pecuniária por um prejuízo de natureza extrapatrimonial³¹⁵.

Assim, diante das diversas modalidades indenizatórias, não há dúvidas de que a Cofins não incide em face do dano emergente, que representa uma reparação pura e não implica qualquer incremento patrimonial³¹⁶. Todavia, alcança o lucro cessante, uma vez que este compreende os acréscimos patrimoniais que o sujeito razoavelmente deixou de auferir, bem como o dano moral³¹⁷, que não constitui reparação propriamente dita, mas compensação patrimonial por ofensa à honra objetiva, no caso de pessoas jurídicas³¹⁸.

todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerário por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica em [sic.] alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido.” (*Princípios contábeis*. 2. ed. São Paulo: Atlas, p. 112).

³¹³ PEREIRA, *op. cit.*, p. 567.

³¹⁴ Como reconheceu a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça na Súmula n.º 227: “A pessoa jurídica pode sofrer dano moral.”

³¹⁵ SILVA, Américo Luís da. *O dano moral e sua reparação civil*. São Paulo, RT, 1999, p. 320 e ss. Sobre o direito à indenização do dano moral como direito individual, cf.: CAHALI, Yussef. *Dano moral*. 2 ed. São Paulo: RT, 1988, p. 53 e ss.

³¹⁶ Em sentido contrário, partindo de um conceito distinto de receita, colocam-se Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, segundo os quais “[...] a indenização recebida por uma pessoa jurídica configura entrada, para o ativo, de espécie pecuniária ou direito a receber. Trata-se, portanto, de receita, para fins tributários...” (Análise do regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *Regime...*, *op. cit.*, p. 76); José Eduardo Soares de Melo e Marcia Soares de Melo, que entendem que “[...] a indenização deve ser considerada como receita não operacional, assim como na hipótese inversa, o prejuízo também tem natureza não operacional.” (O regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 209); ANDRADE JUNIOR, Attila de Souza Leão. O regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 63.

³¹⁷ Tratando do imposto de renda, não vislumbrando a ocorrência de acréscimo patrimonial no dano moral, cf.: SCHOUERI, Luís Eduardo; JARDIM NETO, José Gomes. A indenização por dano moral e o imposto de renda. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 235-237; FIGUEIREDO, Lucia Valle. Indenização e seu regime tributário. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 225. Entendendo que há acréscimo, cumpre citar o entendimento Schubert de Farias Machado, que sintetiza o seguinte: “[...] ao combinarmos os conceitos de *renda* com aqueles de *indenização por danos patrimoniais, por lucros cessantes e por danos morais*, teremos, necessariamente, o seguinte resultado: a) a indenização por dano patrimonial, na medida que consiste em mera reposição do patrimônio do ofendido no mesmo estado anterior à ofensa, não consiste em renda sujeita à tributação; b) a indenização por lucros cessantes, por sua vez, embora dentro do conceito maior de dano patrimonial, implica em real acréscimo ao patrimônio estático do contribuinte, pois consiste precisamente na

Em relação aos contratos de empréstimo, por outro lado, deve-se considerar a distinção entre contratos de mútuo e de comodato. Este é sempre gratuito e tem por objeto coisas infungíveis, entregues ao comodatário com a obrigação de restituir (Código Civil, arts. 579-585). O primeiro, por sua vez, pode ser oneroso e envolve coisas fungíveis, que são transferidas ao devedor, saindo do domínio do credor e incorporando-se ao patrimônio do mutuário (CC, arts. 586-592)³¹⁹.

Por suas características, o comodato não se sujeita à incidência da Cofins, porque não gera acréscimo patrimonial para qualquer das partes. O comodatário, com efeito, recebe gratuitamente a coisa não fungível emprestada para simples uso, sem incorporá-la ao seu patrimônio, devendo restituí-la ao comodante no término do negócio. O comodante,

garantia do recebimento do valor que deixou de ser recebido em razão do dano sofrido. Por isso, caso os lucros que o ofendido deixou de receber estejam, por sua natureza, sujeitos ao imposto, a indenização respectiva, por razão lógica, também estará; e c) a indenização por dano moral, com reflexos econômicos ou não, implica em acréscimo ao patrimônio econômico do contribuinte, ficando, em princípio, sujeita à incidência do imposto.” (Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 340). Nessa mesma linha, entre outros citados acima, cf.: CAVALCANTE, Mantovanni Colares. Considerações sobre o regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 248; QUEIROZ, Mary Elbe. As indenizações sob a ótica do imposto sobre a renda. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 269 e 270; MARTINS, Natanael; TARARAM, Ana Paulo Bonini. O regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 288-289. Por fim, entendendo incabível a tributação do dano moral e do lucro cessante: CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda: sua não-incidência sobre indenizações recebidas. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. I, p. 599-600.

³¹⁸ Nessa mesma linha coloca-se o entendimento de Gisele Lemke, segundo a qual “a indenização por dano material do tipo dano emergente, por constituir simples reposição do patrimônio, e não acréscimo a ele, não pode sofrer a incidência de tributos que tenham por regra-matriz de incidência a receita bruta. Já as indenizações do tipo lucro cessante e por dano moral podem sofrer tal incidência, de vez que constituem soma ou quantia que vem integrar um patrimônio, acrescendo-o.” (Regime..., *op. cit.*, p. 89). No mesmo sentido, cf: Hugo de Brito Machado, (Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 109), Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos (Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, *op. cit.*, p. 127), estes últimos sustentando que “[...] podemos apontar, como nota característica da receita, o ingresso de novos valores em decorrência da atividade da pessoa jurídica. [...] Evidentemente, a entrada de quantias ou bens recebidos como indenização, pelo menos como indenização de danos materiais, não representam novos valores, mas simples reposição, recomposição, reintegração patrimonial. Podemos, então, afirmar seguramente que, como tais, esses valores não integram a receita. Em reforço a tal entendimento, frisamos que o mesmo dispositivo também exclui da receita bruta as ‘recuperações de créditos baixados como perda’.”

³¹⁹ Sobre o tema, cf.: RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais de vontade*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, v. 3, 2003, p. 258-270; PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: contratos*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, v. III, p. 209.p. 341-356; DINIZ, Maria Helena. *Código civil anotado*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 389.

portanto, não recebe qualquer contrapartida pecuniária pelo contrato, que é gratuito, sob pena de se converter em contrato de locação³²⁰.

Essa mesma solução se aplica ao mútuo gratuito. Este, embora implique a transferência do domínio da coisa fungível, não gera receita. Afinal, o mesmo ato que incorpora o bem ao patrimônio do mutuário acarreta a assunção de uma dívida equivalente: o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Tampouco haverá receita por parte do mutuante, uma vez que este não sofre alteração em seu patrimônio líquido: desaparece o bem emprestado, mas surge o direito de receber prestação equivalente. Na verdade, por envolver o pagamento de juros pelo empréstimo da coisa, apenas o mútuo oneroso ou feneratício representa incremento patrimonial. A receita, entretanto, corresponderá apenas à parcela remuneratória do capital ou da coisa.

Desse modo, salvo em relação aos juros em contratos de mútuo feneratício, os ingressos de caixa resultantes de empréstimos contraídos e amortização de empréstimos concedidos não representam receita e, por conseguinte, não se sujeitam à incidência da Cofins não-cumulativa.

As considerações expostas permitem a identificação de mais um elemento relevante para efeitos de determinação do conceito jurídico de receita: além da necessidade de repercussão patrimonial positiva, deve se tratar de um incremento isoladamente considerado, apto a gerar renda.

³²⁰ A locação, ao contrário do comodato, gera receita, que é reconhecida, por se tratar de obrigação de trato sucessivo, mensalmente.

2.2.3 Receitas não-pecuniárias

O *patrimônio* compreende todas as relações jurídicas de conteúdo econômico titularizadas pelo sujeito de direito³²¹. Por isso, qualquer bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária que represente alteração do patrimônio líquido constitui receita. Esta não resulta apenas do ingresso de soma em dinheiro, como ensina José Artur Lima Gonçalves, ao ressaltar que o aumento patrimonial, material ou imaterial, formador da renda resulta de qualquer espécie de direitos ou bens susceptíveis de apreciação pecuniária:

Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito³²².

Assim, a receita, embora geralmente o seja, nem sempre constitui uma entrada de caixa, o que se dá apenas nos casos em que se tem ingresso patrimonial em dinheiro. Ao contrário do faturamento – que sempre decorre da venda de mercadorias, prestação de serviços ou ambos –, a receita pode resultar de qualquer ato ou fato jurídico que represente alteração positiva do patrimônio líquido, pouco importando se apresenta ligação ou não com as finalidades estatutárias³²³.

Desse modo, em princípio, fica sem importância a classificação das receitas em operacionais ou não-operacionais, conforme se mostrem fundamentais ao negócio,

³²¹ Para Orlando Gomes (*Introdução ao estudo do direito civil*. 13. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1996, p. 210), o patrimônio compreende “todas as relações jurídicas de conteúdo econômico das quais participe a pessoa ativa ou passivamente”. No mesmo sentido coloca-se o entendimento de Carlos Alberto da Mota Pinto (*Teoria geral do direito civil*. 3 ed. Coimbra: Limitada, 1994, p. 352), que o define como “o conjunto de relações jurídicas ativas e passivas (direitos e obrigações) avaliáveis em dinheiro de que uma pessoa é titular”; e Silvio Rodrigues (*Direito civil: parte geral*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, v. I, 1997, p. 114), que remete à definição de Clóvis Beviláqua, de patrimônio como “complexo das relações jurídicas de uma pessoa que tiverem valor econômico”.

³²² GONÇALVES, *op. cit.*, p. 180.

³²³ As reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, no entanto, são excluídas da base de cálculo da Cofins pelo § 3.º, V, “b”, da Lei Federal 10.833/2003, como será oportunamente analisado.

resultando ou não das atividades principais ou acessórias que constituem objeto da pessoa jurídica. Todas estão sujeitas à incidência da Cofins, muito embora seja certo que o § 3.º, II e V, “b”, da Lei Federal 10.833/2003 exclua da base de cálculo do tributo as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente e as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda³²⁴.

Debate-se, por outro lado, acerca da natureza do incremento patrimonial decorrente da redução de despesas. Entende Marco Aurelio Greco que estes não constituem receita, porque, “[...] ao atribuir competência para alcançar as receitas, a CF/88, automaticamente, exclui do campo da tributação as “despesas” (= feição negativa) (em sentido lato, abrangendo custos, dívidas etc.) realizadas pela pessoa jurídica. Assim, o universo das receitas se opõe ao universo das despesas e este último não foi qualificado pela norma constitucional”³²⁵. O tema também tem sido objeto de reflexão de Ricardo Mariz de Oliveira, que, no entanto, considera inviável o esforço de “[...] sustentar que as reduções de obrigações sem pagamento não sejam receitas, porque na verdade elas reúnem todas as características pelas quais se pode identificar uma receita”:

Seria possível excluir essas reduções de passivos do elenco das receitas se se pudesse afirmar que o direito somente reconhece como receitas as provindas de atividades da pessoa jurídica na exploração de seu objeto empresarial. [...] Todavia, além de não se encontrar qualquer definição legal que conduza a um tal estreitamento do conceito de receita, pelo contrário sabemos que, para fins de direito societário e imposto de renda, as receitas da pessoa jurídica são operacionais - as decorrentes da exploração do seu objeto social, e outras assim definidas por lei - e não operacionais, que se constituem por todas as demais³²⁶.

De fato, se receita constitui acréscimo do patrimônio líquido, não há dúvidas de que podem ser assim considerados os atos extintivos de dívidas que não impliquem a assunção de outra obrigação ou a perda de um direito de crédito, dinheiro ou outro bem susceptível

³²⁴ O tema será oportunamente analisado por ocasião do estudo da base de cálculo da exação.

³²⁵ GRECO, *op. cit.*, p. 130.

³²⁶ OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 22.

de apreciação pecuniária de igual ou superior valor. É o caso da remissão, ato jurídico que extingue uma dívida sem qualquer contrapartida, gerando inequívoco incremento patrimonial (art. 385). A objeção segundo a qual o texto constitucional, ao atribuir competência para alcançar as receitas, exclui do campo da tributação as despesas em sentido amplo somente seria correta caso a incidência recaísse sobre a dívida. Não é, entretanto, o que ocorre, na medida em que o fato tributado consiste na alteração positiva do patrimônio líquido resultante do perdão ou do desconto.

Contudo, é preciso diferenciar a extinção de dívida sem pagamento da simples redução de despesas ou custos³²⁷. Em tal hipótese, não se tem receita, porque o ato ou fato que gera a redução – isoladamente considerado – não implica qualquer aumento do patrimônio líquido. Este decorre do confronto entre a receita do produto vendido e o custo de sua produção. Há, na verdade, um aumento da rentabilidade das operações, que não se confunde com o aumento da receita bruta. Esta continua rigorosamente a mesma, razão pela qual não há que falar em incidência da Cofins sobre ganhos decorrentes de melhorias das condições de produção, emprego de uma tecnologia mais avançada ou terceirização da mão-de-obra.

Ricardo Mariz de Oliveira sustenta, ainda, que haveria receita na dação em pagamento, na medida em que esta modalidade extintiva caracterizaria “hipótese de venda da coisa dada em pagamento”. Assim, “[...] como decorrência, há receita para o devedor, que verdadeiramente vende algo para quitar sua obrigação”³²⁸. Todavia, não há como acolher tal entendimento.

A dação em pagamento constitui exceção à regra segundo a qual o credor de coisa certa não pode ser compelido a receber outra, mesmo que de maior valor – *aliud pro alio*

³²⁷ Registre-se que, segundo ensinam Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, “custo é o montante financeiro aplicado para a aquisição, produção e venda de bens e serviços. A despesa, por sua vez, é todo valor gasto para a aplicação em bens materiais ou mesmo a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produção de receitas.” (IRPJ..., *op. cit.*, p. 155).

³²⁸ OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 26.

invito creditore solvi non potest –, prevista no art. 313 do Código Civil. Trata-se de modalidade extintiva na qual o devedor oferece prestação diversa da originariamente pactuada como pagamento da obrigação, e o credor, consentindo, dá por quitada a dívida. Após a determinação do preço, as relações entre as partes são regidas pelas regras do contrato de compra e venda, no caso de bem móvel (art. 357), ou da cessão de direito, na hipótese de títulos de crédito (art. 358).

Tais elementos, contudo, não permitem considerar o valor total do bem dado em pagamento como receita do devedor. A dação não é um contrato de compra e venda ou de cessão de direitos. A intenção das partes – fundamental na interpretação do sentido exato dos contratos – sempre foi a de quitar a dívida através de uma prestação alternativa³²⁹. O Código Civil apenas determinou a aplicação de parte dos enunciados prescritivos da compra e venda (e da cessão de direitos) a algumas das relações jurídicas decorrentes da dação em pagamento (arts. 357 e 358). Porém, isso não autoriza a equiparação dos institutos, como se fossem realidades jurídicas idênticas, inclusive porque a especificação do preço não é elemento essencial à dação. A legislação civil faz o mesmo em relação ao contrato de troca ou permuta (art. 533), que é regida parcialmente pelas regras da compra e venda. Porém, jamais se sustentou que seriam contratos idênticos. No caso da dação a equiparação seria ainda mais despropositada, porquanto esta sequer é disciplinada como contrato (fonte de obrigações), mas sim modalidade de adimplemento (extinção de obrigações).

Em razão disso, a dação somente representará receita para o devedor quando o valor do bem ou título dado em pagamento for inferior à dívida originária, porque apenas

³²⁹ Segundo ressalta Silvio Rodrigues, “[...] como ato jurídico que é, o contrato tem por mola propulsora a vontade das partes, de maneira que, para descobrir o exato sentido de uma disposição contratual, faz-se mister, em primeiro lugar, verificar qual a intenção comum dos contratantes. Esta é, teoricamente, a finalidade da exegese. Daí a regra básica, consagrada pela generalidade dos Códigos, entre os quais o nosso, cujo art. 112 dispõe: [...] *Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.*” (*Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais de vontade*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, v. 3, 2003, p. 49).

em tal hipótese haverá aumento do patrimônio líquido do *solvens*. Por outro lado, no que diz respeito ao credor, quando o valor da prestação for superior ao originariamente convencionado, a diferença constituirá receita; mas apenas esta, uma vez que, sendo igual o valor ou não havendo fixação de preço, tem-se apenas um ato jurídico de extinção do crédito já contabilizado pelo regime de competência³³⁰.

Na novação, por outro lado, a identificação da ocorrência de incremento patrimonial torna-se ainda mais complexa. Dá-se novação pela constituição de uma nova obrigação em substituição a uma antiga, que fica, a partir de então, extinta na forma da legislação civil (art. 360). Pode ser de natureza objetiva ou real, quando há alteração do objeto originário; subjetiva, na hipótese de mudança nos sujeitos ativo ou passivo da relação jurídica. Esta última, por sua vez, ocorre quando o devedor, com o consentimento do credor, indica terceira pessoa para saldar sua dívida (*delegação*) ou quando esta assume o débito, sem a ciência do devedor, mas com a aquiescência do credor (*expromissão*)³³¹.

Tratando-se de novação objetiva, quando o valor da obrigação constituída for superior ao da substituída, não há incremento ao patrimônio líquido do devedor originário, porque o mesmo ato que extingue gera uma nova obrigação pendente de cumprimento, o que também ocorre na novação subjetiva ativa, apesar da alteração do credor. Apenas na hipótese de novação subjetiva passiva com desoneração total do devedor originário, haveria receita, uma vez que o devedor passa a ser outro.

Tampouco haverá incremento patrimonial na compensação (art. 368) e na confusão (art. 381), porque em ambas a extinção de dívida decorre da perda de um direito de crédito de valor equivalente. Assim, nenhuma destas modalidades extintivas altera o patrimônio líquido do devedor.

³³⁰ O regime de competência será oportunamente analisado.

³³¹ Sobre o tema, cf.: RODRIGUES, *op. cit.*, v. 3, p. 200-201.

Nota-se, portanto, que *receita* apresenta um conteúdo jurídico que em nada e por nada se aproxima do previsto no art. 1.º, § 1.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003. Antes de simples entrada de caixa, como decorre de preceitos constitucionais (art. 212, § 1.º) e de direito privado (Lei Federal n.º 6.404/1976, art. 187, I, II, IV e § 1º, “a”), a receita constitui um ingresso de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo. Trata-se de incremento patrimonial isoladamente considerado, inconfundível com o conceito de renda, que constitui um acréscimo relativo, pressupondo a periodicidade e a comparação com um estado patrimonial anterior, deduzidos os prejuízos anteriores, despesas e custos.

2.3 Reconhecimento da receita

2.3.1 Regra geral e suas exceções

Parte da doutrina tem sustentado que o art. 1.º da Lei Federal n.º 10.833/2003, quando se refere a *receitas auferidas*, teria autorizado a incidência da Cofins apenas por ocasião do recebimento em dinheiro ou outro bem susceptível de apreciação pecuniária. Desse modo, segundo Edmar Oliveira Andrade Filho, somente a receita efetivamente percebida poderia ser considerada *auferida*:

O valor tributável deve corresponder ao montante das receitas auferidas. O adjetivo *auferida* traduz idéia de algo que é percebido, ou seja, que é transformado em dinheiro ou bem econômico equivalente, vale dizer, imediatamente conversível em dinheiro. Receita auferida é, portanto, um acréscimo patrimonial juridicamente qualificado; é aquele em que a prestação já está satisfeita. [...] Em decorrência, para fins de incidência às contribuições ao PIS/PASEP e a Cofins, não basta que a pessoa jurídica tenha receita; é imprescindível que aufera os efeitos do negócio jurídico que lhe deu causa. Um

dos efeitos das obrigações em geral é o pagamento; para a caracterização da receita auferida é necessário que ocorra o pagamento em dinheiro ou bem com funções imediatas equivalentes³³².

Tal entendimento, porém, não pode ser acolhido, porque confunde as noções de receita *auferida* e *recebida*, assim exposta por Alberto Xavier:

A expressão receita *recebida* não pode confundir-se com a de receita *ganha* ou *auferida*. De harmonia com o princípio da competência receita é ganha ou auferida no momento em que se constituiu o direito ao seu recebimento, enquanto a receita é recebida no momento em que as [sic.] prestação pecuniária em que se traduz é realizada através de seu *pagamento*³³³.

Na verdade, a Lei Federal n.º 10.833/2003, quando se refere a receita *auferida*, adotou o regime de competência para o reconhecimento da receita, tributando os ingressos patrimoniais no momento em que surge o direito ao seu recebimento. Trata-se do mesmo critério previsto no art. 187, § 1.º, “a” da Lei Federal n.º 6.404/1976³³⁴, que determina o cômputo das receitas, para efeitos de determinação do resultado do exercício, quando ganhas, independente de sua realização em moeda. As receitas, assim, devem ser consideradas *ganhas* ou *auferidas* no momento em que surge o direito ao seu recebimento, ainda que não efetivamente *recebida*.

Essa regra geral, porém, não se aplica aos contratos com prazo de execução superior a um ano de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos. Em tais hipóteses, nos termos do art. 8.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003³³⁵, aplicam-se os critérios de reconhecimento da receita previstos no art. 10 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, que estabelece o seguinte:

³³² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 510. No mesmo sentido: PONTES, Helenilson Cunha. A incidência do PIS/Cofins sobre a variação cambial gerada nas operações de exportação de mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 104, p. 96.

³³³ XAVIER, Alberto. *Estudos sobre o imposto de renda*. Belém: CEJUP, 1988, p. 98.

³³⁴ “Art. 187. [...] § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados: [...] a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda;”

³³⁵ “Art. 8.º A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem

Art. 10 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período:

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorrido durante o período;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executada no período.

§ 1º - A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:

a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução³³⁶.

Tais preceitos determinam o reconhecimento da receita a partir do recebimento proporcional do preço em cada período de apuração, o que também reforça o entendimento de que o regime de competência constitui a regra geral prevista na Lei Federal n.º 10.833/2003. Trata-se de exceção que não viola o princípio da igualdade tributária, porquanto, segundo destaca José Bulhões Pedreira:

[...] esse critério é freqüentemente justificado com o fato de que essas vendas apresentam maior porcentagem de negócios rescindidos, ou cujo preço não é recebido, o que exclui a disponibilidade virtual do lucro. Além disso, a pessoa jurídica é obrigada a incorrer em despesas durante vários anos, até a efetiva realização do lucro³³⁷.

O reconhecimento das receitas financeiras nas variações cambiais também se sujeita à regra específica. Nos termos do art. 30 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, a receita decorrente dos resultados positivos em variações monetárias de direitos de crédito e

produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação.”

³³⁶ Antes da entrada em vigor desse sistema, como destaca Noé Winkler, “[...] permitia-se, até então, em casos como o de empreitada de construção de estradas e semelhantes, que a tributação abrangesse a totalidade dos resultados apurados em *balanço financeiro, relativo ao período da construção* (art. 210 RIR/66 e art. 217 RIR/75), que poderia estender-se por alguns anos.” (*op. cit.*, p. 610).

³³⁷ PEDREIRA, *Imposto...*, *op. cit.*, v. I, p. 301.

obrigações, em função da taxa de câmbio, pode ocorrer no momento da liquidação da obrigação correspondente, conforme opção do contribuinte:

Art. 30. A partir de 1.º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e Cofins, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1.º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2.º A opção prevista no § 1.º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3.º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal³³⁸.

A opção do contribuinte, por outro lado, não precisa recair sobre todos os tributos referidos no art. 30 da Medida Provisória n.º 2.158/2001, podendo abranger apenas Cofins, como decorre do art. 20 deste mesmo ato normativo:

Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins de incidência da contribuição ao PIS/PASEP e Cofins, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao Imposto de Renda das pessoas jurídicas e da CSLL³³⁹.

Nessa mesma linha, coloca-se o entendimento de Edmar Oliveira de Andrade Filho, ao ressaltar que o vocábulo *todos* previsto no § 1.º do art. 30 tem função remissiva, que designa *qualquer* dos tributos dentre os referidos no dispositivo legal. Ademais, segundo o autor, “[...] se ao contribuinte é permitido adotar um critério em relação a um todo – o conjunto de tributos – com maior razão, poderá fazê-lo para apenas alguns deles”³⁴⁰.

Trata-se, de qualquer modo, de um debate que carece de efeito prático, porquanto, mesmo na falta de opção do sujeito passivo, não há como se sustentar a incidência da

³³⁸ Os parágrafos do art. 30 foram introduzidos pela Medida Provisória n.º 1.991/2000.

³³⁹ Nesse mesmo sentido, cf.: ANDRADE FILHO, *op. cit.*, p. 512.

³⁴⁰ *Ibid.*, p. 512.

Cofins antes da liquidação do empréstimo contraído em moeda estrangeira. A redução do valor da dívida decorrente da valorização da moeda nacional em determinado mês gera apenas um aumento provisório no patrimônio líquido do mutuário, que pode ser anulado por variações cambiais posteriores. Por isso, o mutuário tem apenas uma expectativa de receita, subordinada a um evento futuro e incerto³⁴¹.

A mesma solução deve ser aplicada aos contratos de *hedge*, uma vez que o incremento patrimonial decorrente da troca de indexadores entre o mutuário e a instituição responsável pela cobertura do risco cambial (*hedger*) somente pode ser apurada após a extinção do vínculo obrigacional. É o que destaca André Mendes Moreira, quando critica o entendimento predominante na Secretaria da Receita Federal:

A situação, claro está, é injurídica, pois gera tributação sobre valores que não são receita efetiva (base de cálculo constitucional do PIS/Cofins). Somente ao final de ambos os contratos – empréstimo no exterior e *swap/hedge* – é que se poderá apurar, em cada um, a obtenção ou não de receita por parte da empresa. A contabilização mensal de ambos serve tão-somente para retratar – em determinado momento – a situação dos contratos a termo firmados pela empresa, não gerando qualquer ingresso de valores

A prevalecer o entendimento propugnado pela SRF, estar-se-ia onerando sobremaneira os contratantes das aludidas operações financeiras: se o real desvalorizar-se no mês de janeiro, v.g., o PIS e a Cofins incidirão sobre o ‘ganho’ contabilizado com a operação de *swap/hedge*; caso haja valorização da moeda nacional no mês imediatamente subsequente, a empresa pagará PIS/Cofins sobre a variação cambial positiva no mês – que terá reduzido, momentaneamente, o valor em reais do empréstimo contratado no exterior (a não ser que tenha sido adotado o regime de caixa para tributação das variações cambiais – art. 9.º da Lei n.º 9.718/98 e art. 30 da MP n.º 2.158-35/01)³⁴².

³⁴¹ No mesmo sentido, cf.: GRECO, Cofins na..., *op. cit.*, p. 148 e ss.; FERNANDES, Edison Carlos. Variação cambial do investimento brasileiro no exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 114, p. 33 e ss.; MOREIRA, André Mendes. PIS e Cofins – incidência sobre operações de *swap/hedge* e variações cambiais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 111, p. 18-19. Este último autor, inclusive, cita decisão do Tribunal Regional Federal da 2.ª Região, que “[...] se pronunciou pela ilegitimidade da incidência do PIS/Cofins sobre as variações cambiais mensalmente verificadas (anteriores à liquidação do contrato internacional), ao argumento de que, ‘sendo a variação cambial em operação de empréstimo em moeda norte-americana, cujo termo não tenha sido implementado, um mero ingresso ou uma expectativa de receita, não se pode apurá-la em regime algum, seja no de caixa, (...), seja no de competência’. Ou seja: enquanto não advindo o termo final da transação, esta sequer existirá para fins de incidência do PIS/Cofins, pois não haverá ingresso de valores.”

³⁴² MOREIRA, PIS e Cofins..., *op. cit.*, p. 11-12.

Em relação às instituições financeiras e sociedades autorizadas a operar em seguros ou resseguros, a Lei Federal n.º 10.637/2002 prevê expressamente a contabilização dos ganhos e perdas apenas por ocasião da liquidação da operação. Tal solução, no entanto, aplica-se a todas as empresas que eventualmente celebrem tais contratos, uma vez que, antes da liquidação da operação, a incidência da Cofins mostra-se ilegal, porquanto se tem apenas uma expectativa de receita:

Art. 35. A receita decorrente da avaliação de títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros, derivativos e itens objeto de hedge, registrada pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, instituições autorizadas a operar pela Superintendência de Seguros Privados – Susep e sociedades autorizadas a operar em seguros ou resseguros em decorrência da valoração a preço de mercado no que exceder ao rendimento produzido até a referida data somente será computada na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da contribuição para o PIS/Pasep quando da alienação dos respectivos ativos.

§ 1.º Na hipótese de desvalorização decorrente da avaliação mencionada no caput, o reconhecimento da perda para efeito do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido será computada também quando da alienação.

§ 2.º Para fins do disposto neste artigo, considera-se alienação qualquer forma de transmissão da propriedade, bem como a liquidação, o resgate e a cessão dos referidos títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros derivativos e itens objeto de hedge.

§ 3.º Os registros contábeis de que trata este artigo serão efetuados em contrapartida à conta de ajustes específica para esse fim, na forma a ser estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4.º Ficam convalidados os procedimentos efetuados anteriormente à vigência desta Lei, no curso do ano-calendário de 2002, desde que observado o disposto neste artigo.

Portanto, a receita considera-se *ganha* ou *auferida* no momento em que surge o direito ao seu recebimento, o que, por sua vez, nem sempre coincide com a data do aperfeiçoamento do negócio jurídico. Tudo dependerá das particularidades de cada caso contrato e da natureza do fato jurídico gerador da receita.

2.3.2 *Ganho nos contratos de compra e venda*

Na compra e venda, a receita somente pode ser considerada ganha após a entrega da mercadoria. Embora o contrato se torne perfeito e obrigatório, nos termos do art. 482 do Código Civil, após as partes acordarem acerca do objeto e do preço, a sua simples assinatura não representa um incremento ao patrimônio líquido. Isso porque, ao mesmo tempo em que surge um crédito para o vendedor – direito ao preço – surge a obrigação correlata de promover a transferência do domínio da mercadoria (art. 491)³⁴³.

Por essa razão, nas chamadas *vendas a descoberto*, em que o alienante vende mercadoria que não dispõe em estoque, com recebimento antecipado, assim como nas vendas com pagamento antecipado em geral, não há receita antes da transferência do domínio do bem alienado³⁴⁴. Afinal, como ressalta Ricardo Mariz de Oliveira:

[...] o recebimento antecipado do preço, antes da entrega da mercadoria, não é receita para o vendedor, porque não há direito novo para ele, mas, pelo contrário, pende a sua obrigação de entrega da mercadoria respectiva, derivada do contrato, a qual fica acrescida de uma nova obrigação derivada do recebimento do adiantamento do preço, que é a obrigação de devolução do valor recebido se não entregar a mercadoria. Outrossim, nesse momento já há para o comprador direito ao recebimento da coisa, e direito à devolução do preço se a coisa não lhe for entregue, e não a mera obrigação de pagar³⁴⁵.

Além disso, há algumas particularidades decorrentes de contratos de compra e venda com cláusulas especiais. A primeira delas diz respeito à compra e venda com reserva de domínio. Nesta, o vendedor reserva para si a propriedade da coisa móvel até o integral

³⁴³ Nesse sentido: PEDREIRA, *op. cit.*, v. I, p. 298-299; OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 27; XAVIER, *Estudos...*, *op. cit.*, p. 79-80. O tema, na verdade, não tem gerado maiores debates. Noé Winker (*Imposto de renda*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 380) cita julgados administrativos em que se reconhece expressamente que “[...] a receita decorrente de contrato de compra e venda comercial deve ser considerada auferida quando efetivada juridicamente a transferência da propriedade do bem (Decisão n.º 265/98 – 6.ª RF (MG)).”

³⁴⁴ Nesse sentido, cf. Parecer citado por Winker (*op. cit.*, *idem*): “Ocorrendo venda a descoberto (inexistência de estoque), ainda que o vendedor tenha recebido integralmente o valor da venda, visto que a nota fiscal para entrega futura se destina a simples faturamento (art. 40 do SINIEF), deverá tal fato ser contabilizado no Passivo Circulante, devendo a receita de venda ser apropriada no exercício social em que ocorrer a transferência real ou simbólica das mercadorias objeto do contrato (Par. CST. 2060/83 Sijut 37/83).”

³⁴⁵ *Ibid.*, p. 28.

pagamento do preço, adquirindo o comprador apenas a posse direta do bem (Código Civil, arts. 521-524). Portanto, como a receita somente é considerada ganha ou auferida após a transferência do domínio, antes do pagamento da última parcela e da mudança efetiva da titularidade, não há que falar em incidência da Cofins.

Não se pode, por outro lado, estender aos contratos em questão o sistema proporcional ou de rateio previsto no Decreto-Lei n.º 1.598/1977, que determina o reconhecimento do lucro nas vendas de imóveis a prazo na medida em que as parcelas são recebidas:

Art. 29 - Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período-base da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas:

I - o lucro bruto será registrado em conta específica de resultado de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado (art. 28), se for o caso.

II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e em cada exercício social será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo exercício;

III - a atualização monetária do orçamento e a diferença, posteriormente apurada, entre custo orçado e efetivo, deverão ser transferidas para a conta específica de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e receita bruta de venda, de que trata o número II levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebido;

IV - se o custo efetivo foi inferior, em mais de 15%, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no § 2º do artigo 28.

§ 1º - Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos exercícios sociais a que competirem.

§ 2º - Na venda contratada com cláusula de correção monetária do saldo credor do preço, a contrapartida da correção, nas condições estipuladas no contrato, da receita de vendas a receber será computada, no resultado do exercício, como variação monetária (art. 18), pelo valor que exceder da correção, segundo os mesmos critérios, do saldo do lucro bruto registrado na conta de resultados de exercícios futuros de que trata o item I do artigo 29.

O Decreto-Lei n.º 1.598/1977 é aplicável apenas ao imposto sobre a renda, permanecendo, em relação à Cofins, a regra geral do regime de competência, que não é excepcionada pela Lei Federal n.º 10.833/2003, como no caso dos contratos com prazo de execução superior a um ano de construção por empreitada ou de fornecimento.

A determinação do momento em que se considera auferida a receita também sofre variações na venda a contento e na venda sujeita à prova. Nestas, a receita da venda somente se considera ganha na aceitação da mercadoria. Antes disso, embora ocorra a tradição, não há transferência do domínio. As obrigações do comprador são de mero comodatário (Código Civil, arts. 509-511)³⁴⁶. A aceitação, por outro lado, constitui condição suspensiva da compra e venda, antes da qual o negócio não se aperfeiçoa; e, por conseguinte, não se pode considerar ocorrido o evento imponible (Código Tributário Nacional, art. 117, I).

Trata-se de hipótese semelhante ao contrato estimatório ou venda em consignação. No contrato em questão, a simples tradição é insuficiente para ensejar a incidência da Cofins, porque o consignante remete ou entrega bens móveis ao consignatário com autorização de venda. Este pode restituí-los ao final do prazo ajustado ou vendê-los, pagando ao primeiro o preço previsto no contrato. Portanto, a receita, em tal hipótese, na verdade, surge apenas quando o consignatário promove a venda ou não restitui o bem no prazo ajustado, pois, antes disso, o domínio do bem pertence ao consignante (Código Civil, arts. 534-537)³⁴⁷.

2.3.3 Particularidades do contrato de prestação de serviços

Na prestação de serviços, o reconhecimento da receita se sujeita à mesma regra do contrato de compra e venda. Portanto, como é próprio do regime de competência, a receita considera-se auferida ou ganha após o cumprimento da obrigação do contratado, independente do pagamento da remuneração correspondente. O pagamento antecipado

³⁴⁶ RODRIGUES, *op. cit.*, p. 190.

³⁴⁷ Em relação aos contratos em questão, não se diverge do entendimento de José Bulhões Pedreira (*op. cit.*, v. I, p. 299).

(Código Civil, art. 597), por outro lado, não constitui receita, porque ainda subsiste no patrimônio passivo do devedor a obrigação de prestar o serviço ajustado.

Deve-se considerar, no entanto, que o contrato de prestação de serviços nem sempre implica a entrega de um bem. Mesmo quando isso ocorre, ao contrário da compra e da venda, não se tem uma obrigação de dar. O *dar* é mera consequência da execução de uma obrigação de fazer, traduzida na prestação, sem subordinação e sob regime de direito privado, de uma utilidade de qualquer natureza – material ou imaterial – em benefício alheio, mediante remuneração³⁴⁸.

A determinação do momento do cumprimento da obrigação, por sua vez, sofre variação quando a execução se prolonga no tempo, conforme se trate de contrato de execução diferida ou de trato sucessivo (ou execução continuada). Nestes, como as prestações renovam-se com o pagamento, a receita será considerada ganha ao final de cada período de execução, ao passo que nos contratos de execução diferida, isso somente poderá ocorrer ao final da *solutio*, uma vez que não se tem pluralidade de obrigações autônomas, mas uma única prestação cujo cumprimento se prolonga no tempo³⁴⁹.

2.4 Núcleo compositivo do critério

Partindo-se da premissa de que o conceito de *faturamento* é mais restrito e está compreendido no de *receita bruta*, nota-se que a Lei Federal n.º 10.833/2003, ao definir o

³⁴⁸ O serviço ou esforço físico-intelectual em proveito próprio não gera receita, porque, como destaca Marçal Justen Filho: “[...] juridicamente, não é serviço, mas uma irrelevância.” (*O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 79). No mesmo sentido, cf: BARRETO, ISS..., *op. cit.*, p. 242-243. Sobre o contrato civil de prestação de serviço, cf: PEREIRA, *op. cit.*, p. 378.

³⁴⁹ A distinção entre obrigações de execução continuada e de trato sucessivo, exposta por Marçal Justen Filho nos seguintes termos: “Costuma-se aludir, nesse caso, a obrigações de execução continuada e de trato sucessivo. As primeiras são aquelas onde as partes convencionam incumbir a um delas a realização de prestações definidas, sendo desde logo definida a extensão e seus deveres e a época do adimplemento, como também a contraprestação devida. As segundas caracterizam-se por um acordo inicial de vontades para regular a conduta futura das partes, mas ficando para ulterior definição, durante a vigência do contrato, a exata extensão das prestações que incumbirão às partes.” (*Op. cit.*, p. 135).

primeiro como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tornou sem relevância a determinação do sentido jurídico de “faturamento” no direito privado para efeitos da incidência da Cofins não-cumulativa. Este foi absorvido, passando a se identificar com o conceito mais amplo de receita bruta.

Desse modo, abstraindo-se as referências espaço-temporais, tem-se que o núcleo compositivo do critério material da Cofins não-cumulativa compreende a conduta humana de “auferir” (verbo) “receita bruta” (complemento), que abrange os ingressos de soma em dinheiro – ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária – decorrentes de fatos jurídicos aptos a gerar alteração positiva do patrimônio líquido, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo.

O tributo, portanto, não incide sobre os fatos ou negócios jurídicos aptos a gerar acréscimo patrimonial, mas sobre a receita decorrente destes. Tributa-se, a rigor, o *fato-acréscimo*, que, como realidade exclusiva da empresa isoladamente considerada³⁵⁰, constitui suporte fático distinto, segundo ressalta Luciano Amaro, ao demonstrar os diversos aspectos da tributação de heranças, legados e doações:

[...] a possibilidade de tributação de heranças, legados e doações pode ser examinada sob diversos aspectos, conforme o suporte material eleito pelo legislador, que pode ser:

- a) o fato da tributação “causa mortis” ou da alienação a título gratuito; sobre que pode incidir o imposto estadual de transmissão, aplicável a quaisquer bens ou direitos (CF, art. 155, I);
- b) o fato do ingresso patrimonial para o herdeiro, legatário ou donatário, como item integrante do acréscimo patrimonial passível de incidência do imposto de renda (CF, art. 153, III);
- c) o fato da realização, na transmissão “causa mortis” ou gratuita, do ganho de capital correspondente à diferença entre o custo de aquisição do bem e o seu valor na transmissão, também passível de submissão ao imposto de renda³⁵¹.

³⁵⁰ Segundo Marco Aurelio Greco, “[...] PIS e Cofins incidem em função da receita obtida em decorrência de determinadas operações ou negócios. Receita é realidade distinta de negócio jurídico. Os negócios podem encadear-se num cliço: a receita é realidade exclusiva da empresa isoladamente considerada. A receita não está num ‘ciclo, nem de desdobra em etapas.’ (Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Imunidades tributárias. Cadernos de pesquisas tributárias*. São Paulo: RT-Centro de Extensão Universitária, n.º 4, 1998, p. 720).

³⁵¹ AMARO, Luciano. O imposto de renda nas doações, heranças e legados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: 1998, v. 2, p. 107. No mesmo sentido, sustenta Luís Cesar Sousa de Queiroz (*Imposto..., op. cit.*, p. 316) que, na verdade, “[...] a *norma ordinária*

Mesmo em relação à Cofins incidente sobre o faturamento, não se mostra adequado o desdobramento do critério material nas condutas de “realizar operações jurídicas de vendas”, “realizar operações jurídicas de vendas e serviços” e “prestar serviços de qualquer natureza”³⁵². Embora o ato de “emitir faturas” não apresente relevância econômica, o tributo não incide sobre este, mas sobre a receita bruta decorrente das operações jurídicas geradoras do faturamento. Por outro lado, se o faturamento constitui a base de cálculo definida pelo legislador, o critério material deve corresponder à conduta de “obter faturamento”, o que também resulta da análise do critério temporal do tributo, como demonstra Octávio Campos Fischer:

[...] a reflexão um pouco mais detida sobre o assunto pode levar à adoção de um outro caminho para solucionar esta questão.

É que, por ser o faturamento a base de cálculo da Contribuição ao PIS, não se pode eleger como critério material o ‘realizar operações com mercadorias e/ou prestação de serviços’, porque isto importaria em verdadeiro desajuste interno da hipótese tributária.

Vislumbra-se, então, a possibilidade de se defender, aqui, que *o critério material em tela é, juridicamente, diverso* (e não necessariamente mais amplo) do critério material do ICMS, do IPI ou do ISS. Ou seja, que não é – e, talvez, nem pudesse ser – realizar operações com mercadorias/prestar serviços, porque, *se assim não fosse, a cada realização de operações e/ou prestações de serviços deveria nascer a relação jurídica da Contribuição ao PIS, o que não ocorre!!!*³⁵³.

A distinção entre a receita e as operações ou negócios jurídicos das quais a primeira decorre também foi acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, quando afastou a aplicabilidade em relação ao PIS da imunidade prevista no § 3.º do art. 155 da

do IR não incide sobre os fatos (jurídicos, da espécie negócio jurídico) *herança e doações*, mas sim, sobre o fato de alguém auferir ‘renda e proventos de qualquer natureza’ (*Renda*). Em outras palavras, a *norma ordinária do IR* incide sobre o fato de alguém experimentar um acréscimo de valor patrimonial, o qual é o resultado positivo da combinação de fatos-acrêscimos e fatos-decrêscimos.”

³⁵² NEVES, Cofins..., *op. cit.*, p. 95 e ss.; ATALIBA; GIARDINO. PIS - Exclusão do ICM..., *op. cit.*, p. 155-156; DERZI, Cofins..., *op. cit.*, p. 231; MELO, *Contribuições...*, *op. cit.*, p. 143 e ss.

³⁵³ FISCHER, *op. cit.*, p. 135. Nessa mesma linha, coloca-se Nicolau Konkel Junior, para quem “[...] a opção científica por este conceito de faturamento, englobando todos os valores correspondentes a um dado período, impede a consideração do critério material, como cada operação de forma isolada, pois a adoção de critérios colidentes deslustra a função comparativa da base de cálculo. É tomar a materialidade no varejo, para compará-la no atacado com a determinação quantitativa” (*Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 269-270).

Constituição Federal, na redação anterior à Emenda n.º 33/2001, por entender que “a incidência do PIS dá-se sobre o faturamento, que, por constituir resultado global, abrangente de inúmeras operações (venda de mercadoria, venda de serviços, venda de bens que não configuram mercadorias ou serviços, etc.), distingue-se das operações que constituem hipótese de incidência do imposto único sobre combustíveis”³⁵⁴.

3 CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal, como se viu na primeira etapa deste estudo, contém a indicação do preciso instante em que se considera ocorrido o evento impositivo, o que lhe confere especial relevância no processo de positivação do direito, porquanto é a partir de então que se torna possível a constituição válida do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária.

No caso da Cofins, considerando que o tributo incide sobre o somatório das receitas *mensais* auferidas pela pessoa jurídica (art. 1.º, *caput*, da Lei Federal n.º 10.833/2003; art. 2.º da Lei Complementar n.º 70/1991), a doutrina tem entendido que o critério temporal do tributo seria o último dia do mês. Isso porque, segundo sustentam Luís Fernando de Souza Neves³⁵⁵, Octávio Campos Fischer³⁵⁶, Dâmares Ferreira³⁵⁷ e Nikolau Konkel Junior³⁵⁸, apenas nesta data é possível quantificar o total das vendas e serviços da empresa.

Tal entendimento, porém, não pode ser acolhido. A determinação do total das receitas somente pode ocorrer no primeiro dia do mês seguinte, porque pressupõe o encerramento completo do período-base de aquisição. Antes disso, mostra-se inviável

³⁵⁴ RE 230.337-RN. Voto Min. Carlos Velloso (relator). Informativo do STF n.º 155.

³⁵⁵ NEVES, *op. cit.*, p. 110.

³⁵⁶ FISCHER, *op. cit.*, p. 142-143.

³⁵⁷ FERREIRA, *op. cit.*, p. 19.

³⁵⁸ KONKEL, *op. cit.*, p. 430.

qualquer totalização definitiva, uma vez que a pessoa jurídica ainda pode auferir receitas até o último instante do mês. Trata-se, aliás, de fato bastante comum nos dias de hoje, sobretudo nas compras no comércio eletrônico, realizadas em qualquer horário e em frações de segundo por sistemas computadorizados. Pense-se no exemplo de uma compra na “internet”, em que o pagamento se dá com cartão de crédito e a entrega do produto, através de “download” de um “software” diretamente no computador do adquirente no último segundo do mês. Antes do primeiro dia do mês seguinte, não há como totalizar a receita auferida.

O último dia do mês, portanto, não constitui a medida de tempo definitiva para a identificação do preciso instante em que se realiza o critério material, porque somente a partir do primeiro dia do mês seguinte é possível determinar o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica. Por essa razão, ao contrário do que tem sido sustentado pela doutrina, o critério temporal da Cofins, na verdade, é o primeiro dia do mês seguinte ao do período-base.

O mesmo ocorre em relação ao imposto de renda, no qual, em que pese os entendimentos divergentes de Fábio Fanucchi e Paulo de Barros Carvalho³⁵⁹ a hipótese de incidência somente se realiza no primeiro dia do ano seguinte ao do ano base, como demonstrou Alfredo Augusto Becker, na mesma linha de Antônio Roberto Sampaio Dória³⁶⁰, José Luiz Bulhões Pedreira³⁶¹ e, mais recentemente, Carlos Mário da Silva Velloso³⁶²:

É interessante observar que a *realização* da hipótese de incidência do imposto de renda cobrado pelo referido sistema de “ano base”, somente atingirá a *integralização* no momento em que se extinguir o *último momento do dia 31 de*

³⁵⁹ Para tais autores, o fato jurídico tributário do imposto de renda ocorreria em 31 de dezembro, quando se dá o encerramento do período de tempo eleito pelo legislador como período base (FANUCCHI, *Curso...*, *op. cit.*, v. 1, p. 236; CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 266).

³⁶⁰ DÓRIA, Antônio Roberto. *Revista de Direito Público* n.º 18, p. 362 e ss.

³⁶¹ PEDREIRA, *op. cit.*, v. I, p. 110.

³⁶² VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Temas de direito público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 323-324.

dezembro do ano base. Em consequência, a incidência de todas as regras jurídicas tributárias, que disciplinam aquele imposto, ocorrerá apenas no primeiro momento do dia 1º de janeiro do novo ano e, logicamente, somente incidirão as regras jurídicas ainda vigentes naquele primeiro momento do dia 1º de janeiro. [...]

E como a regra jurídica somente incide depois de realizada sua hipótese de incidência, o dever jurídico do imposto de renda disciplinado pelo sistema do ano base, somente nasce no referido primeiro momento do dia 1º de janeiro do ano posterior ao “ano base”, e seu nascimento está disciplinado exclusivamente pelas regras jurídicas ainda vigentes naquele primeiro momento do dia 1º de janeiro do novo ano³⁶³.

O condicionante de tempo do critério material, destarte, não pode ser o último dia do mês, porque a incidência da regra-matriz do tributo depende da quantificação prévia do total de receitas auferidas no período-base. Por isso, embora o tributo geralmente seja calculado por ocasião da emissão da nota fiscal, o critério temporal é o primeiro dia do mês seguinte.

Daí resulta uma importante consequência na definição do prazo de pagamento do tributo. Este, nos termos do art. 11 da Lei Federal n.º 10.833/2003, deve ocorrer até o primeiro dia útil da quinzena inicial do mês subsequente ao da ocorrência do “fato gerador”³⁶⁴. Assim, considerando que o critério temporal da Cofins é o primeiro dia do mês seguinte ao do período-base, o prazo de pagamento acaba sendo de pelo menos um mês e quinze dias.

4 CRITÉRIO ESPACIAL

O critério espacial, também estudado na primeira parte desta dissertação, indica o local em que o comportamento humano descrito no antecedente deverá ocorrer para que se instaurem os efeitos jurídicos previstos no consequente. Dificilmente está expresso na lei

³⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 404.

³⁶⁴ “Art. 11. A contribuição de que trata o art. 1º o deverá ser paga até o último dia útil da 1ª (primeira) quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.”

instituidora do tributo. Apesar disso, sempre pode ser determinado a partir de indicações tácitas e latentes.

Trata-se exatamente do que ocorre na Cofins. A Lei Federal n.º 10.833/2003 não estabelece um local ou uma área determinada para a ocorrência do evento impositivo. Contudo, na medida em que são tributadas genericamente todas as receitas de pessoas jurídicas auferidas no território nacional, nota-se que o legislador adotou um critério espacial genérico, que acaba coincidindo com o âmbito de validade territorial da lei.³⁶⁵

Portanto, como também sustentam Luís Fernando de Souza Neves³⁶⁶, Octávio Campos Fischer³⁶⁷, Dâmares Ferreira³⁶⁸ e Nikolau Konkel Junior³⁶⁹, o critério territorial da Cofins é todo território nacional.

³⁶⁵ Embora, como se viu na primeira parte do estudo, ambos não se confundem: basta citar o conhecido exemplo do IPTU: sua lei instituidora vale em todo o território do município; seu critério espacial, porém, circunscreve-se ao perímetro urbano.

³⁶⁶ NEVES, *op. cit.*, p. 109.

³⁶⁷ FISCHER, *op. cit.*, p. 144.

³⁶⁸ FERREIRA, *op. cit.*, p. 19.

³⁶⁹ KONKEL, *op. cit.*, p. 429.

Capítulo II

CONSEQUÊNCIA TRIBUTÁRIA**1 SUJEITO ATIVO**

O conseqüente normativo contém as notas de identificação dos sujeitos e do objeto da obrigação tributária. Apresenta, por isso, apenas dois critérios: o quantitativo e o subjetivo. Pelo critério subjetivo identificam-se os sujeitos ativo (credor) e passivo (devedor) da relação jurídica tributária, ao passo que, com base no quantitativo, determina-se a exata quantia em dinheiro que deve ser entregue pelo sujeito passivo ao credor (sujeito ativo).

O sujeito ativo, em geral, coincide com a pessoa política competente para instituir o tributo. Nada impede, porém, que a capacidade para ser sujeito da relação jurídica tributária, por lei, seja delegada a entidade paraestatal ou, segundo Paulo de Barros Carvalho, à pessoa física, caso em que se tem o fenômeno da parafiscalidade no direito tributário³⁷⁰. Apesar disso, ambas são inconfundíveis. Competência tributária é a prerrogativa outorgada por uma norma constitucional de estrutura que confere a uma pessoa jurídica de direito constitucional interno a possibilidade de instituir um determinado tributo, ao passo que a capacidade tributária ativa consiste na aptidão para figurar como sujeito ativo de uma obrigação tributária. Enquanto aquela é indelegável (princípio da

³⁷⁰ O art. 119 do CTN (o sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento) parece afastar tal conclusão. Todavia, por não resistir a uma análise mais séria, inclusive aquelas construções que tratam da parafiscalidade, deve ser considerado letra morta no sistema. Seu alcance limita-se ao fato de esclarecer que as pessoas políticas com competência para instituir o gravame também podem ser sujeitos ativos das obrigações tributárias (CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 291 e ss.).

indelegabilidade da competência tributária – CF, art. 2.º; CTN, art. 7.º), esta, por lei, pode ser transferível³⁷¹.

O sujeito ativo da Cofins incidente sobre a receita bruta coincide com a pessoa política competente para instituir o tributo: a União Federal, que a arrecada e fiscaliza por intermédio da Secretaria da Receita Federal (Lei Federal n.º 8.212/1991, art. 33)³⁷². Portanto, apesar de se tratar de uma contribuição destinada ao custeio da seguridade social, a capacidade tributária ativa não foi delegada para a autarquia previdenciária federal (INSS – Instituto Nacional do Seguro Social).

A ausência de parafiscalidade na Cofins foi bastante questionada por ocasião da promulgação da Lei Complementar n.º 70/1991 (art. 10)³⁷³. Parte da doutrina sustentava a existência de uma parafiscalidade necessária em tributos desta natureza, decorrente da interpretação sistemática da Constituição Federal (arts. 195, § 2.º, e 165, § 5º, inc. III), razão pela qual a União não poderia figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária³⁷⁴.

³⁷¹ Diverge a doutrina acerca dos caracteres das regras de competência. Sobre o tema, cumpre registrar que Paulo de Barros Carvalho, na obra *Teoria da norma tributária*, entendia que, em razão do previsto no art. 154, I, da Constituição, a competência dos Estados e Municípios seria privativa, e da União, residual. Porém, mais tarde, sobretudo diante do art. 154, II, concluiu que somente a competência da União e os impostos federais seriam privativos (*Curso...*, *op. cit.*, p. 215-223). O autor discorda do entendimento de Roque Carrazza, segundo o qual as competências apresentariam os seguintes caracteres: (i) privatividade; (ii) indelegabilidade; (iii) incaducabilidade; (iv) inalterabilidade; (v) irrenunciabilidade; e (vi) facultatividade do exercício. Entende que seriam apenas três: a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade (*Curso...*, *op. cit.*, p. 429).

³⁷² “Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei Federal n.º 10.256, de 9.7.2001).” O art. 11, parágrafo único, alínea “d”, por sua vez, refere-se às contribuições sociais “das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro”.

³⁷³ “Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta lei complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.”

³⁷⁴ Segundo destaca Octávio Campos Fischer, a “parafiscalidade constitucionalmente qualificada” é uma “norma implícita”, decorrente de uma interpretação sistemática do art. 194, VII, 195, § 2.º e 165, § 5º, inc. III, todos da CF/88. Entende o autor, com base na doutrina de Geraldo Ataliba, que “o inciso VII do artigo 19, com a possibilidade de ser combinado com o § 2.º do artigo 195, ambos da CF/88, parece indicar a existência necessária de um órgão autônomo em relação à Administração direta, incumbindo, ao menos, da gestão administrativa da Seguridade Social. [...] Se a Seguridade Social detém um orçamento próprio,

Tal entendimento, porém, não se compatibiliza com o texto constitucional. Apenas a destinação do produto da arrecadação faz parte do regime jurídico constitucional das contribuições. Preservada esta afetação, nada impede que a capacidade tributária ativa fique diretamente com a pessoa política competente para instituir o tributo³⁷⁵. Não há uma parafiscalidade constitucionalmente qualificada, como também entendeu o Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Constitucionalidade n.º 01/DF, em que se reafirmou a jurisprudência consolidada em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

Sobre o tema, também já se pronunciou o STF, no RE 146.733, onde a constitucionalidade da Lei n.º 7.686/88 foi reconhecida, no tocante à contribuição incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas, havendo sido consignado que o aspecto relevante para caracterização da contribuição social, como tributo, é que o produto de sua arrecadação tenha uma destinação específica, e não o modo pelo qual é arrecadada.

Naquela oportunidade, foi afirmado, pelo subscritor deste, ser irrelevante a circunstância de a cobrança e fiscalização da contribuição social serem realizadas pelos agentes encarregados do Imposto de Renda, estando claro que a lei não quis transferir para a “caixa única” do Tesouro Nacional o produto da arrecadação, ao incumbir a Receita Federal das atribuições de administrar e fiscalizar o tributo, havendo-se, razoavelmente, de entender que cabe aos ditos agentes disciplinar e realizar os lançamentos pertinentes, e fiscalizar as empresas, a fim de evitar sonegações e retardamentos nos recolhimentos.

Na verdade, conforme também se acentuou, obviou-se a duplicidade de meios com vistas à arrecadação dos dois tributos, o imposto de renda e a contribuição, já que têm eles, praticamente, fonte de referência comum, seja, o balanço anual das empresas, não vedando a Constituição essa providência de ordem prática, de todo proveitosa para o interesse público³⁷⁶.

apartado do orçamento fiscal, e se no desempenho da função de seu administrador o órgão gestor não pode sofrer intervenções unilateral do poder público, então, poder-se-ia concluir que a União não deve figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária pertinente às contribuições sociais à seguridade social. Este era o pensamento de Geraldo Ataliba.” (*op. cit.*, p. 149). No mesmo sentido: José Eduardo Soares de Melo (*Contribuições...*, *op. cit.* p. 85); Misabel Derzi, Marçal Justen Filho, Hamilton Dias de Souza, Hugo de Brito Machado, Gilberto de Ulhôa Canto, Ives Gandra da Silva Martins, Plínio Marafon, Cecília Hamati, Fátima F. de Souza, Maria Omori e Gustavo M. de Mello. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições sociais. Cadernos de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária-Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1992. Cfr., ainda: MACHADO, Hugo de Brito (Org). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003.

³⁷⁵ Nesse sentido: BORGES, José Souto Maior. Contribuições para o IAA. *Revista de Direito Tributário* n.º 55, p. 119; KONKEL JUNIOR, Nicolau, *op. cit.*, p. 71-83; Cláudio Santos, Marilene Rodrigues, Antônio M. Gonçalves, Valdir de Oliveira Rocha, Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, Antônio J. F. Custódio. In: MARTINS, *Contribuições...*, *op. cit.*, *ididem*.

³⁷⁶ Voto Min. Sepúlveda Pertence, p. 8-9.

Portanto, em que pesem os entendimentos divergentes, não é inconstitucional a atribuição da capacidade tributária ativa à União Federal promovida pelo art. 33 da Lei Federal n.º 8.212/1991.

2 SUJEITO PASSIVO

2.1 Contribuintes e responsáveis

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa de quem o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação pecuniária. Pode assumir, de acordo com o parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional, a condição de contribuinte – quando apresentar relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário – ou *responsável*, sempre que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei³⁷⁷.

Ao contrário do que pode sugerir a leitura apressada do dispositivo, também o contribuinte – e não só o responsável – deve ser colocado na condição de sujeito passivo *por disposição expressa de lei*. O princípio constitucional da estrita legalidade impede interpretação em sentido contrário, de modo que, segundo destaca Paulo de Barros Carvalho, “[...] enfraquece-se a sugestão prescrita, ao pensarmos que a figura do sujeito que deve satisfazer à pretensão fiscal vem sempre determinada, de modo expreso, no texto

³⁷⁷ O dispositivo em questão, como ressalta Paulo de Barros Carvalho, baseia-se na concepção que diferencia os sujeitos passivos em direto ou indireto, exposta por RUBENS GOMES DE SOUSA. O primeiro seria aquele que extrai vantagens, mantendo relação econômica com o fato jurídico tributário, passo que o segundo é colocado em tal condição pela lei, por necessidade ou interesse em cobrar o tributo de pessoa diferente (por substituição ou transferência, esta última subdividida em solidariedade, sucessão e responsabilidade). A distinção, porém, baseia-se em considerações estritamente econômicas. Juridicamente, interessa saber apenas quem, por imputação normativa, integra o vínculo obrigacional. Antes da indicação do sujeito passivo, pela lei, inexistente, para o direito, o chamado contribuinte direto (*Curso...*, *op. cit.*, p. 297-298).

de lei, não consistindo, então, um predicado do responsável ter sua menção explicitamente estipulada, porquanto o *contribuinte* também a tem”³⁷⁸.

O legislador, por outro lado, deve observar os preceitos constitucionais de distribuição constitucional de competência, dos quais sempre resulta – direta ou indiretamente – um *sujeito passivo possível* do tributo, também denominado *destinatário constitucional tributário*³⁷⁹. É o que também ressalta Geraldo Ataliba, ao destacar que

[...] na própria designação constitucional do tributo já vem implicitamente dito ‘quem’ será o seu sujeito passivo. No quadro dos contornos fundamentais da hipótese de incidência dos tributos - que estabelece a Constituição Federal ao instituir e partilhar competências tributárias, entre União, Estados e Municípios - está referido o sujeito passivo do tributo, aquela pessoa que, por imperativo constitucional, terá seu patrimônio diminuído, como consequência da tributação³⁸⁰.

Paralelamente, no caso da responsabilidade tributária, impõe-se, ainda, a diretiva prevista no art. 128 do Código Tributário Nacional³⁸¹. Esta, segundo destaca Paulo de Barros Carvalho, estabelece princípio genérico segundo o qual a lei pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário a uma pessoa qualquer, desde que esta não tenha relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário (caso em que será contribuinte). Portanto, como o legislador não pode refugir dos limites de sua competência impositiva, o responsável sempre deve manter alguma proximidade com o fato tributado.

³⁷⁸ CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 297. No mesmo sentido, ensina Roque Carrazza que a lei deve “conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquota)...”. (*Curso...*, *op. cit.*, p. 223).

³⁷⁹ Sobre o tema do *destinatário constitucional do tributo*, cf.: JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986, p. 260; BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 89-88 (*sujeito passivo constitucional*); CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 275 (*sujeito passivo possível*).

³⁸⁰ “É óbvio, assim, que só pode ser sujeito passivo da relação obrigacional tributária de imposto de renda aquele que recebe renda. Do imposto de exportação, quem exporta. Do de importação, quem importa. Do sobre serviços, o prestador. Como só pode ser sujeito passivo do imposto predial o dono do prédio. E assim por diante.” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 81). O autor se reporta a estudo escrito com Cléber Giardino (*Revista de Direito Tributário* 34/216).

³⁸¹ “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Quando o legislador extrapola os limites do fato, a relação jurídica adquire natureza de sanção administrativa, como ocorre em todos os artigos do Código Tributário Nacional que tratam da *responsabilidade dos sucessores, da responsabilidade de terceiros e da responsabilidade por infrações*³⁸².

No caso da Cofins, este limite se encontra previsto de forma bastante nítida no art. 195, I, da Constituição Federal (redação da Emenda Constitucional n.º 20/1998), que estabelece como sujeito passivo possível do tributo o *empregador, a empresa e a entidade equiparada na forma da lei*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento;

A Emenda Constitucional n.º 20/1998 suprimiu a redação originária do art. 195, I, (“dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro”), que impedia a cobrança de Cofins de empresas sem empregados ou de quem não se enquadrasse no conceito de empregador da legislação trabalhista³⁸³. Desse modo, toda empresa ou entidade equiparada passou a ser sujeito passivo possível do tributo.

Apesar disso, a Lei Federal n.º 10.833/2003 optou por uma solução mais restritiva. Embora pudesse, com fundamento no art. 195, I, da Constituição, tributar todos os empregadores, empresas e entidades equiparadas, definiu como contribuinte da Cofins

³⁸² *Curso...*, op. cit., p. 312 e ss.; CARVALHO, Paulo de Barros. Sujeição passiva e responsáveis tributários. *Repertório IOB de jurisprudência*, n. 11/1996, p. 258 e ss.

³⁸³ Sobre a controvérsia, cf.: MELO, José Eduardo Soares de. *Curso...*, op. cit., p. 170-171; *Contribuições...*, op. cit., p. 126-131; CARAM, Danilo Theml. Cofins sobre empresas sem empregados. *Repertório IOB de Jurisprudência* n.º 10, p.340-335, 2º quin. maio 2003; FRANCO, Adonilson. Empresas sem empregados: indevida contribuição ao PIS, Cofins e CSLL. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 52, p.7-18; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Cofins e a contribuição sobre o lucro das empresas sem empregados. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 18, p.21-26.

apenas as pessoas jurídicas (art. 5.º)³⁸⁴. Não repetiu o previsto no art. 1.º da Lei Complementar n.º 70/1991, que também estabelecia como sujeito passivo do tributo os entes equiparados a pessoas jurídicas nos termos da legislação do imposto de renda³⁸⁵. Portanto, além das pessoas físicas, não são contribuintes da Cofins não-cumulativa as empresas individuais, as sociedades em comum, as sociedades em conta de participação, entes que, nos termos do Código Civil, não são considerados pessoas jurídicas (art. 986-996).

Nesse sentido, comentando as alterações na legislação civil, ressalta Attila de Souza Leão Andrade Junior que:

[...] de acordo com o Novo Código, sociedades personificadas seriam as sociedades que se revestem de personalidade jurídica, entre elas, as sociedades simples, as sociedades em nome coletivo, as sociedades em comandita simples, as sociedades limitadas, as sociedades por ações (impropriamente designadas “sociedades anônimas”) e as sociedades em comandita por ações. Em contrapartida, ainda de acordo com o Novo Código, são sociedades não personificadas, as sociedades em comum e as sociedades em conta de participação³⁸⁶.

Por outro lado, ainda no que diz respeito à Cofins não-cumulativa, também não são contribuintes as instituições financeiras e empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores; as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; as pessoas jurídicas optantes do SIMPLES; as pessoas jurídicas imunes a impostos; os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações de ensino e pesquisa como criação autorizada por lei, que comprovem finalidade não lucrativa, apliquem seus excedentes

³⁸⁴ “Art. 5.º O contribuinte da Cofins é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1.º.”

³⁸⁵ “Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.”

³⁸⁶ ANDRADE JUNIOR, Attila de Souza Leão. *Comentários ao novo Código Civil*: direito das sociedades. Rio de Janeiro: Forense, v. IV, 2002, p. 43.

financeiros em Educação e assegurem a destinação de seu patrimônio a entidade do mesmo gênero, no caso de encerramento de suas atividades; e as sociedades cooperativas, exceto de produção agropecuária e de consumo. Tais entidades permanecem sujeitas a legislador anterior, nos termos do art. 10, I a VI, da Lei Federal n.º 10.833/2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1.º a 8.º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6.º, 8.º e 9.º do art. 3.º da Lei n.º 9.718, de 1998, e na Lei n.º 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7.º do art. 3.º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004).

Em relação à responsabilidade tributária, a Lei Federal n.º 10.833/2003 (art. 10, VII, “b”) excluiu da incidência não-cumulativa as receitas decorrentes de operações sujeitas à substituição tributária da Cofins, que permanecem sujeitas à legislação anterior³⁸⁷. Estabeleceu, no entanto, hipóteses de retenção na fonte, reguladas nos arts. 30 e 34, mas que, a rigor, também tem natureza jurídica de *substituição tributária*, conforme será analisado no próximo item.

³⁸⁷ Fabricantes e importadores de cigarros: Lei Complementar n.º 70/1991, art. 3.º; Lei Federal n.º 9.532/1997, art. 53; Lei Federal n.º 9.715/1998, art. 5.º; fabricantes e os importadores dos veículos: Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, art. 43; sociedades cooperativas que realizam venda de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas: Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, art. 16; Lei Federal n.º 9.430/1996, art. 66; pessoas jurídicas que administram jogos de bingo: Lei Federal n.º 9.981/2000, art. 4.º.

2.2 Hipóteses de retenção na fonte

A retenção na fonte, dentro da proposta teórica que se acolhe neste estudo, constitui uma técnica de tributação que decorre da coexistência de duas normas de conduta inconfundíveis: a norma jurídica tributária, que estabelece em seu conseqüente a obrigação de o contribuinte *dar* quantia certa em dinheiro ao Estado a título de tributo, que é representado pelo *substituto tributário* (mero agente arrecadador) ou permitir que este retenha certa importância; e a norma jurídica administrativo-fiscal, que determina em seu conseqüente o dever (do *substituto tributário*) de reter e recolher ao Estado quantia certa em dinheiro.

Daí resulta que a relação jurídica tributária, na verdade, se instaura entre o *contribuinte-substituído* (sujeito passivo do tributo) e o Estado (sujeito ativo), extinguindo-se por ocasião da retenção por parte do *substituto tributário* (representando o sujeito ativo da obrigação tributária), quando, então, surge para este último, no contexto da relação administrativo-fiscal, a obrigação de dar (recolher) o valor retido ao Estado³⁸⁸. É por essa razão que, como destaca Geraldo Ataliba:

[...] nos casos em que se institui “responsabilidade” ou “substituição”:
 a) a obrigação é estruturada tendo em consideração as características objetivas do fato impositivo implementado pelo contribuinte. O responsável, na verdade, não realiza o fato relevante para determinar o surgimento da obrigação – tão só é posto, pela lei, no dever de prover o recolhimento de tributo decorrente de fato **provocado** ou **produzido** por outrem;
 b) os elementos subjetivos que eventualmente concorram na realização do fato, ou não formação da obrigação, são estabelecidos em consideração à pessoa do contribuinte (e não à pessoa do responsável ou substituto). Assim, **v.g.**, os casos

³⁸⁸ Nesse sentido: QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 194 e ss. Para Paulo de Barros Carvalho: “É tradicional, entre nós, uma forma de substituição denominada *retenção na fonte*, em que uma terceira pessoa, vinculada ao acontecimento do fato jurídico tributário, deve reter parcela de importância paga a outrem, para subsequente recolhimento aos cofres públicos.” (Sujeição..., *op. cit.*, p. 256). Em sentido contrário: CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição...*, *op. cit.*, p. 370; SCHOUERI, Luís Eduardo; POÇAS, Fernando Augusto Ferrante. Natureza jurídica da retenção na fonte da contribuição previdenciária e seus aspectos constitucionais. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário* v. 03, p. 86; XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 426.

de isenções ou imunidades subjetivas, gradações pessoas do imposto de renda na fonte etc.;

*c) a carga do tributo não pode – e não deve – ser suportada pelo terceiro responsável. Por isso é rigorosamente imperioso que lhe seja objetivamente assegurado o direito de haver (percepção) ou descontar (retenção), do contribuinte, o **quantum** do tributo que deverá pagar por conta daquele³⁸⁹.*

A primeira hipótese de tributação na fonte encontra-se disciplinada nos arts. 30, 31 e 32 da Lei Federal n.º 10.833/2003. Tais dispositivos atribuem às pessoas jurídicas não optantes do SIMPLES (inclusive as previstas no art. 30, § 1.º, I, II, III) e aos condomínios edilícios³⁹⁰ o dever de reter e recolher à União Federal (sujeito ativo da relação jurídica tributária), por ocasião do pagamento, a Cofins eventualmente devida na prestação por pessoas jurídicas de direito privado dos serviços definidos no *caput* do art. 30, que estabelece o seguinte:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Cofins e da contribuição para o PIS/PASEP. (Vide Medida Provisória n.º 232, 2004).

Mais uma vez, causa espécie a técnica legislativa empregada. *Profissional*, segundo entende a doutrina de direito comercial, é uma atividade exercida com habitualidade e permanência, vale dizer, em caráter não improvisado ou acidental³⁹¹. Portanto, quando se refere à *remuneração de serviços profissionais*, o legislador torna meramente

³⁸⁹ ATALIBA, *Hipótese...*, op. cit., p. 82 (o autor se reporta a estudo publicado na *Revista de Direito Tributário* 34/216).

³⁹⁰ “Art. 30. [...] § 1.º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por: I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos; II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas; III - fundações de direito privado; ou IV - condomínios edilícios. [...] § 2.º Não estão obrigadas a efetuar a retenção a que se refere o caput as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.”

³⁹¹ A habitualidade não se refere às relações jurídicas entre o prestador e o tomador do serviço (entre estes a prestação pode ser episódica), mas à atividade como um todo. Cfr.: REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2003, p. 49; MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 85.

exemplificativa a lista dos serviços descritos no *caput* do art. 30, porque a expressão empregada é tão genérica que acaba compreendendo todas as pessoas jurídicas de direito privado prestadoras de serviços³⁹².

A Instrução Normativa n.º 459/2004, da Secretaria da Receita Federal, aliás, encaminha-se nesse sentido, quando estabelece que devem ser entendidos como *serviços profissionais* os definidos no art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal n.º 3000/1999), ou seja: administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens); advocacia; análise clínica laboratorial; análises técnicas; arquitetura; assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço); assistência social; auditoria; avaliação e perícia; biologia e biomedicina; cálculo em geral; consultoria; contabilidade; desenho técnico; economia; elaboração de projetos; engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas); ensino e treinamento; estatística; fisioterapia; fonoaudiologia; geologia; leilão; medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro); nutricionismo e dietética; odontologia; organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres; pesquisa em geral; planejamento; programação; prótese; psicologia e psicanálise; química; radiologia e radioterapia; relações públicas; serviço de despachante; terapêutica ocupacional; tradução ou interpretação comercial; urbanismo; e veterinária.

O tributo, por sua vez, é calculado mediante aplicação de alíquota específica de 3% sobre o valor do pagamento, sendo dispensada a retenção (art. 31) nos casos de isenção (§

³⁹² A habitualidade, cumpre ressaltar, não se refere às relações estabelecidas entre o prestador e o tomador, mas apenas no exercício das atividades compreendidas no objeto social.

2.º), pagamentos iguais ou inferiores a R\$ 5.000,00 (§ 3.º)³⁹³, ou efetuados a empresas estrangeiras de transportes de valores, pessoas jurídicas optantes do SIMPLES, empresas nacionais nos serviços de transporte internacional de valores, e estaleiros navais brasileiros nos serviços de conservação, modernização, conservação e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas (art. 32)³⁹⁴.

A segunda modalidade de tributação na fonte, regulada pelo art. 34 da Lei Federal n.º 10.833/2003, determina a aplicação das hipóteses de retenção previstas no art. 64 da Lei Federal n.º 9.430/1996 às empresas públicas e sociedades de economia mista federais, bem como as demais entidades nas quais a União Federal detenha, nas condições previstas no inciso III, a maioria do capital social com direito a voto. Desse modo, assim como os órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal, as entidades em questão devem reter a Cofins incidente sobre o pagamento a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, salvo aquisições de gasolina, gás natural, óleo diesel, gás

³⁹³ “Art. 31. O valor da CSLL, da Cofins e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.

§ 1.º As alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins.

§ 2.º No caso de pessoa jurídica beneficiária de isenção, na forma da legislação específica, de uma ou mais das contribuições de que trata este artigo, a retenção dar-se-á mediante a aplicação da alíquota específica correspondente às contribuições não alcançadas pela isenção.

§ 3.º É dispensada a retenção para pagamentos de valor igual ou inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). (Incluído pela Lei n.º 10.925, de 2004) (Vide Lei n.º 10.925, de 2004)

§ 4.º Ocorrendo mais de um pagamento no mesmo mês à mesma pessoa jurídica, deverá ser efetuada a soma de todos os valores pagos no mês para efeito de cálculo do limite de retenção previsto no § 3.º deste artigo, compensando-se o valor retido anteriormente. (Incluído pela Lei n.º 10.925, de 2004) (Vide Lei n.º 10.925, de 2004).”

³⁹⁴ “Art. 32. A retenção de que trata o art. 30 não será exigida na hipótese de pagamentos efetuados a:

I - cooperativas, relativamente à CSLL; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

II - empresas estrangeiras de transporte de valores; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória n.º 232, 2004)

III - pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.

Parágrafo único. A retenção da Cofins e da contribuição para o PIS/PASEP não será exigida, cabendo, somente, a retenção da CSLL nos pagamentos:

I - a título de transporte internacional de valores efetuados por empresa nacional; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

II - aos estaleiros navais brasileiros nas atividades de conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro – REB, instituído pela Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997.”

liquefeito de petróleo, querosene de aviação e demais derivados de petróleo e gás natural³⁹⁵.

A diferença entre ambas está no fato de que a hipótese do art. 34 é mais abrangente, porque também compreende o fornecimento de bens³⁹⁶, ao passo que a primeira aplica-se apenas aos contratos de prestação de serviços. Em relação à alíquota, embora a Lei Federal n.º 9.430/1996 (art. 64, § 7.º) determine a aplicação da normalmente incidente para cada operação³⁹⁷, o art. 2.º, § 4.º e § 5.º, da Instrução Normativa n.º 480/2004, estabeleceu a aplicação de alíquota de 3% para qualquer espécie de pagamento.

A sistemática de tributação na fonte prevista na Lei Federal n.º 10.833/2003, se adequadamente interpretada, em princípio, não ofende o texto constitucional nem representa violação ao disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional. Os substitutos tributários eleitos nos arts. 30 e 34, que retêm e recolhem o tributo em nome da União (sujeito ativo da obrigação tributária), apresentam uma proximidade inequívoca com o fato jurídico tributário da Cofins, porquanto constituem a “fonte pagadora” do ingresso em dinheiro gerador da receita.

Todavia, deve-se ter presente que a relação jurídica tributária é estabelecida entre o contribuinte-substituído e o Estado, representado pelo substituto tributário (agente arrecadador). Portanto, a retenção sempre se mostra indevida nos casos de imunidade,

³⁹⁵ “Art. 34. Ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da Cofins e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal:

I - empresas públicas;

II - sociedades de economia mista; e

III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.

Parágrafo único. A retenção a que se refere o caput não se aplica na hipótese de pagamentos relativos à aquisição de gasolina, gás natural, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação e demais derivados de petróleo e gás natural. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004).”

³⁹⁶ “Art. 64. [...] § 7.º O valor da contribuição para a seguridade social - Cofins, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.”

³⁹⁷ “Art. 36. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições.”

isenção e nos pagamentos a quem não seja contribuinte do tributo, e não apenas nas hipóteses previstas na Lei Federal n.º 10.833/2003.

2.3 Solidariedade passiva

A Lei Federal n.º 10.833/2003 consagra duas hipóteses de responsabilidade solidária, previstas nos arts. 49, § 2.º, e 51, § 1.º, referente a pessoas jurídicas produtoras por encomenda. Todavia, como estas, a exemplo do que ocorre com a substituição tributária (art. 10, VII, “b”), são parcialmente excluídas da incidência não-cumulativa da Cofins (art. 56, *caput*), a solidariedade relevante para efeitos deste estudo restringe-se à prevista nos incisos I e II da art. 51:

Art. 51. [...]

§ 1.º A pessoa jurídica produtora por encomenda das embalagens referidas neste artigo será responsável solidária com a encomendante no pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e da Cofins estabelecidas neste artigo. (Transformado em § 1.º pela Lei n.º 11.051, de 2004).”

Art. 56. As receitas decorrentes das operações referidas nos arts. 49 a 52 não se sujeitam à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins de que tratam esta Lei e a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002. (Vide Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica aos incisos I e II do art. 51 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Partindo-se, portanto, das hipóteses previstas no art. 51, I e II, conjugado com o art. 49, nota-se que a Lei Federal n.º 10.833/2003 tornou as pessoas jurídicas produtora e encomendante responsáveis solidárias pelo pagamento da Cofins incidente sobre a produção por encomenda de embalagens de latas de alumínio e de aço destinadas ao envasamento de compostas não alcoólicas, embalagens para água, refrigerantes e bebidas de cerveja de malte.

Trata-se, no entanto, de regra incompatível com o art. 124 do Código Tributário Nacional, que impede a previsão de solidariedade entre partes contrapostas em negócios jurídicos bilaterais, porque não apresentam interesse comum, mas objetivos antagônicos na celebração do ato:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

É o que ensina Paulo de Barros Carvalho, ao ressaltar tratando-se “[...] de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação”³⁹⁸.

O Código Tributário Nacional, que tem eficácia de lei complementar, não pode ser violado pelo legislador ordinário. Articulando ligações entre preceitos da Constituição Federal e as demais espécies legislativas, a lei complementar, ao estabelecer normas gerais de direito tributário, fundamenta a validade da lei ordinária instituidora dos tributos. Esta, portanto, sempre que, como é o caso, se mostrar incompatível com as limitações impostas pela lei complementar, torna-se inválida, por inconstitucionalidade reflexa³⁹⁹.

³⁹⁸ CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 311.

³⁹⁹ A respeito, cf. parte II, capítulo I, item 4.1.3.

3 BASE DE CÁLCULO

3.1 Base de cálculo do tributo na Constituição e na Lei n.º 10.833/2003

A base de cálculo constitui o critério normativo que, conjugado à alíquota, permite definir o objeto da prestação na relação jurídica tributária, isto é, a exata quantia devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo. Por outro lado, também representa um importante papel no controle do legislador na definição da materialidade da hipótese de incidência do tributo, que sempre deve ser confirmada, infirmada ou afirmada pela base de cálculo, como destaca Paulo de Barros Carvalho, ao ressaltar a relevância de sua função comparativa na Teoria Geral do Direito Tributário:

Demasiadas razões existem, portanto, para que o pesquisador, cinto de cautelas diante dos frequentes defeitos da redação legal, procure comparar a medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material, explícito na regra de incidência. A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada⁴⁰⁰.

O texto constitucional – como, de resto, ocorre com praticamente todas as espécies tributárias – estabelece limites objetivos para a definição da base de cálculo dos tributos, que, em geral, resultam das regras de distribuição da competência impositiva das pessoas políticas de direito público interno. No caso da Cofins, estes decorrem do art. 195, I, “b”,

⁴⁰⁰ *Curso...*, *op. cit.*, p. 328. A base de cálculo desempenha, na verdade, como ensina Paulo de Barros Carvalho, uma tríplice função: mede as proporções reais do fato (função mensuradora); compõe a específica determinação da dívida (função objetiva); e, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro (função comparativa) (*Ibid*, p. 322-334). Sobre a base de cálculo no direito tributário, ver *supra*, parte I, capítulo II, item 4.3.2.

da Constituição, na redação da Emenda n.º 20/1998, segundo o qual a contribuição deve incidir sobre “a receita ou o faturamento”:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento;

Portanto, a Constituição, após a Emenda n.º 20/1998, facultou ao legislador federal eleger como base de cálculo da Cofins tanto o faturamento quanto a receita auferida pelo sujeito passivo, desde que respeitados, em qualquer caso, o conteúdo e o alcance de tais conceitos no direito privado, sob pena de violação ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional⁴⁰¹.

Em relação à Cofins não-cumulativa, o art. 1.º, § 2.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003, prevê como base de cálculo do tributo “o valor do faturamento, conforme definido no caput”. Todavia, como se viu por ocasião do estudo do critério material, na medida em que o conceito de “faturamento”, por ser mais restrito, está compreendido no de receita bruta, nota-se que o legislador, ao definir o primeiro como sendo “o total das receitas auferidas”, acabou tornando sem relevância a determinação do sentido jurídico de “faturamento” no direito privado para efeitos da incidência da Cofins não-cumulativa. Este passou a se identificar com o conceito mais amplo de receita bruta, tal qual definido no § 1.º, do art. 1.º. Por essa razão, a base de cálculo do tributo, na verdade, é o valor total da receita bruta mensal auferida pela pessoa jurídica.

⁴⁰¹ Antes da Emenda em questão, como se viu no capítulo I (parte II, item 1.3.2), somente poderia compreender o *faturamento* o que implica a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo promovida pela Lei Federal n.º 9.718/1998.

Não há, por outro lado, qualquer inconstitucionalidade em tal equiparação. A Lei Federal n.º 10.833/2003, nesse particular, não ofende o texto constitucional, porque, ao contrário do que ocorreu com a Lei Federal n.º 9.718/1998, foi promulgada quando já estavam em vigor as alterações promovidas pela Emenda n.º 20/1998 no art. 195, I, *b*, da Constituição. Portanto, se a Lei Maior passou a permitir ao legislador a tributação tanto da receita quanto do faturamento, nada impede a equiparação de ambos os conceitos em um mesmo ato normativo⁴⁰².

Apesar disso, para determinar a base de cálculo do tributo, não se pode partir da definição de receita prevista no art. 1.º, § 1.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003. Este, se aplicado diretamente, conduz a um resultado incompatível com o conceito de receita bruta que decorre do texto constitucional (art. 212, § 1.º) e de preceitos de direito privado (Lei Federal n.º 6.404/1976, art. 187, I, II, IV e § 1º, “a”). O dispositivo deve ser interpretado conforme a Constituição, de modo que por *receita* se entendam apenas os ingressos de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo.

Daí resulta que não podem ser incluídos na base de cálculo da Cofins, os ingressos que não se enquadram no conceito de receita, como as simples entradas de caixa, os reembolsos, as cauções, depósitos, os empréstimos contraídos ou amortizações dos concedidos, enfim, todas as demais somas escrituradas sob reserva de serem restituídas ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações (por dano emergente)⁴⁰³.

Por fim, cumpre ressaltar que tampouco podem integrar a base de cálculo as receitas que, de acordo com as regras de reconhecimento, não tenham sido completamente

⁴⁰² Ver *supra*, parte II, capítulo I, item 2.1.

⁴⁰³ Ver *supra*, parte II, capítulo I, item 2.2.2.

auferidas pela pessoa jurídica, vale dizer, aquelas em relação às quais, mesmo tendo havido o pagamento, ainda não surgiu o direito incondicional ao seu recebimento. É o caso da compra e venda com reserva de domínio, das *vendas a descoberto*, assim como nas vendas com pagamento antecipado em geral, nas quais a receita somente se considera ganha após a transferência do domínio do bem alienado⁴⁰⁴.

3.2 “Receitas” que não integram a base de cálculo (art. 1.º, § 3.º)

O art. 1.º, § 3.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003, estabelece algumas hipóteses de “receitas” que não integram a base de cálculo do tributo. Trata-se de enumeração apenas exemplificativa, uma vez que há outras exclusões que decorrem do conceito de receita bruta e de leis específicas:

Art. 1.º [...]

§ 3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004).⁴⁰⁵

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Tem-se, neste dispositivo, mais um caso de falta de técnica legislativa, infelizmente, cada vez mais frequente em matéria tributária. O inciso I, na verdade,

⁴⁰⁴ Ver *supra*, parte II, capítulo I, item 2.3.

⁴⁰⁵ Redação anterior: “IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição.”

constitui preceito de conteúdo puramente didático, uma vez que em todas as situações nele previstas não há incidência da regra-matriz do tributo. Trata-se, por isso mesmo, segundo ressalta Achilles Augustus Cavallo:

[...] de disposição totalmente redundante, pois é óbvio que as receitas isentas, não incidentes ou com a alíquota reduzida a zero não podem fazer base da Cofins Não-cumulativa. Na verdade, o que importa perquirir é a definição e extensão das operações e receitas que se incluem nesses títulos desonerativos, cujas respectivas normas estão pulverizadas na legislação⁴⁰⁶.

Nos incisos II e IV, a Lei Federal n.º 10.833/2003 mutila parcialmente a base de cálculo do tributo, consagrando hipóteses de isenção da Cofins⁴⁰⁷. O mesmo ocorre na primeira parte do inciso V, “b”, com a diferença de que se trata de isenção atuante sobre o critério material. Isso porque, como se sabe, as provisões dedutíveis do lucro real, como débitos do resultado do exercício social referentes a estimativas de perdas futuras, quando revertidas, representam acréscimo patrimonial da pessoa jurídica. Por outro lado, em relação às provisões não dedutíveis, assim como nas vendas canceladas, dos descontos incondicionais (V, “a”), na “[...] recuperação de créditos baixados como perda que não representam ingressos de novas receitas” (V, “b”), a exclusão da base de cálculo independeria de previsão legal, porque não há alteração do patrimônio líquido (e, portanto, não há se falar em incidência da Cofins).

O inciso III, por sua vez, concentra a tributação no momento da venda, estabelecendo, segundo Achilles Augustus Cavallo, “[...] decorrência lógica do regime de

⁴⁰⁶ CAVALLO, *Comentários...*, *op. cit.*, p. 104.

⁴⁰⁷ As isenções, dentro da premissa que se adota neste estudo, são regras de estrutura que, não estando voltadas diretamente à disciplina da conduta humana em suas relações intersubjetivas, investem contra o âmbito da regra-matriz de incidência tributária (normas de conduta), mutilando parcialmente um de seus critérios. Essa inibição da funcionalidade da regra-matriz poderá ocorrer de oito formas: pela hipótese; (i) atingindo-se o critério material, pela desqualificação do verbo ou (ii) pela subtração do complemento; (iii) atingindo o critério espacial; (iv) ou critério temporal; pelo conseqüente: (v) atingindo-se o critério pessoal, pelo sujeito ativo ou (vi) pelo sujeito passivo; (vii) alcançando o critério quantitativo, pela base de cálculo ou (viii) pela alíquota (nesse sentido, cf.: CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 480 e ss.).

Substituição Tributária, que impõe a total incidência da Cofins no contribuinte Substituto, desonerando as operações seguintes⁴⁰⁸.

A exclusão da base de cálculo da Cofins do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido (método da equivalência patrimonial) e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição (método de custo) segue a mesma regra da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei Federal n.º 7.689/1988, art. 2.º, redação dada pela Lei Federal n.º 8.034/1990) e do imposto sobre a renda (Decreto-Lei n.º 1.598/1977, art. 23, redação dada pelo Decreto-Lei n.º 1.648/1978). Tais preceitos alinham-se ao princípio segundo o qual o lucro nas participações societárias deve ser tributado uma única vez, na pessoa jurídica que o produziu⁴⁰⁹.

Nessa mesma regra enquadram-se os recebimentos a título de juros sobre capital próprio. Estes, embora venham sendo considerados receita financeira pelas autoridades fazendárias⁴¹⁰, a rigor, têm natureza jurídica de resultado distribuível da companhia sujeito a regime fiscal especial, como destaca Alberto Xavier:

A determinação da verdadeira natureza jurídica deste instituto tem sido dificultada pela manifesta impropriedade da expressão “juros sobre o capital próprio”. Com efeito, a remuneração que a pessoa jurídica paga ao seu titular, sócio ou acionista, não tem a natureza de juro, pela singela razão que o conceito de juro (aliás consagrado no art. 193, § 3.º da Constituição Federal) é reservado a “remuneração direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito”. Ora, as remunerações em causa não tem a sua origem numa operação de crédito, assim entendidas aquelas em que existe uma obrigação de restituição de somas entregues a título de antecipação. E que assim é resulta de os pretensos “juros” serem calculados sobre o patrimônio líquido, que é conta do passivo não exigível da pessoa jurídica (art. 178, § 2.º b) da Lei das S.A.) e não sobre um conta do passivo exigível, seja ele circulante ou a longo prazo, como sucederia se tivessem a natureza de juro.

O “juro sobre capital próprio” outra coisa não é que um *resultado distribuível* da companhia *sujeito a regime fiscal especial*, resultado este susceptível de duas destinações alternativas: distribuição efetiva aos sócios ou capitalização [...]⁴¹¹.

⁴⁰⁸ CAVALLO, *Comentários...*, *op. cit.*, p. 105.

⁴⁰⁹ Nesse sentido, em relação ao imposto sobre a renda, cf.: PEDREIRA, *Imposto...*, *op. cit.*, v. I, p. 279.

⁴¹⁰ Cf.: Processo de Consulta n.º 55/02, de 03/04/2002. *Apud* SOUZA, André Ricardo Passos de. O PIS/Cofins e os juros sobre o capital próprio. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 114, p. 30.

⁴¹¹ XAVIER, *Direito...*, *op. cit.*, p. 486-487.

Portanto, o Decreto Federal n.º 5.164/04, ao reduzir a zero a alíquota da COFINS incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo, com exceção das “oriundas de juros sobre capital próprio”, na verdade, mostra-se ilegal, porque incompatível com o art. 1.º, § 3.º, V, *b*, da Lei Federal n.º 10.833/2003⁴¹².

3.3 O problema das receitas de terceiros

A Lei Federal n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, resultante da conversão da Medida Provisória n.º 1.724/1998, nos termos do § 2.º, do art. 3.º, permitia a exclusão da base de cálculo da Cofins dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos a outras pessoas jurídicas, observadas as normas regulamentares do Poder Executivo. Referido dispositivo, após ter sido revogado pela Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, passou a ser invocado pelas autoridades fazendárias como fundamento para a incidência do tributo sobre receitas de terceiros. Entendimento que, com a promulgação da Lei Federal n.º 10.833/2003, acabou praticamente se consolidando, uma vez que esta, em seu art. 1.º, § 1.º, estabeleceu que a Cofins incide sobre a receita bruta da venda de bens e serviços nas *operações em conta própria ou alheia*⁴¹³.

O dispositivo em questão, porém, não autoriza interpretação dessa natureza. Existe uma grande diferença entre a incidência sobre receitas da pessoa jurídica decorrentes de vendas de bens e serviços em operações em conta alheia e a incidência sobre receita de terceiros. Esta compreende o valor total da operação, ao passo que a primeira corresponde

⁴¹² SALLES, Roberto. Não-incidência das contribuições sociais do PIS e da Cofins sobre valores recebidos a título de juros sobre o capital próprio. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 111, p. 111 e ss.; SOUZA, André Ricardo Passos de. O PIS/Cofins..., *op. cit.*, p. 31.

⁴¹³ Sobre o tema à luz da Lei Federal n.º 9.718/1998 e Medida Provisória n.º 1.724/1998, cf. o estudo de MARIA EDNALVA DE LIMA (PIS e Cofins..., *op. cit.*, p. 144-153).

apenas à receita própria, ou seja, a comissão ou outra modalidade de remuneração recebida pela intermediação do negócio.

Nesse sentido, ensina José Bulhões Pedreira, ao ressaltar que “[...] nas vendas por conta de terceiros o preço de venda pertence ao comitente ou mandante: a receita da pessoa jurídica é a comissão (ou outra modalidade de remuneração) recebida pela prestação do serviço de intermediação”⁴¹⁴.

Na verdade, a Lei Federal n.º 10.833/2003 (art. 1.º, § 1.º), ao estabelecer que a Cofins incide sobre a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta alheia, refere-se ao incremento patrimonial decorrente da comissão ou outra modalidade de remuneração recebida pela intermediação do negócio. Em momento algum autorizou a incidência sobre a receita de terceiros, inclusive porque, se assim fosse, o dispositivo seria inconstitucional. Afinal, a receita de terceiros, no momento em que ingressa no caixa da pessoa jurídica intermediária, representa um simples movimento de fundo, sem qualquer repercussão patrimonial. Assim, interpretar o art. 1.º, § 1.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003, de modo a compreender receita de terceiros equivale a lhe atribuir sentido incompatível com os arts. 212, § 1.º, da Constituição Federal e 187, I, II, IV e § 1º, “a”, da Lei Federal n.º 6.404/1976, que vedam a incidência sobre simples entradas de caixa.

É interessante notar que, em alguns casos, a própria autoridade fazendária reconhece a exclusão das receitas de terceiros da incidência da Cofins, como no Ato Declaratório n.º 07/2000, referente aos valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias vinculados a fundo de compensação de tarifas:

I – os valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao sistema de compensação tarifária, que devam ser repassadas a outras empresas do mesmo ramo, por meio de Fundo de Compensação criado ou aprovado pelo poder

⁴¹⁴ PEDREIRA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 350.

público Concedente ou Permissionário, não integram a receita bruta, para os fins da legislação tributária federal;

II – os valores auferidos, a título de repasse, de fundo de compensação tarifária integram a receita bruta, devendo ser considerados na determinação da base de cálculo dos impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Deve ser aplicado à Cofins, portanto, o mesmo entendimento firmado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que – em julgados relativos ao ISS – tem afastado a incidência do tributo sobre receita de terceiros, com base na distinção entre entrada e receita:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho

2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações".

3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.

4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso.

Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção.

5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz a uma exação excessiva, lindeira à vedação ao confisco⁴¹⁵.

No caso das empresas de publicidade e propaganda, a exclusão da receita de terceiros repassada a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, encontra-se prevista expressamente no art. 13 da Lei Federal n.º 10.925/2004⁴¹⁶. Trata-se, no entanto, de

⁴¹⁵ STJ. 1.ª T. RESP 411580/SP. Rel. Min. Luiz Fux. DJU 16/12/2002, p. 253. Conferir, no mesmo sentido, os inúmeros precedentes citados por Aires F. Barreto (*ISS...*, *op. cit.*, p. 329 e ss.).

⁴¹⁶ “Art. 13. O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, aplica-se na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.” Por outro lado, de acordo com o art. 53, parágrafo único, da Lei 7.450: “No caso do inciso II deste artigo [serviços de propaganda e publicidade], excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou

preceito puramente didático, porque, mesmo antes de sua promulgação, a Cofins não poderia incidir sobre tais receitas, na medida em que representam meros ingressos de caixa, sem qualquer repercussão no patrimônio das agências de publicidade.

3.4 Impossibilidade de inclusão do valor do ICMS, IPI e outros tributos

A Lei Federal n.º 10.833/2003 não repetiu o mesmo equívoco previsto na Lei Complementar n.º 70/1991 (art. 2.º, parágrafo único) e na Lei Federal n.º 9.718/1998 (art. 3.º, § 2.º, I), que previam – em preceitos desnecessários e de conteúdo puramente didático⁴¹⁷ – a exclusão da base de cálculo da Cofins do IPI, quando destacado em separado no documento fiscal, e do ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário:

Art. 2.º [...]

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

Art. 3.º [...]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2.º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

Tais dispositivos conduziam ao entendimento equivocado de que o legislador, *a contrario sensu*, teria vedado a exclusão de outros tributos além dos expressamente previstos⁴¹⁸, quando, na verdade, tal providência decorre diretamente do texto

repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.”

⁴¹⁷ Sobre a natureza didática de tais preceitos, cf.: CARRAZZA, *ICMS*, *op. cit.*, p. 343-353.

⁴¹⁸ NEVES, *op. cit.*, p. 113 e ss.

constitucional. Com efeito, a inclusão de tributos na base de cálculo da Cofins, além de vedada pelo princípio da capacidade contribuinte, que impede a incidência de tributos não-vinculados sobre fatos não reveladores de riqueza⁴¹⁹, decorre do próprio art. 195, I, “a”, da Constituição. Este, ao estabelecer que a contribuição deve incidir sobre a receita, afastou a possibilidade de inclusão na base de cálculo da Cofins de ingressos de soma em dinheiro sem repercussão positiva no patrimônio líquido do sujeito passivo. O valor dos tributos, afinal, embora possa ser interpretado como elemento integrante do preço, representa apenas uma entrada de caixa do alienante, que, na verdade, pertence à pessoa política competente segundo as normas constitucionais.

Trata-se, aliás, de entendimento que já foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal, em julgado de 15 de maio de 1966, no qual se afastou a incidência do Imposto de Indústrias e Profissões do Município de São Paulo sobre as parcelas correspondentes aos descontos para pagamentos à vista e ao Imposto de Consumo, por se entender que a receita bruta “[...] *há de corresponder ao que a empresa recebe, jamais ao que ela não recebe*”:

[...] Ora, o impôsto de consumo, que o fabricante recolhe por ocasião da primeira venda e que será pago pelo comprador, onerando afinal o consumidor, é receita da União e não receita da empresa. [...] Igualmente os descontos, feitos quando o comprador paga dentro de determinados prazos, não constituem receita bruta, pois esta há de corresponder ao que a empresa recebe, jamais ao que ela não recebe⁴²⁰.

⁴¹⁹ O princípio da capacidade contributiva, ao contrário do que entende parte da doutrina, aplica-se a todos os tributos. E, mesmo que assim não fosse, no caso da Cofins, a observância do princípio em questão decorre do fato de que esta apresenta como hipótese de incidência um fato alheio à qualquer atuação estatal, o que lhe confere natureza jurídica de tributo não-vinculado. Sobre o tema, cf.; HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 70 e 137; GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 146; COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 51 e ss.; GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 68; MITA, *op. cit.*, p. 81 (“[...] la «capacità contributiva» deve essere qualcosa di obiettivo, legato alla struttura della imposta, nel senso che la base imponible deve essere incorporata nella fattispecie legale come valutazione dell’elemento di ricchezza”).

⁴²⁰ RMS n.º 14.503/SP. Rel. Min. Luiz Gallotti. DJU 24/8/1966.

Não é por outra razão que a melhor doutrina, na linha do que sustentou Roque Carrazza em estudo específico sobre o tema, tem entendido que “[...] esta agregação de elemento espúrio (o valor do ICMS) à base de cálculo do PIS e da Cofins acaba por criar figuras canhestras, absolutamente inconstitucionais. Ou, ‘venia concessa’, *minotauros tributários*: parte PIS, parte ICMS; parte Cofins, parte ICMS”⁴²¹.

Registre-se, por fim, que a matéria encontra-se em debate no Supremo Tribunal Federal (RE n.º 240.785-MG). É de se esperar que a Egrégia Corte confirme seu precedente, na linha do voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, para quem os ingressos a título de ICMS representam ônus fiscais e, como tais, não podem ser incluídos no conceito de faturamento. Porém, desde 08/09/1999, o julgamento encontra-se suspenso em razão de pedido de vista do Ministro Nelson Jobim, renovado justificadamente em 28/04/2004.

3.5 Particularidades na tributação de atos cooperativos

A Lei Federal n.º 10.865/2004, alterando a redação originária no art. 10, VI, da Lei Federal n.º 10.833/2003, ao mesmo tempo em que submeteu as sociedades cooperativas de consumo e de produção agropecuária à incidência da Cofins não-cumulativa, autorizou a exclusão da base de cálculo dos valores previstos na Medida Provisória n.º 2.158-34/2001 (art. 15) e na Lei Federal n.º 10.684/2003 (art. 17)⁴²²:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2.º e 3.º da Lei n.º 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da Cofins e do PIS/PASEP:

⁴²¹ CARRAZZA, ICMS, *op. cit.*, p. 349.

⁴²² “Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1.º a 8.º: [...] VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7.º do art. 3.º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;”

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1.º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2.º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1.º da Medida Provisória n.º 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória no 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

As cooperativas, no entanto, são sociedades que apresentam características especiais. Ao contrário dos demais tipos societários, não buscam o lucro; como entidade de intermediação ou apoio, existem apenas para prestar serviços aos seus associados (cooperados), que, por isso, assumem a condição de usuários-clientes: praticam negócios jurídicos através da cooperativa que, embora dotada de personalidade jurídica, não atua em benefício próprio⁴²³.

As sobras líquidas de cada exercício, por outro lado, nos termos da Lei Federal n.º 5.764/1971, são distribuídas proporcionalmente às operações realizadas pelos associados

⁴²³ LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito cooperativo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 170; GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Lições de direito societário*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 125-126; BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 204.

(art. 4.º, VII), que respondem também, nestas mesmas bases, pelas despesas da sociedade (art. 80). As cooperativas apresentam, ainda, dois fundos obrigatórios, afetados à realização de suas finalidades institucionais (arts. 28 e 87): o Fundo de Reserva, destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, e o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado à prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto no estatuto, aos empregados da sociedade. Estes são constituídos, respectivamente, por pelo menos 10% e 5% das sobras líquidas do exercício e pelo resultado das operações com não associados.

Daí resulta que a sociedade cooperativa, embora dotada de personalidade jurídica inconfundível com a de seus associados, na verdade, atua por delegação contratual destes. As receitas e as despesas são dos cooperados. O eventual resultado positivo obtido pela cooperativa é mera sobra de caixa, dividida na proporção do trabalho de cada associado. Por essa razão, não pode haver incidência da Cofins em relação aos atos cooperados, na medida em que o incremento patrimonial repercute apenas na esfera jurídica do cooperado.

Os atos cooperados, por sua vez, não se limitam às relações internas da cooperativa. Embora o art. 79 da Lei Federal n.º 5.764/1971 considere como tal apenas os praticados entre cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas, e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais⁴²⁴, tal definição se refere apenas aos atos cooperados por natureza. Não afasta, porém, o reconhecimento de atos cooperados por dependência ou conexão. Estes, apesar de não serem atos cooperados por sua própria natureza, porque não se enquadram diretamente da definição legal (art. 79), adquirem tal caráter por derivação, por se mostrarem necessários ou indispensáveis ao exercício das finalidades institucionais da cooperativa.

⁴²⁴ “Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.”

O reconhecimento de tais atos, também denominados negócios-meio, externos ou *essências*, é, muitas vezes, imprescindível para a adequada compreensão do direito cooperativo, como ressalta Renato Lopes Becho:

Esses negócios essenciais ou externos são aqueles necessários para a ocorrência dos negócios principais. É dizer: uma cooperativas de produtores só tem sentido se vender ao mercado os bens produzidos por seus associados. Uma cooperativa de consumo precisa, para alcançar seu objetivo de fornecer bens e utilidades para seus associados, de adquiri-los no mercado, o mesmo ocorrendo com uma cooperativa de trabalho, que precisa identificar, externamente, onde seus associados podem trabalhar.

A não-identificação desses negócios essenciais leva pessoas desabitadas ao cooperativismo considerar que essas sociedades prestam serviços aos seus associados realizando os mesmos atos que esses, como as cooperativas de taxistas que serviria para transportar seus sócios, ou a cooperativa de médicos que serviria para atender seus sócios quando esses precisassem de consultas médicas etc.⁴²⁵.

Não é nova, aliás, a necessidade do reconhecimento de atos dessa natureza para a adequada disciplina das peculiaridades de setores econômicos pelo direito positivo. Nesse sentido, apresenta-se a teoria dos atos de comércio de J. X. Carvalho de Mendonça, amplamente acolhida, demonstrando que, a exemplo dos atos cooperativos, a despeito da ausência de previsão legal expressa, a disciplina jurídico-mercantil não poderia ocorrer de forma satisfatória sem o reconhecimento de atos de comércio por dependência ou conexão⁴²⁶:

Existe uma série de atos que o comerciante pratica não no exercício normal da sua profissão, mas em virtude ou no interesse deste exercício.

Apreciados isoladamente, são atos civis. Em razão do fim a que se propõem, do destino a que visam, tornando-se indispensáveis ou necessários ao exercício do comércio, assumem o caráter comercial por derivação, passando a ser alistados entre os atos de comércio, para ficarem disciplinados pelos princípios especiais a estes.

⁴²⁵ BECHO, Renato Lopes. O conceito legal de ato cooperativo e os problemas de seu 'adequado tratamento tributário'. In: BECHO, *op. cit.*, p. 265.

⁴²⁶ É preciso destacar, no entanto, que a teoria dos atos de comércio perdeu relevância em nosso direito positivo com o advento do Novo Código Civil, que adotou como conceito aglutinante da disciplina mercantil o conceito de atividade empresarial (arts. 966 e 2.045). Importância, estas, que já se mostrava tênue desde a extinção dos Tribunais do Comércio pelo Decreto Imperial n.º 2.662/1875, mesmo durante a vigência do art. 4.º do Código Comercial. Sobre o tema, cf.: REQUIÃO, *op. cit.*, v. 1, p. 35 e ss.

Esses atos ficam gravados com o sinal da comercialidade, não por ter o agente a qualidade de comerciante (o que aliás é um pressuposto), mas em virtude da íntima relação que mantém com a profissão mercantil.

Stracca dizia que esses atos *ex mercatura veniunt, id est, annexa el dependentae abe a quae causa el occasione mercature a mercatoribus facta sunt* (n.º 305, *supra*). Tal é a influência que o exercício profissional do comércio exerce sobre o caráter jurídico dos atos praticados pelo comerciante e destinados a esse exercício. A intenção do agente, o seu escopo vem a ser, desse modo, elemento ponderável para caracterizá-lo. Eles visam a facilitar ou promover o exercício do comércio do agente, têm por fim integrar organicamente este exercício.

[...]

São estes os atos que designamos sobre o nome de *ato de comércio por dependência ou concessão*⁴²⁷.

Apesar disso, o art. 111 da Lei Federal n.º 5.764/1971 considerou *renda tributável* os resultados positivos obtidos no fornecimento de bens e serviços a não associados (art. 86), nas participações societárias (art. 88) e nas operações de aquisição de produtos, por cooperativas agropecuárias e de pesca, de não associados para completar lotes destinados ao cumprimento de contrato ou suprir capacidade de instalações industriais (art. 85). Desse modo, se estes integram a renda, os ingressos brutos decorrentes de tais operações, em princípio, deveriam ser considerados como receita da cooperativa:

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar⁴²⁸.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

⁴²⁷ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. *Tratado de direito comercial brasileiro*. Campinas: Bookseller, v. I, 2000, p. 576.

⁴²⁸ Alterado pelo art. 13 da Medida Provisória n.º 2.168-40, de 24 de agosto de 2001. Redação originária: “Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.”

Referido dispositivo, porém, simplesmente desconsiderara os atos cooperativos por conexão ou dependência, não lhes oferecendo, por conseguinte, tratamento tributário adequado, o que viola o art. 146, III, “c”, da Constituição Federal. Este, ao determinar ao legislador complementar o dever de dispor acerca do “[...] adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”, apresenta uma *eficácia mínima derogatória* ou *eficácia jurídica de vinculação*, que impede o legislador de tomar medidas contrárias e revoga os dispositivos contrários, como ressalta Clèmerson Merlin Clève:

[...] as normas constitucionais sempre produzem uma “eficácia jurídica de vinculação” (decorrente da vinculação dos poderes públicos à Constituição), e, por isso, contam com aptidão para deflagrar, pelo menos, os seguintes resultados: (i) revogam (invalidação decorrente de inconstitucionalidade superveniente) os atos normativos em sentido contrário; (ii) vinculam o legislador, que não pode dispor de modo oposto ao seu conteúdo (servem como parâmetro para a declaração de inconstitucionalidade do ato contrastante)⁴²⁹.

O art. 146, III, “c”, interpretado em conjunto com o art. 174, § 2.º, e outros dispositivos constitucionais (art. 5.º, XVIII, 187, VI) que impõem ao poder público o estímulo ao cooperativismo e seu tratamento tributário adequado vedam a adoção de medidas que desconsiderem as peculiaridades inerentes a esta forma associativa, anulando, no campo da tributação, as vantagens inerentes ao cooperativismo. Nesse sentido, vale lembrar a citação do Ministro Luiz Fux, no julgamento do Recurso Especial n.º 645.459/MG, que revela com clareza a irrazoabilidade da cobrança de tributos das cooperativas:

⁴²⁹ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo : RT, 2000, p. 320-321. Nesse mesmo sentido, lembra Luís Roberto Barroso que, “[...] segundo proclama abalizada doutrina, delas não resulta para o indivíduo o direito subjetivo, em sua versão positiva, de exigir uma determinada prestação. Todavia, fazem nascer um direito subjetivo ‘negativo’ de exigir do poder público que se abstenha de praticar atos que contravenham os seus ditames” (*O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 1990, p. 110).

[...] o cooperativismo, enquanto sistema, existe unicamente no sentido de facultar o acesso dos menos favorecidos ao mercado, e através dos princípios da livre adesão (portas abertas) e da ausência de lucro, com tributação plena na pessoa jurídica (quando da prática de atos não cooperativos) e na pessoa física (quando da prática de atos cooperativos). A partir do momento em que o Fisco desconsidera esta particularidade essencial deste ser social que é a cooperativa, não haverá mais razão para que pessoas físicas se associem, eis que tal associação terá como única consequência a duplicação das incidências tributárias (paga-se na cooperativa e na pessoa física do cooperado, e em face de uma mesma realidade - prática de atos cooperativos)!!! Que fique claro: a União Federal está matando um ser social exigindo-lhe um espedaço de incidência ao largo de sua essência, e maior que a das empresas que perseguem lucro. Explica-se: na sociedade comercial tributa-se na pessoa jurídica, e como forma de evitar dupla incidência isenta-se em certas hipóteses a distribuição de lucros na pessoa do sócio. Na cooperativa, não se tributa na pessoa jurídica, e quando se verifica o ato cooperativo, eis que tal realidade pertence ao cooperado, sendo neste tributado. O Fisco, ao pretender tributar a cooperativa faz com que neste sistema a incidência se dê tanto na pessoa jurídica quanto na pessoa física, ao contrário do próprio sistema comercial e lucrativo!!!', assertiva em consonância com a principiologia inserta no art. 174 da CF, de verificação obrigatória em razão da fase pós-positivista enfrentada pelo sistema jurídico pátrio⁴³⁰.

Ao mesmo tempo, cumpre ressaltar que, nos termos do art. 87 da Lei Federal n.º 5.764/1971, os resultados das operações das cooperativas com terceiros são destinados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social”. Portanto, embora a lei determine sua contabilização em separado para efeitos de incidência de tributos, isso não significa que toda e qualquer exação possa incidir. No caso específico da Cofins, a afetação dos recursos decorrentes de tais operações a um fundo de pagamento de despesas dos cooperados descaracteriza completamente a sua qualificação como receita no sentido jurídico do termo. Esta constitui um ingresso bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo. Os ingressos que integram o Fundo são escriturados sob reserva de serem destinadas ao benefício dos cooperados, razão pela qual não há receita,

⁴³⁰ STJ. 1.ª T. RESP 645459/MG. Rel. Min. Luiz Fux. DJU 29/11/2004, p. 259. Nesse mesmo sentido, destacam Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel que “[...] o ‘adequado tratamento tributário ao ato cooperativo’, melhor dizendo, o tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é aquele que neutraliza a carga tributária na atuação cooperativa, de modo que a arrecadação fiscal não exceda aquela que normalmente ocorreria caso o associado atuasse isoladamente, sem a ‘ajuda’ da cooperativa.” (A base de cálculo do PIS e da Cofins para sociedades cooperativas. In: BECHO, *op. cit.*, p. 81).

como destaca Aliomar Baleeiro, ao afastar do âmbito de abrangência deste conceito *as somas que se escrituram sob reserva de serem restituídas ao depositante ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito*⁴³¹.

O Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, na verdade, apenas provisiona recursos para o pagamento de despesas de assistência aos associados, seus familiares e, excepcionalmente, quando previsto no estatuto, aos empregados da cooperativa, nos termos previstos no art. 28, II, da Lei Federal n.º 5.764/1971.⁴³² É por essa razão que, segundo ensina José Eduardo Soares de Melo, não há receita em tais operações:

A Cooperativa é considerada como um prolongamento da atividade de seus integrantes (associados), não se confundindo com qualquer outro tipo societário. Os valores que recebe pertencem aos cooperados especialmente porque o contrato de sociedade é realizado sem objetivo de lucro, sem finalidade mercantil, sendo suas sobras destinadas a fundos de reserva e de assistência. Atuando como “sociedades de pessoas, de natureza civil”, que existem para prestar serviços aos associados e que funcionam como “órgão técnico dos associados”, quando da prática de quaisquer atos cooperativos (meio ou fim), não estão agindo em nome próprio, ou na busca de resultados para si, mas sim, para aqueles que representam, afastando dos resultados financeiros que venham a obter, a natureza de “faturamento”, “receita bruta” ou mesmo de “receita”, na ampla acepção da Lei 9.718/98⁴³³.

Desse modo, a revogação da isenção prevista no art. 6.º, I, da Lei Complementar n.º 70/1991 pela Medida Provisória n.º 2.158/2001, é inconstitucional pela absoluta impropriedade do ato normativo, que não pode versar sobre matéria tributária⁴³⁴, mostra-se absolutamente inócua, porque a cooperativa não aufera receita na prática de atos

⁴³¹ BALEEIRO, *Uma introdução...*, op. cit., p. 126.

⁴³² “II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado à prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.”

⁴³³ O autor, vale ressaltar, entende que não há receita em atos cooperativos e não-cooperativos, estes que, neste estudo, se denominam *atos cooperativos por conexão ou dependência*. MELO, José Eduardo. PIS e Cofins sobre o ato cooperativo. In: BECHO, op. cit., p. 166.

⁴³⁴ Em princípio, como a instituição da Cofins, como se viu, não está sujeita à reserva de lei complementar, a revogação da isenção em questão poderia ter ocorrido através de lei ordinária, mas não por medida provisória, uma vez que esta não pode versar sobre medida provisória (cf., *supra*, parte II, cap. I, item I).

cooperativos. Assim, a cobrança de Cofins em face de tais atos, inclusive aqueles que adquirem a natureza cooperativa por dependência ou conexão, embora prevista na Lei Federal n.º 10.833/2003, mostra-se indevida e inconstitucional.

3.6 Natureza das exclusões decorrentes da não-cumulatividade do tributo

A Lei Federal n.º 10.833/2003, ao disciplinar o regime da não-cumulatividade da Cofins incidente sobre a receita bruta, estabeleceu que do valor apurado pela aplicação da alíquota à base de cálculo do tributo, o sujeito passivo poderá descontar créditos decorrentes da aquisição dos bens previstos no art. 3.^o⁴³⁵. Não se trata, porém, de hipótese de exclusão da base de cálculo. Esta, conforme previsto no art. 1.^o, § 2.^o, compreende o valor bruto do total das receitas auferidas no mês.

O direito ao crédito, na verdade, decorre de regra-matriz autônoma, que tem por hipótese de incidência aquisição dos bens previstos no art. 3.^o da Lei Federal n.º 10.833/2003 e como consequência o direito subjetivo de abatimento do total dos créditos apurados no mês com o valor do tributo devido pelo sujeito passivo (e não da base de cálculo).

O mesmo ocorre em relação ao ICMS e ao IPI, com a diferença de que nestes tributos, ao contrário da Cofins, a não-cumulatividade decorre diretamente do texto constitucional. É o que ensinam Geraldo Ataliba e Clêber Giardino, ao ressaltarem que da incidência do princípio da não-cumulatividade decorre uma relação jurídica autônoma, de natureza financeira, em que figura como sujeito ativo o contribuinte e sujeito passivo, o Estado-membro tributante (ou o Distrito Federal), cujo objeto *é o comportamento passivo do Estado consistente em suportar o comportamento ativo do contribuinte de proceder à*

⁴³⁵ “Art. 3.^o Do valor apurado na forma do art. 2.^o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]”

dedução, liquidando por compensação a sua obrigação tributária, total ou parcialmente.

Relação esta que é inconfundível com a relação jurídica tributária, decorrente do fato impositivo do tributo⁴³⁶.

Há, portanto, sob um mesmo suporte fático, duas *relações jurídicas distintas* - a *relação jurídica tributária* e a *relação jurídica de direito de crédito*, conforme explica Paulo de Barros Carvalho, em estudo sobre a não-cumulatividade do IPI:

Sobre o suporte fático, isto é, a operação de venda e compra de mercadorias entre “A” e “B”, que parece ter sido colhido na sua unidade, o legislador promoveu dois cortes conceptuais: (i) isolando a venda realizada pelo comerciante “A” e (ii) tratando, separadamente, a compra efetuada pelo comerciante “B”. A cada previsão, fez corresponder uma das relações jurídicas já mencionadas.”
[...] duas são as normas jurídicas – a regra-matriz de incidência do IPI e a regra-matriz do direito ao crédito – e, portanto, haverá duas hipóteses – a da venda realizada pelo comerciante “A” e a da compra efetuada pelo comerciante “B”: – com duas conseqüências – a relação jurídica tributária entre “A” e “F” (ArjtF) e a relação de direito ao crédito entre “B” e “F” (BrdcF).
Quando “A” adquire os insumos de “B”, pagando-lhe o preço avençado, junto com ele virá o valor do imposto sobre produtos industrializados, que “B” houvera destacado na nota fiscal de venda. Nesse exato momento, instala-se a relação jurídica de direito ao crédito (rjdc), legando “A” a “F” (ArdcF)⁴³⁷.

Portanto, não se mostra adequado o estudo da não-cumulatividade dentro do mesmo item dedicado à base de cálculo do tributo. Trata-se de tema que se afasta do objeto desta dissertação, razão pela qual se remete o aprofundamento da questão a um segundo estudo, que seria dedicado ao regime jurídico da Cofins⁴³⁸.

⁴³⁶ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - Abatimento constitucional. *Revista de Direito Tributário* n.º 29-30, p. 119-120.

⁴³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 33, p. 152-153.

⁴³⁸ No mesmo sentido, cf.: COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. PIS/Cofins – regime de crédito – contratos de longo prazo – Instrução Normativa n.º 468/04 da SRF – Ilegalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 114, p. 130-131. Em sentido contrário, cf.: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO; FISCHER (Coords.) *op. cit.*, p. 22.

4 ALÍQUOTAS

Aplicada à base de cálculo, a alíquota fornece a compostura numérica exata à dívida tributária. Pode substanciar, como se viu, um valor monetário fixo variável por unidade de produto ou uma fração da base de cálculo. Trata-se, ademais, de um instrumento de realização do princípio da igualdade tributária, de presença obrigatória em todo e qualquer tributo (CF, arts. 145, § 2.º, e 154, I), que, quando reduzida a zero, configura modalidade de isenção⁴³⁹.

As contribuições sociais, de acordo com o art. 149, § 2.º, III, da Constituição, na redação da Emenda n.º 33/2001, podem apresentar alíquotas específicas por unidade de medida ou *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro. Por outro lado, em relação às contribuições previstas no art. 195, I, a Constituição também autoriza o legislador a adotar alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva da mão-de-obra (§ 9.º, na redação da Emenda n.º 20/1998).

Diante disso, o art. 2.º da Lei Federal n.º 10.833/2003, ao lado da alíquota base de 7,6%, estabeleceu inúmeras exceções, que abrangem as seguintes receitas:

(a) receita bruta auferida por produtores ou importadores na venda de gasolina e suas correntes, salvo gasolina de aviação: alíquota de 23,44% (Lei Federal n.º 9.718/1998, art. 4.º, I, na redação dada pela Lei Federal n.º 11.051/2004, aplicável nos termos do art. 2.º, § 1.º, I, da Lei Federal 10.833/2003);

⁴³⁹ Sobre o tema, cf.: CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 277-349, bem como, *supra*, Parte I, Cap. II, item 4.3.2.

(b) receita bruta auferida por produtores ou importadores na venda de óleo diesel e suas correntes: alíquota de 19,42% (Lei Federal n.º 9.718/1998, art. 4.º, II, na redação dada pela Lei Federal n.º 11.051/2004, aplicável nos termos do art. 2.º, § 1.º, I, da Lei Federal 10.833/2003);

(c) receita bruta auferida por produtores ou importadores na venda de gás liquefeito de petróleo, derivado de petróleo e de gás natural: alíquota de 47,4% (Lei Federal n.º 9.718/1998, art. 4.º, III, na redação dada pela Lei Federal n.º 11.051/2004, aplicável nos termos do art. 2.º, § 1.º, I, da Lei Federal 10.833/2003);

(d) receita bruta auferida por produtores ou importadores na venda de produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, da TIPI: alíquota de 9,9% (Lei Federal n.º 10.147/2000, art. 1.º, I, “a”, incluído pela Lei Federal n.º 10.865/2004, aplicável nos termos do art. 2.º, § 1.º, II, da Lei Federal 10.833/2003);

(e) receita bruta auferida por produtores ou importadores na venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00, da TIPI: alíquota de 10,3% (Lei Federal n.º 10.147/2000, art. 1.º, I, “b”, incluído pela Lei Federal n.º 10.865/2004, aplicável nos termos do art. 2.º, § 1.º, II, da Lei Federal 10.833/2003);

(f) receita bruta auferida por produtores ou importadores na venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI: alíquota de 9,6% (Lei Federal n.º 10.485/2002, art. 1.º, incluído pela Lei Federal n.º 10.865/2004, aplicável nos termos do art. 2.º, § 1.º, III, da Lei Federal 10.833/2003);

(g) receita bruta auferida por produtores ou importadores na vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei Federal 10.485/2002: alíquota de 10,8% (Lei Federal n.º 10.485/2002, art. 3.º, II, incluído pela Lei Federal n.º 10.865/2004, aplicável nos termos do art. 2.º, § 1.º, IV, da Lei Federal 10.833/2003);

(h) receita bruta auferida por produtores ou importadores nas vendas de produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI: alíquota de 9,5 % (Lei Federal n.º 10.485/2002, art. 5.º, *caput*, incluído pela Lei Federal n.º 10.865/2004, aplicável nos termos do art. 2.º, § 1.º, V, da Lei Federal 10.833/2003);

(i) receita bruta auferida por produtores ou importadores nas vendas de querosene de aviação, incidirá uma única vez, nas vendas realizadas pelo produtor ou importador: alíquota de 23,2% (Lei Federal n.º 10.560/2002, art. 2.º, na redação da Lei Federal n.º 10.865/2004, aplicável nos termos do art. 2.º, § 1.º, VI, da Lei Federal 10.833/2003);

(j) importadores e pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante) da TIPI: alíquota de 11,9%. Nesse caso, porém, a Cofins incide cumulativamente, apenas sobre tais receitas, nos termos do art. 56 (Lei Federal 10.833/2003, art. 2.º, § 1.º, VIII);

(k) receita bruta decorrente da venda de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos: alíquota de 3,2% (Lei Federal n.º 10.833/2003, art. 2.º, § 2.º);

(l) receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa, para pessoa jurídica estabelecida na própria Zona Franca ou fora, desde que, neste caso, a adquirente sujeite-se à Cofins não-cumulativa: alíquota de 3% (Lei Federal n.º 10.833/2003, art. 2.º, § 5.º, I, “a” e “b”);

(m) receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa, para: (i) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal; (ii) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca optante do simples, (iii) que apure o imposto de renda pelo lucro presumido; (iv) ou lucro real, se excluída do regime de incidência não-cumulativa da Cofins: alíquota de 6% (Lei Federal n.º 10.833/2003, art. 2.º, § 5.º, II, “a”, “b”, “c” e “d”).

Por outro lado, além dos casos acima, a Lei Federal n.º 10.833/2003 consagra hipóteses de cálculo por valor monetário fixo em unidade de produto. A primeira encontra-se prevista no art. 2.º, § 1.º, IX, aplicável aos importadores ou produtores nas vendas de gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo derivado de petróleo e de gás natural, que podem optar pelo regime especial de apuração do art. 23 da Lei Federal n.º 10.865/2004, que estabelece o seguinte:

Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4.º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2.º da Lei no 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:

I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;

III - R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por tonelada de gás liquefeito de petróleo - GLP, derivado de petróleo e de gás natural;(Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

IV - R\$ 48,90 (quarenta e oito reais e noventa centavos) e R\$ 225,50 (duzentos e vinte e cinco reais e cinquenta centavos), por metro cúbico de querosene de aviação⁴⁴⁰.

As demais hipóteses, por sua vez, previstas nos arts. 51 e 52 da Lei Federal n.º 10.833/2003, dizem respeito à venda de embalagens destinadas ao envasamento de água,

⁴⁴⁰ “§ 1.º A opção prevista neste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

§ 2.º Excepcionalmente para o ano-calendário de 2004, a opção poderá ser exercida até o último dia útil do mês de maio, produzindo efeitos, de forma irrevogável, a partir do dia 1.º de maio.

§ 3.º No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 1.º e 2.º deste artigo, a Secretaria da Receita Federal divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção.

§ 4.º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de outubro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeitos se dará a partir do dia 1º de janeiro do ano-calendário subsequente.

§ 5.º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas neste artigo, os quais poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo.”

refrigerante e cerveja, classificados nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03, da TIPI, venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas. Todavia, nos termos do parágrafo único do art. 56, apenas as receitas do art. 51, I e II (produção por encomenda de embalagens de latas de alumínio e de aço destinadas ao envasamento de compostas não alcoólicas, embalagens para água, refrigerantes e bebidas de cerveja de malte) sujeitam-se à incidência não-cumulativa da Cofins:

Art. 51. As receitas decorrentes da venda e da produção sob encomenda de embalagens, pelas pessoas jurídicas industriais ou comerciais e pelos importadores, destinadas ao envasamento dos produtos relacionados no art. 49 desta Lei, ficam sujeitas ao recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins fixadas por unidade de produto, respectivamente, em: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Decreto nº 5.062, de 2004)

I - lata de alumínio, classificada no código 7612.90.19 da TIPI e lata de aço, classificada no código 7310.21.10 da TIPI, por litro de capacidade nominal de envasamento:

a) para água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, R\$ 0,0170 (dezessete milésimos do real) e R\$ 0,0784 (setecentos e oitenta e quatro décimos de milésimo do real); e (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

b) para bebidas classificadas no código 2203 da TIPI, R\$ 0,0294 (duzentos e noventa e quatro décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1360 (cento e trinta e seis milésimos do real);

II - embalagens para água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) classificadas no código TIPI 3923.30.00: R\$ 0,0170 (dezessete milésimos do real) e R\$ 0,0784 (setecentos e oitenta e quatro décimos de milésimo do real), por litro de capacidade nominal de envasamento da embalagem final; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Decreto nº 5.162, de 2004)

b) pré-formas classificadas no Ex 01 do código de que trata a alínea a deste inciso, com faixa de gramatura: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

1 - até 30g (trinta gramas): R\$ 0,0102 (cento e dois décimos de milésimo do real) e R\$ 0,0470 (quarenta e sete milésimos do real); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

2 - acima de 30g (trinta gramas) até 42g (quarenta e dois gramas): R\$ 0,0255 (duzentos e cinquenta e cinco décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1176 (um mil e cento e setenta e seis décimos de milésimo do real); e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

3 - acima de 42g (quarenta e dois gramas): R\$ 0,0425 (quatrocentos e vinte e cinco décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1960 (cento e noventa e seis milésimos do real); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Tais “situações especiais”, no entanto, devem ser interpretadas com cautela em cada caso concreto. O § 9.º do art. 195, ao contrário do que poderia indicar a interpretação apressada do dispositivo, não dispensa o cumprimento do princípio da igualdade tributária,

previsto expressamente no art. 150, II⁴⁴¹. Portanto, ao adotar alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva da mão-de-obra, o legislador não pode instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O exercício da prerrogativa prevista no art. 195, § 9.º, não é discricionário, de modo que será inconstitucional a discriminação de sujeitos passivos que se encontrem em situações equivalentes, bem como a previsão de um tratamento favorecido ou mais gravoso desvinculado da realização de um valor prestigiado pelo texto constitucional⁴⁴².

A garantia individual encerrada em um dispositivo, destarte, não pode ser anulada por outro. Afinal, segundo lições clássicas de Carlos Maximiliano:

[...] a Constituição não destrói a si própria. Em outros termos, o poder que ela confere com a mão direita, não retira, em seguida, com a esquerda. Conclui-se deste postulado não poder a garantia individual, a competência, a faculdade ou a proibição, encerrada num dispositivo, ser anulada praticamente por outro; não procede a exegese incompatível com o espírito do estatuto, nem com a índole do regime⁴⁴³.

A Lei Federal n.º 10.833/2003 (art. 2.º, § 3.º), por outro lado, também autorizou o Poder Executivo a reduzir a zero ou restabelecer a alíquota incidente sobre a receita bruta da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30, produtos destinados ao uso em laboratório de Anatomia Patológica, citológica ou de

⁴⁴¹ “Art. 150. [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

⁴⁴² CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 67 e 76. “Esta assertiva há de ser bem entendida. Significa, não que todos devem ser submetidos a todas as leis tributárias, podendo ser gravados com todos os tributos, mas, sim, apenas, que todos os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo.” (*Ibid.*, p. 66). No mesmo sentido, José Artur Lima Gonçalves: “constatada a existência da mencionada relação de pertinência lógica deve-se procurar saber (4) se tratamento diferenciado mantém relação de subordinação material com os valores prestigiados (positivados) no texto constitucional” (*Isonomia...*, *op. cit.*, p. 54); MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1997, p.10 e ss.; SERRANO, Carmelo Lozano. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1998, p. 26-30.

⁴⁴³ MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição Brasileira de 1946*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, v. I, 1954, p. 133-134.

análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, e sobre sementes e embriões da posição 05.11, todos da TIPI. Trata-se de preceito nitidamente inconstitucional, que delega indevidamente ao Poder Executivo matéria que, por força do princípio da estrita legalidade (CF, art. 150, I), somente pode ser disciplinada por lei formal. A Constituição, por sua vez, somente autoriza a redução de alíquota por ato normativo do Poder Executivo nas hipóteses previstas nos arts. 153, § 1.º, e 177, § 4.º, I, “b”, este último, inconstitucional, porque a Emenda Constitucional n.º 33/2001, ao restringir a garantia individual da estrita legalidade, não observou a limitação material prevista no art. 60, § 4.º, IV⁴⁴⁴.

A mesma cautela deve ser observada em relação às hipóteses de alíquota zero (isenção), que compreendem: (a) receita de venda de livros técnicos e científicos, na forma estabelecida em ato conjunto do Ministério da Educação e da Secretaria da Receita Federal (art. 2.º, § 4.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003); e, nas condições previstas na Lei Federal n.º 10.925/2004 (b) na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes, exceto os produtos de uso veterinário, e suas matérias-primas; (c) defensivos agropecuários e suas matérias-primas, sementes e mudas destinadas à semeadura e ao plantio; (d) produtos de natureza biológica utilizados em sua produção, corretivo de solo de origem mineral; (e) produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, 1006.30 e 1106.20 da TIPI; (f) inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio; (g) farinha, grumos e sêmolos, grãos esmagados ou em flocos, de milho; (h) pintos de 1 (um) dia classificados no código 0105.11 da TIPI; (i) leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma ultrapasteurizado, destinado ao consumo humano.

⁴⁴⁴ “Art. 177 [...] § 4.º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: [...] I - a alíquota da contribuição poderá ser: (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001) [...] b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;”.

CONCLUSÕES

1 Constituição, normas gerais e tributação

1.1 Após um longo processo de afirmação, embora se tenha presente que nem todos os seus preceitos são dotados do mesmo grau de eficácia, o texto constitucional é visto como a Lei Maior do Estado e da sociedade, vinculante para o poder público e todos os cidadãos. Antes de ser um repertório de diretrizes ideológicas, a Constituição representa o fundamento de validade de toda a ordem jurídica, norma primária de produção jurídica, que disciplina os órgãos e procedimentos de criação de atos normativos, razão pela qual todas as normas jurídicas devem ser *lidas à luz* de suas regras e seus princípios.

1.2 Daí resulta, portanto, que o fundamento do poder de tributar não pode mais ser buscado unicamente na noção de soberania nem pode ser visto como algo inerente ao conceito de Estado, desvinculado do texto constitucional. O poder público institui e cobra seus tributos porque tem competência constitucional para tanto, de modo que, fora dos parâmetros da Lei Maior, nada há além de pura arbitrariedade.

1.3 Mostra-se insuficiente, contudo, partir da premissa de que a Constituição vincula o legislador. Para uma compreensão adequada da liberdade de conformação legislativa, cumpre investigar o texto constitucional vigente em cada sistema de referência. Este que, entre nós, além de escrito, democrático e rígido, apresenta como característica mais marcante a sua natureza analítica.

1.4 Essa característica é ainda mais nítida em matéria tributária. Nada se aproxima no direito comparado. A Constituição Federal de 1988 – que conta com mais de 178 enunciados prescritivos diretamente relacionados à tributação – não se destaca apenas em

termos numéricos, apresentando singularidade também qualitativa. O constituinte, com efeito, optou por um “sistema tributário de segurança”, deixando pouca margem de criação ao legislador tributário, o que impede o transplante irrefletido de princípios e construções doutrinárias ou jurisprudências de direito comparado.

1.5 Não bastasse a natureza analítica, o texto constitucional também adotou a técnica de imposição de *limites derivados de normas “interpostas”*, prevendo a edição de normas gerais de direito tributário introduzidas por lei complementar (art. 146).

1.6 Os tributos, assim, ficaram submetidos a um processo fragmentado de concretização progressiva, a cargo das três espécies legislativas que nele podem interferir: a lei constitucional, a lei complementar e a lei ordinária.

1.7 A Constituição, nesse contexto, fixa o *núcleo essencial* ou *arquétipo genérico* dos tributos, o que permite, a partir do dado textual inicial, a determinação de praticamente todos os critérios que podem ser adotados na definição da regra-matriz de incidência dos tributos pelo legislador infraconstitucional.

1.8 A instituição de tributos, por sua vez, como reserva geral, é atribuída ao legislador ordinário da pessoa política competente, que, partindo do *núcleo essencial* do tributo previsto na Lei Maior, assim o faz descrevendo todos os critérios de decisão do órgão de aplicação do direito ao caso concreto (sem margens para apreciação subjetiva, emprego de conceitos ou cláusulas gerais).

1.9 Essa disciplina constitucional analítica gera inúmeras controvérsias em torno da função das normas gerais de direito tributário, diretamente dependentes da definição do regime jurídico de seu veículo introdutor no direito brasileiro: a lei complementar.

1.10 Em relação a este tema, a análise da Constituição indica a existência, no direito positivo vigente, de um conceito *ontológico-formal* de lei complementar. Este resulta da conjugação da reserva legal qualificada e do *quorum* especial previsto no art. 69

da Lei Maior. A sua utilização, portanto, é predeterminada pelo texto constitucional, razão pela qual uma lei que não trate de matéria expressamente reservada a esta espécie legislativa não pode ser considerada lei complementar, mesmo quando aprovada como se assim fosse. Trata-se de uma lei complementar aparente, que, na verdade, não passa de uma lei ordinária e, por conseguinte, pode ser revogada por uma lei ordinária posterior.

1.11 Dentre as três teorias acerca da hierarquia da lei complementar, a mais ajustada ao texto constitucional é a proposta de Souto Maior Borges. De acordo com este autor, o regime jurídico da lei complementar não comporta tratamento unitário, havendo hierarquia apenas quando a lei complementar fundamenta a validade de outras espécies legislativas. Os demais casos resolvem-se de acordo com o princípio da competência: se a lei ordinária invade o campo reservado à lei complementar, é inconstitucional; se a lei complementar invade o campo próprio da lei ordinária, é considerada uma falsa lei complementar.

1.12 É inócua, por outro lado, qualquer tentativa de estabelecer um conceito definitivo de “normas gerais”. A expressão apresenta um grau de indeterminação semântica que, quando muito, pode ser apenas mitigado pela identificação de limitações contextuais ou *zonas de certeza positiva e certeza negativa*. Sempre, todavia, haverá *casos de penumbra*, nos quais a abrangência do conceito será questionável ou duvidosa.

1.13 A primeira limitação sistêmica decorre do fato de as normas gerais estarem inseridas no contexto de um federalismo cooperativo, no qual todos os entes federados legislam concorrentemente, em níveis diversos, sobre uma mesma matéria. Daí resulta que não podem esgotar o assunto legislado: são regras que pressupõem o desenvolvimento por parte do legislador local.

1.14 A segunda limitação contextual decorre do regime jurídico do veículo introdutor das normas gerais de direito tributário. Estas, sendo veiculadas por lei

complementar, não podem alterar, contrariar ou restringir a Constituição, sobretudo o sistema de repartição de competências impositivas nela previsto.

1.15 As normas gerais de direito tributário, ademais, podem disciplinar qualquer tema relacionado à tributação, desde que pautadas por uma finalidade bastante precisa: *evitar conflitos de competência tributária*. A competência para instituir tributos, no entanto, é sempre dos entes federados competentes, mesmo sem a existência de normas gerais prévias. A competência da União não exclui a competência suplementar dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A omissão do legislador complementar federal faz com que a competência legislativa local seja plena, para o atendimento de suas peculiaridades (CF, art. 24, §§ 1.º a 4.º, 30, II; e art. 34, § 3.º, do ADCT/CF/88).

2 Estrutura lógica das normas jurídicas tributárias

2.1 Dentro de uma proposta teórica alinhada a uma *concepção hilética, norma, proposição e enunciado* são conceitos inconfundíveis. Surgem em etapas distintas do processo de construção de sentido. O intérprete – num primeiro momento – promove o isolamento e a atribuição de uma determinada significação aos enunciados prescritivos. Ainda não se tem a estrutura peculiar das normas jurídicas. Existem apenas proposições prescritivas simples, decorrentes de enunciados prescritivos. A *norma jurídica* resulta de uma operação posterior, na qual estas proposições prescritivas simples são ordenadas de acordo com a estrutura sintática de uma proposição combinada implicacional, ou seja, uma fórmula proposicional na qual uma proposição-consequente está ligada à realização condicional de um evento descrito abstratamente em uma proposição-antecedente.

2.2 De um mesmo enunciado, portanto, podem resultar diversas proposições ou normas, bem como uma única proposição ou norma pode ser construída a partir de mais de

um enunciado. Todo discurso jurídico apresenta natureza prescritiva e pode ser redutível à estrutura lógica das normas jurídicas, unidades mínimas de significação do deôntico. Estas são construídas a partir dos enunciados prescritivos do direito posto e sua significação (as proposições jurídicas). Tudo ocorre de forma seqüencial, com sucessivas incursões nos subsistemas das formulações literais (S1), de suas significações como enunciados prescritivos (S2) e das normas jurídicas (S3).

2.3 No direito positivo, as proposições revestem-se de natureza prescritiva de condutas, inconfundíveis com as proposições da linguagem descritiva da Ciência do Direito ou dogmática jurídica, que tem no primeiro o objeto de seu conhecimento. A diferença é fundamental, produzindo importantes reflexos na análise do discurso, porque, enquanto estas se sujeitam aos princípios e às leis da lógica apofântica (lógica alética ou clássica), as primeiras são informadas pela lógica deôntica (lógica do dever-ser ou das normas). Em razão disso, variam substancialmente as valências compatíveis com cada corpo de linguagem: as proposições do direito positivo sujeitam-se aos juízos de validade ou não-validade, ao passo que as proposições da Ciência do Direito somente poderão ser verdadeiras ou falsas. Por conseguinte, não há que falar em proposições prescritivas verdadeiras ou falsas. Estas não descrevem o modo como os sujeitos se comportam em suas relações sociais (*ser*), mas prescrevem o modo como estes devem se comportar (*dever ser*), estabelecendo condutas *obrigatórias*, *proibidas* ou *permitidas*.

2.4 No núcleo lógico-estrutural das normas jurídicas, sempre haverá uma proposição-antecedente (hipótese, descritor, suposto ou suporte fático) ligada – por uma relação formal de implicação ou causalidade jurídica – a uma proposição-conseqüente (prescritor, mandamento). A hipótese descreve um evento de possível ocorrência no campo da experiência social. É qualificadora normativa do fático e, apesar de seu caráter descritivo, não constitui uma proposição cognoscente do real. O conseqüente, de modo

diverso, prescreve uma relação jurídica; é prescritor de condutas intersubjetivas, contendo, por isso, uma proposição relacional, ligando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta disciplinada como proibida, permitida ou obrigatória, que refletem os três modais deônticos possíveis (e somente três): o obrigatório (O), o proibido (V) e o permitido (P). O dever-ser, no conseqüente, aparece sempre modalizado, ao passo que na ligação antecedente-conseqüente, o operador é neutro.

2.5 Pela teoria da estrutura dual, a norma jurídica completa compreende duas normas jurídicas distintas, simultaneamente válidas e em *relação-de-ordem não-simétrica*: as normas primárias e as normas secundárias. As primeiras prescrevem as relações deônticas (os direitos e deveres), ao passo que as últimas, as providências sancionatórias (que não se confundem com as normas primárias sancionatórias, caracterizando-se por expressar em seu conseqüente uma relação jurídica de natureza jurisdicional, na qual o poder público, como Estado-Juiz, impõe coativamente a pretensão insatisfeita).

2.6 Apesar disso, a bimembridade constitutiva da norma jurídica pode ser dividida para fins analíticos, sem qualquer prejuízo científico, conforme o interesse do sujeito do conhecimento recaia sobre o estudo da conduta devida ou da sanção. Pela mesma razão, também é perfeitamente possível o seccionamento provisório da norma primária que institui o tributo (norma tributária em sentido estrito ou regra-matriz de incidência dos tributos), concentrando o objeto do estudo apenas nas notas ou nos critérios de identificação do evento de possível ocorrência descrito na proposição-antecedente e a relação jurídica prevista na proposição-conseqüente.

2.7 Entre as diversas denominações empregadas para designar o antecedente normativo, neste estudo, afastando o termo “fato gerador” e outras propostas doutrinárias, convencionou-se o uso das seguintes expressões: (i) “hipótese de incidência” para se referir ao antecedente da regra-matriz; (ii) “evento imponible”, para o evento juridicamente

relevante, passível de relato em linguagem jurídica competente, por se ajustar aos critérios de identificação previstos no antecedente da regra-matriz de incidência de um tributo; e (iii) “fato jurídico tributário”, para o enunciado protocolocar denotativo que consiste no relato em linguagem competente do evento ocorrido no plano sociológico e que se subsume às notas contidas no antecedente da norma geral e abstrata. Relato este que deve ocorrer de acordo com os pressupostos exigidos pela teoria das provas vigentes no sistema e é formalizado em um ato jurídico administrativo: o lançamento tributário.

2.8 Por outro lado, diante da estrutura lógica da norma jurídica, os critérios de identificação do fato jurídico tributário devem ser buscados na hipótese da regra-matriz do tributo, ao passo que as notas de identificação da relação jurídica tributária, na proposição-conseqüente. Mostra-se inadequada, portanto, a concepção teórica conhecida como *Escola de glorificação do fato gerador*, caracterizada por estudar todos os critérios da norma como “elementos” ou “aspectos” da hipótese de incidência. Esta deve ser afastada, porque esvazia o conseqüente normativo, deslocando seus critérios para o antecedente, o que não pode ser admitido sem a negação da estrutura implicacional da norma jurídica.

2.9 Entre todas as teorias existentes no direito tributário, a mais ajustada à estrutura lógica da norma jurídica constitui a *teoria da norma jurídica tributária* de Paulo de Barros Carvalho, que, por essa razão, servirá de parâmetro para a construção da regra-matriz de incidência da Cofins.

2.10 A hipótese da regra-matriz de incidência, nessa linha, contém a descrição de notas ou critérios (material, temporal e espacial) de identificação do evento impositivo e constituição do fato jurídico tributário, pelo relato em linguagem competente do primeiro. O primeiro resulta de uma abstração, centrada apenas no comportamento de pessoas, apresentando, em seu núcleo, um verbo (pessoal e de predicação incompleta) e um complemento, invariavelmente. O segundo indica o local em que deve ocorrer o critério

material. O terceiro indica os elementos para a determinação do instante em que considera ocorrido o evento descrito.

2.11 O conseqüente normativo, por sua vez, contém notas de identificação dos sujeitos e do objeto da obrigação tributária. Apresenta, por isso, apenas dois critérios: o quantitativo e o subjetivo. Pelo critério subjetivo, identificam-se os sujeitos ativo (credor) e passivo (devedor) da relação jurídica tributária, ao passo que, com base no quantitativo, determina-se a exata quantia em dinheiro que deve ser entregue pelo sujeito passivo ao credor (sujeito ativo).

3 Hipótese de incidência da Cofins

3.1 Veículo introdutor do tributo

3.1.1 O veículo introdutor dos enunciados prescritivos de direito positivo relacionados à Cofins é a lei ordinária. O texto constitucional, em seu art. 195, § 4.º, reserva à lei complementar apenas a criação de novas fontes de custeio da seguridade social.

3.1.2 A disciplina por medida provisória é incompatível com o princípio da estrita legalidade tributária, que submete a instituição de tributos à reserva de lei formal, vale dizer, aprovada pelo Congresso Nacional. Trata-se de garantia individual dos contribuintes, cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4.º, IV, da Constituição Federal de 1988. Por conseguinte, não poderia ter sido afastada pela Emenda Constitucional n.º 32/2001, que, por isso mesmo, se mostra inconstitucional.

3.1.3 O primeiro veículo introdutor da Cofins foi a Lei Complementar n.º 70/1991, editada com fundamento na redação originária do art. 195, I, da Constituição, que previa a

instituição de uma contribuição para o financiamento da seguridade social incidente sobre o “faturamento” de empregadores. Este regime inicial foi alterado pela Lei Federal n.º 9.718/1998, resultante da conversão da Medida Provisória n.º 1.724/1998, que é inconstitucional, dada a impossibilidade de edição deste ato normativo em matéria tributária, mesmo depois da Emenda Constitucional n.º 32/2001.

3.1.4 A alteração por lei ordinária, em princípio, seria possível, uma vez que a Cofins é fonte de custeio da seguridade social prevista no texto constitucional (CF, art. 195, § 4.º). A Lei Complementar n.º 70/1991, como falsa lei complementar, poderia ter sido revogada por uma lei ordinária posterior. Porém, no caso específico da Lei Federal n.º 9.718/1998, o § 1.º do art. 3.º promoveu uma ampliação da base de cálculo do tributo, o que, nos termos do art. 195, § 4.º, da Constituição Federal, somente poderia ocorrer através de lei complementar.

3.1.5 Tal inconstitucionalidade não foi convalidada pela Emenda Constitucional n.º 20/1998. Não há que se falar em “constitucionalização superveniente” da Lei Federal n.º 9.718/1998, fenômeno que não encontra amparo na ordem constitucional vigente. O fato de o art. 17, I, da Lei Federal n.º 9.718/1998 ter estabelecido que os arts. 1.º a 8.º somente produziriam efeitos em relação a “fatos geradores” ocorridos a partir de 1.º de fevereiro de 1999 não afasta a inconstitucionalidade. A *vacatio legis* pressupõe necessariamente um ato normativo *válido*, ainda que destituído de força vinculante. Por outro lado, não se pode confundir o objeto do controle de constitucionalidade com o momento em que este é levado a efeito. Embora o controle jurisdicional de constitucionalidade, em regra, seja de natureza sucessiva ou repressiva (quando a lei já está em vigor), a decisão é sempre declaratória de um estado preexistente de incompatibilidade. Além disso, tratando-se de inconstitucionalidade formal, deve-se aplicar o princípio do *tempus regit actum*, o que

pressupõe necessariamente a consideração das regras vigentes por ocasião da aprovação do ato normativo.

3.1.6 Portanto, para que a Cofins pudesse incidir sobre toda a receita bruta, deveria ter sido editada uma segunda lei nesse sentido. Do contrário, permanece vigente o art. 2.º, *caput*, da Lei Complementar n.º 70/1991, que prevê a incidência do tributo sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços ou de serviço de qualquer natureza.

3.1.7 Com a promulgação da Lei Federal n.º 10.833/2003, que resultou da conversão da Medida Provisória n.º 135/2003, foi instituída a disciplina legal da Cofins não-cumulativa, nos termos do art. 195, § 12, da Constituição Federal. Esta, no entanto, ficou restrita aos contribuintes não submetidos à cobrança na forma da legislação anterior, definidos expressamente pela legislação (art. 10). Em razão disso, ao lado da Cofins não-cumulativa, tem-se uma Cofins cumulativa, uma Cofins de incidência monofásica e, desde 29 de janeiro de 2004, com a edição da Medida Provisória n.º 164, uma Cofins incidente sobre a importação de bens ou serviços, atualmente regida pela Lei Federal n.º 10.865/2004.

3.1.8 No caso específico da Cofins não-cumulativa, objeto deste estudo, a Medida Provisória n.º 135/2003, ao instituir um tributo previsto em dispositivo constitucional alterado pela Emenda n.º 20/1998 (art. 195, I, “b”), violou o art. 246 da Lei Maior, que veda a sua edição na regulamentação de artigo com redação modificada entre 1.º de janeiro de 1995 e 11 de setembro de 2001. O ato normativo, portanto, é inconstitucional.

3.1.9 Trata-se, no entanto, de vício que não alcança a Lei Federal n.º 10.833/2003. Esta subsiste como ato normativo autônomo, sem vinculação obrigatória com o primeiro, produzindo efeitos a partir de sua promulgação, respeitada a regra da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6.º). Nada justifica aplicar à lei convertida pressupostos

autorizadores (relevância e urgência) e hipóteses de vedação (art. 62, § 1.º, e art. 246) que se dirigem especificamente à medida provisória. A extensão da inconstitucionalidade somente seria possível diante de uma relação de interdependência entre os atos normativos, que não ocorre, porquanto a lei convertida não retira seu fundamento de validade da medida provisória da qual resultou, mas diretamente do texto constitucional.

3.2 Critério material

3.2.1 Partindo-se da premissa de que o conceito de *faturamento* é mais restrito e está compreendido no de *receita bruta*, a Lei Federal n.º 10.833/2003, ao definir o primeiro como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tornou sem relevância a determinação do sentido jurídico de “faturamento” no direito privado para efeitos da incidência da Cofins não-cumulativa.

3.2.2 Este foi absorvido, passando a se identificar com o conceito mais amplo de receita bruta. Portanto, abstraindo-se as referências espaço-temporais, tem-se que o núcleo compositivo do critério material da Cofins não-cumulativa compreende a conduta humana de “auferir” (verbo) “receita bruta” (complemento).

3.2.3 O conceito de *receita*, por sua vez, apresenta um conteúdo jurídico que em nada e por nada se aproxima do previsto no art. 1.º, § 1.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003. Antes de simples entrada de caixa, como decorre de preceitos constitucionais (art. 212, § 1.º) e de direito privado (Lei Federal n.º 6.404/1976, art. 187, I, II, IV e § 1º, “a”), a receita constitui um ingresso de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo. Trata-se de incremento patrimonial

isoladamente considerado, inconfundível com o conceito de renda, que constitui um acréscimo relativo, pressupondo a periodicidade e a comparação com um estado patrimonial anterior, deduzidos os prejuízos anteriores, despesas e custos.

3.2.4 A Lei Federal n.º 10.833/2003, salvo nas hipóteses expressamente previstas (art. 8.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003, e art. 30 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001), quando se refere a receita *auferida*, adotou o regime de competência para o reconhecimento da receita, tributando os ingressos patrimoniais no momento em que surge o direito ao seu recebimento, mesmo critério previsto no art. 187, § 1.º, “a” da Lei Federal n.º 6.404/1976. Portanto, as receitas devem ser consideradas *ganhas* ou *auferidas* no momento em que surge o direito ao seu recebimento, ainda que não efetivamente *recebida*.

3.2.5 O tributo, portanto, não incide sobre os fatos ou negócios jurídicos aptos a gerar acréscimo patrimonial, mas sobre a receita decorrente destes. Tributa-se o *fato-acréscimo*, que, como realidade exclusiva da empresa isoladamente considerada, constitui suporte fático distinto.

3.3 Critério temporal

3.3.1 O critério temporal da Cofins, ao contrário do que tem sido sustentado pela doutrina majoritária, é o primeiro dia do mês seguinte ao do período-base. O último dia do mês não constitui a medida de tempo definitiva para a identificação do preciso instante em que se realiza o critério material, porque somente a partir do primeiro dia do mês seguinte é possível determinar o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

3.3.2 Portanto, considerando que, nos termos do art. 11 da Lei Federal n.º 10.833/2003, o pagamento deve ocorrer até o primeiro dia útil da quinzena inicial do mês

subseqüente ao da ocorrência do “fato gerador”, o prazo para sua realização acaba sendo de pelo menos um mês e quinze dias.

3.4 Critério espacial

3.4.1 O critério espacial da Cofins é genérico, que acaba coincidindo com o âmbito de validade territorial da lei, na medida em que a Lei Federal n.º 10.833/2003 não estabelece um local ou uma área determinada para a ocorrência do evento impositivo.

4 Consequência tributária

4.1 Sujeito ativo

4.1.1 O sujeito ativo da Cofins incidente sobre a receita bruta coincide com a pessoa política competente para instituir o tributo: a União Federal, que a arrecada e fiscaliza por intermédio da Secretaria da Receita Federal (Lei Federal n.º 8.212/1991, art. 33). A ausência de parafiscalidade não se incompatibiliza com o texto constitucional. Apenas a destinação do produto da arrecadação faz parte do regime jurídico constitucional das contribuições. Preservada esta afetação, nada impede que a capacidade tributária ativa fique diretamente com a pessoa política competente para instituir o tributo.

4.2 Sujeito passivo

4.2.1 O art. 195, I, da Constituição Federal (redação da Emenda Constitucional n.º 20/1998), estabelece como sujeito passivo possível do tributo o *empregador*, a *empresa* e

entidade equiparada na forma da lei. Foi suprimida a redação originária do art. 195, I, que impedia a cobrança de Cofins de empresas sem empregados ou de quem não se enquadrasse no conceito de empregador da legislação trabalhista.

4.2.2 Apesar de toda empresa ou entidade equiparada ter passado a ser sujeito passivo possível do tributo, a Lei Federal n.º 10.833/2003 optou por uma solução mais restritiva. Não repetiu o previsto no art. 1.º da Lei Complementar n.º 70/1991, que também estabelecia como sujeito passivo do tributo os entes equiparados a pessoas jurídicas nos termos da legislação do imposto de renda.

4.2.3 Portanto, além das pessoas físicas, não são contribuintes da Cofins não-cumulativa as empresas individuais, as sociedades em comum, as sociedades em conta de participação, entes que, nos termos do Código Civil, não são considerados pessoas jurídicas (art. 986-996).

4.2.4 Também não são contribuintes da Cofins não-cumulativa as instituições financeiras e empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores; as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; as pessoas jurídicas optantes do SIMPLES; as pessoas jurídicas imunes a impostos; os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações de ensino e pesquisa com criação autorizada por lei, que comprovem finalidade não lucrativa, apliquem seus excedentes financeiros em educação e assegurem a destinação de seu patrimônio a entidade do mesmo gênero, no caso de encerramento de suas atividades; e as sociedades cooperativas, exceto de produção agropecuária e de consumo. Tais entidades permanecem sujeitas a legislador anterior, nos termos do art. 10, I a VI, da Lei Federal n.º 10.833/2003.

4.2.5 Em relação à responsabilidade tributária, a Lei Federal n.º 10.833/2003 (art. 10, VII, “b”) excluiu da incidência não-cumulativa as receitas decorrentes de operações

sujeitas à substituição tributária da Cofins, que permanecem sujeitas à legislação anterior. Estabeleceu, no entanto, duas hipóteses de retenção na fonte, reguladas nos arts. 30 e 34, mas que, a rigor, também têm natureza jurídica de *substituição tributária*. A diferença entre ambas está no fato de que a hipótese do art. 34, além de ser mais abrangente, porque compreende a prestação de serviços e o fornecimento de bens, não se sujeita à aplicação da alíquota de 3%, mas à normalmente incidente para cada serviço prestado (Lei 9.430/1996, art. 64, § 7.º). Assim, quando se tratar de pessoa jurídica sujeita à Cofins não-cumulativa, a fonte pagadora deve calcular o valor retido mediante aplicação da alíquota de 7,6%.

4.2.6 Os substitutos tributários eleitos nos arts. 30 e 34, que retêm e recolhem o tributo em nome da União (sujeito ativo da obrigação tributária), apresentam uma proximidade inequívoca com o fato jurídico tributário da Cofins, porquanto constituem a “fonte pagadora” do ingresso em dinheiro gerador da receita. Por isso, essa sistemática não ofende o texto constitucional nem representa violação ao disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional. Deve-se, no entanto, ter presente que a relação jurídica tributária é estabelecida entre o contribuinte-substituído e o Estado, representado pelo substituto tributário (agente arrecadador), de modo que a retenção sempre se mostra indevida nos casos de imunidade, isenção e nos pagamentos a quem não seja contribuinte do tributo (e não apenas nas hipóteses previstas na Lei Federal n.º 10.833/2003).

4.2.7 A Lei Federal n.º 10.833/2003 (arts. 49 e 51, I e II) tornou as pessoas jurídicas produtora e encomendante responsáveis solidárias pelo pagamento da Cofins incidente sobre a produção por encomenda de embalagens de latas de alumínio e de aço destinadas ao envasamento de compostas não alcoólicas, embalagens para água, refrigerantes e bebidas de cerveja de malte. Trata-se, contudo, de regra incompatível com o art. 124 do Código Tributário Nacional, que impede a previsão de solidariedade entre partes

contrapostas em negócios jurídicos bilaterais, porque não apresentam interesse comum, mas objetivos antagônicos na celebração do ato.

4.3 Base de cálculo

4.3.1 O texto constitucional estabelece limites objetivos para a definição da base de cálculo dos tributos, que, no caso da Cofins, decorrem do art. 195, I, “b”, da Constituição, na redação da Emenda n.º 20/1998. Tal dispositivo facultou ao legislador federal eleger como base de cálculo do tributo tanto o faturamento quanto a receita auferida pelo sujeito passivo, desde que respeitados o conteúdo e o alcance de tais conceitos no direito privado, sob pena de violação ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional.

4.3.2 O art. 1.º, § 2.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003, prevê como base de cálculo da Cofins “o valor do faturamento, conforme definido no caput”. Todavia, na medida em que o conceito de “faturamento” passou a se identificar com o conceito mais amplo de receita bruta, tal qual definido no § 1.º, do art. 1.º, a base de cálculo do tributo, na verdade, é o valor total da receita bruta mensal auferida pela pessoa jurídica.

4.3.3 Para determinar a base de cálculo do tributo, também não se pode partir da definição de receita prevista no art. 1.º, § 1.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003. Este, se aplicado diretamente, conduz a um resultado incompatível com o conceito de receita bruta que decorre do texto constitucional (art. 212, § 1.º) e de preceitos de direito privado (Lei Federal n.º 6.404/1976, art. 187, I, II, IV e § 1º, “a”). O dispositivo deve ser interpretado conforme a Constituição, de modo que, por *receita*, se entendam apenas os ingressos de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio

líquido da pessoa jurídica que a auferir, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo.

4.3.4 Daí resulta que não podem ser incluídos na base de cálculo da Cofins os ingressos que não se enquadram no conceito de receita, como as simples entradas de caixa, os reembolsos, as cauções, os depósitos, os empréstimos contraídos ou amortizações dos concedidos, enfim, todas as demais somas escrituradas sob reserva de serem restituídas ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações (por dano emergente).

4.3.5 Por outro lado, também não podem integrar a base as receitas que, de acordo com as regras de reconhecimento, não tenham sido completamente auferidas pela pessoa jurídica.

4.3.6 A enumeração prevista no art. 1.º, § 3.º, da Lei Federal n.º 10.833/2003, portanto, é apenas exemplificativa, já que há outras exclusões que decorrem do conceito de receita bruta e de leis específicas.

4.3.7 A Lei Federal n.º 10.833/2003 (art. 1.º, § 1.º), ao estabelecer que a Cofins incide sobre a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta alheia, refere-se ao incremento patrimonial decorrente da comissão ou outra modalidade de remuneração recebida pela intermediação do negócio. Em momento algum, autorizou a incidência sobre a receita de terceiros, inclusive porque, se assim fosse, o dispositivo seria inconstitucional, porque a receita de terceiros representa um simples movimento de fundo, sem qualquer repercussão patrimonial.

4.3.8 A inclusão de tributos na base de cálculo da Cofins, além de vedada pelo princípio da capacidade contribuinte, que impede a incidência de tributos não vinculados sobre fatos não reveladores de riqueza, é incompatível com o art. 195, I, “a”, da Constituição. Este, ao estabelecer que a contribuição deve incidir sobre a receita, afastou a possibilidade de inclusão na base de cálculo da Cofins de ingressos de soma em dinheiro

sem repercussão positiva no patrimônio líquido do sujeito passivo. O valor dos tributos, afinal, embora possa ser interpretado como elemento integrante do preço, representa apenas uma entrada de caixa do alienante, que, na verdade, pertence à pessoa política competente segundo as normas constitucionais.

4.3.9 A Lei Federal n.º 10.865/2004, alterando a redação originária no art. 10, VI, da Lei Federal n.º 10.833/2003, ao mesmo tempo em que submeteu as sociedades cooperativas de consumo e de produção agropecuária à incidência da Cofins não-cumulativa, autorizou a exclusão da base de cálculo dos valores previstos na Medida Provisória n.º 2.158-34/2001 (art. 15) e na Lei Federal n.º 10.684/2003 (art. 17). Apesar disso, a incidência de Cofins em face de tais atos, inclusive aqueles que adquirem a natureza cooperativa por dependência ou conexão, embora prevista na Lei Federal n.º 10.833/2003, mostra-se indevida e inconstitucional, mesmo em relação aos resultados das operações das cooperativas com terceiros. Estes, por estarem afetados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social”, não constituem receita, porque são escriturados sob reserva de serem destinados ao benefício dos cooperados.

4.3.10 Os créditos decorrentes da não-cumulatividade da COFINS não constituem hipótese de exclusão da base de cálculo. Esta, conforme previsto no art. 1.º, § 2.º, compreende o valor bruto do total das receitas auferidas no mês. O direito ao crédito decorre de regra-matriz autônoma, que tem por hipótese de incidência aquisição dos bens previstos no art. 3.º da Lei Federal n.º 10.833/2003 e como consequência o direito subjetivo de abatimento do total dos créditos apurados no mês com o valor do tributo devido pelo sujeito passivo (e não da base de cálculo).

4.4 Alíquotas

4.4.1 As contribuições sociais, de acordo com o art. 149, § 2.º, III, da Constituição, na redação da Emenda n.º 33/2001, podem apresentar alíquotas específicas por unidade de medida ou *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro. Por outro lado, em relação às contribuições previstas no art. 195, I, a Constituição também autoriza o legislador a adotar alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva da mão-de-obra (§ 9.º, na redação da Emenda n.º 20/1998).

4.4.2 Diante disso, o art. 2.º da Lei Federal n.º 10.833/2003, ao lado da alíquota base de 7,6% e de diversas hipóteses de alíquota zero (isenção), estabeleceu inúmeras exceções, que variam de 3% a 47,4%, além de casos de cálculo por valor monetário fixo em unidade de produto.

4.4.3 Tais “situações especiais”, contudo, devem ser interpretadas a partir da premissa de que o § 9.º do art. 195 não dispensa o cumprimento do princípio da igualdade tributária (art. 150, II). Portanto, ao contrário do que poderia indicar a interpretação apressada do dispositivo, ao adotar alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva da mão-de-obra, o legislador não pode instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O exercício da prerrogativa prevista no art. 195, § 9.º, não é discricionário, de modo que será inconstitucional a discriminação de sujeitos passivos que se encontrem em situações equivalentes, bem como a previsão de um tratamento favorecido ou mais gravoso desvinculado da realização de um valor prestigiado pelo texto constitucional.

4.4.4 As delegações previstas na Lei Federal n.º 10.833/2003 (art. 2.º, § 3.º), que autorizam o Poder Executivo a reduzir a zero ou a restabelecer a alíquota incidente, violam

o texto constitucional. A fixação da alíquota é matéria que, por força do princípio da estrita legalidade (CF, art. 150, I), somente pode ser disciplinada por lei formal, com exceção (apenas) das hipóteses previstas nos arts. 153, § 1.º, e 177, § 4.º, I, “b” (este último, inconstitucional, porque a Emenda n.º 33/2001, ao restringir a garantia individual da estrita legalidade, violou a limitação material prevista no art. 60, § 4.º, IV).

BIBLIOGRAFIA

ALCHOURRÓN, Carlos. Sobre derecho y lógica. *Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*. México: Editorial Fontamara, n.º 13, p. 11-33, out. 2000.

____; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1987.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

____. O imposto de renda nas doações, heranças e legados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, v. 2, 1998.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: Atlas, 2004.

____. PIS e COFINS: o conceito de receita à luz do princípio da capacidade contributiva. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coords.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ANDRADE JUNIOR, Attila de Souza Leão. *Comentários ao novo Código Civil: direito das sociedades*. Rio de Janeiro: Forense, v. IV, 2002.

____. O regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ATALIBA, Geraldo. Eficácia jurídica das normas constitucionais e leis complementares. *Revista de Direito Público*. São Paulo: RT, n.º 13, p. 34-44, jul./set. 1970.

____. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

____. Lei complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n. 48, p. 84-106, abr./jun. 1989.

____. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: RT, 1971.

____. Lei complementar tributária e alcance das disposições do Código Tributário Nacional. In: *VI Curso de especialização em direito tributário (aulas e debates)*, v. II. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____. Regime constitucional e leis nacionais e federais. *Revista de Direito Público*. São Paulo: RT, n. 53/54, p. 58-76, jan./jun. 1980.

_____. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

_____. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios: limites à norma geral - Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Público*. São Paulo: RT, n.º 10, p. 45-80, out./dez. 1969.

_____. *O decreto-lei na Constituição de 1967*. São Paulo: RT, 1967.

_____; GIARDINO, Cléber. ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n.º 29-30, pp. 110-126, jul./dez. 1984.

_____; GIARDINO, Cléber. PIS – Exclusão do ICM de sua base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n.º 35, p.151-162, jan./mar. 1986.

_____; GONÇALVES, José Artur Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n.º 45, p.24-31, jul./set. 1988.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Medida provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Fabris, 1997.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALERA, Wagner. As contribuições sociais sobre o faturamento. In: CUTAIT NETO, Michel (Org.). *Contribuições sociais em debate*. São Paulo: Mizuno, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luis Roberto. Dez anos da Constituição de 1988 (foi bom pra você também?). In: *A Constituição Democrática Brasileira e o Poder Judiciário*. Coleção Debates. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, n.º 20, 1999.

_____. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 1990.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1997.

_____. *Lei complementar: teoria e comentários*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

BECCHI, Paolo. Enunciati, significati, norme: argomenti per una critica dell'ideologia neoscettica. *Analisi e diritto. Ricerche di giurisprudenza analitica*. Torino: G. Giappichelli Editore, p. 01-16, 1999.

BECHO, Renato Lopes. O conceito legal de ato cooperativo e os problemas de seu "adequado tratamento tributário". In: BECHO, Renato Lopes (Coord.). *Problemas atuais do direito cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. (Coord.). *Problemas atuais do direito cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *Tributação das cooperativas*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BENDA, Ernst; MAIHOFFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad. *Manual de derecho constitucional*. Madrid: Marcial-Pons, 1996.

BITTENCOURT, Lúcio. *O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BORGES, José Souto Maior. Contribuições para o IAA. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 55, p. 115-135, jan./mar. 1991.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.

_____. Limitações temporais da medida provisória: a anterioridade tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, n.º 64, p. 191-200, 1993.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: UNB, 1999.

BOITEUX, Fernando Netto. Receita e faturamento: PIS e Cofins na Lei n.º 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 61, p. 58-65, out. 2000.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BRITO, Edvaldo. Cofins e PIS/Pasep: conceito de faturamento e de receita bruta. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 43, p. 33-64, abr. 1999.

BULYGIN, Eugenio. Algunas consideraciones sobre los sistemas jurídicos. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*. Alicante: Universidade de Alicante, n.º 09, p. 257-279, 1991.

_____. Lógica y normas. *Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*. México: Editorial Fontamara, n.º 01, p. 27-37, out. 1994.

_____. Entrevista a Georg Henrik Von Wright. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*. Alicante: Universidade de Alicante, n.º 12, p. 385-392, 1992.

CÁCERES NIETO, Enrique. *Lenguaje y derecho: las normas jurídicas como sistema de enunciados*. México: UNAM, 2000.

CAHALI, Yussef. *Dano moral*. 2 ed. São Paulo: RT, 1988.

CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996.

_____. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra, 1994.

_____; VITAL MOREIRA. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra, 1991.

CARAM, Danilo Theml. Cofins sobre empresas sem empregados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n.10, p.340-335, 2 quin. maio 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *ICMS*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. Imposto sobre a renda: sua não-incidência sobre indenizações recebidas. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, v. I, 2003.

_____. *O regulamento no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 1981.

CARRÍO, Genaro. *Notas sobre derecho e lenguaje*. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1972.

CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. *Tratado de direito comercial brasileiro*. Campinas: Bookseller, v. I, 2000.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. A base de cálculo do PIS e da Cofins para sociedades cooperativas. In: BECHO, Renato Lopes (Coord.). *Problemas atuais do direito cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. Análise do regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

_____. *IRPJ – Teoria e pratica jurídica*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila de lógica*. São Paulo: PUC/SP (inédita).

_____. *A regra-matriz do ICM*. Tese de Livre Docência em Direito Tributário. São Paulo: PUC/SP, inédita, 1981.

_____. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.º 33, p. 142-165, jun. 1998.

_____. O campo restrito das normas gerais de direito tributário. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: RT, n.º 433, p. 297 e ss., s.d.

_____. Sujeição passiva e responsáveis tributários. *Repertório IOB de jurisprudência*, n. 11, p. 265-255, 1.º quin. junho 1996.

_____. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição passiva no imposto sobre a renda*. São Paulo: Saraiva, 2004.

CAVALCANTE, Mantovanni Colares. Considerações sobre o regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

CAVALLO, Achiles Augustus. Cofins - inconstitucionalidades e ilegalidades da Lei 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 46, p. 7-15, jul. 1999.

_____. *Comentários à legislação da Cofins*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CECILIA, Mora-Donatto. *El valor de la Constitución normativa*. México: UNAM, 2002.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2000.

_____. *Medidas provisórias*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

_____. *Temas de direito constitucional*. São Paulo: Acadêmica, 1993.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 : sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.

_____; _____. PIS/Cofins – regime de crédito – contratos de longo prazo – Instrução Normativa n.º 468/04 da SRF – Ilegalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 114, p. 121-137, mar. 2005.

_____; SANTIAGO, Igor Mauler; MANEIRA, Eduardo. Inconstitucionalidade da Lei n.º 9.718/98, na parte em que alargou a base de cálculo da Cofins - uma abordagem de direito intertemporal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 73, p. 126-135, out. 2001.

COMELLA, Víctor Ferreres. *Justicia constitucional y democracia*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997.

COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho: su problema y sus problemas*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1963.

COSTA, Elcias Ferreira da. *Direito eleitoral: legislação, jurisprudência e doutrina*. Rio de Janeiro, 1994.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CRETELLA JUNIOR, José. *Comentários à Constituição de 1988*. São Paulo: Forense Universitária, v. III, 1990.

CRISTIANI, Claudio Valentim. O direito no Brasil Colonial. In: WOLKMER, Antônio Carlos. *Fundamentos de história do direito*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 211-225.

CUTAIT NETO, Michel (Org.). *Contribuições sociais em debate*. São Paulo: Mizuno, 2003.

DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o regime tributário as indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Cofins, PIS e a Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 3, p. 1999.

_____. Medidas provisórias: sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributo. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n.45, p.130-142, jul./set. 1988.

_____. Tributação da renda versus tributação do patrimônio. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995.

DINIZ, Maria Helena. *Código civil anotado*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DIREITO, Carlos Alberto Menezes. Breves notas sobre o primado da Constituição. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes (Org.). *Estudos em homenagem ao Prof. Caio Tácito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ENCHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1995.

ENTERRÍA, Eduardo García. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. 3. ed. Madrid: Civitas, 1994.

_____. *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*. Madrid, 1986.

ESTEBBING, Susan L. *Introducción moderna a la lógica*. México: UNAM, 1965.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Sistema financeiro tributário*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

FANUCCHI, Fábio. Aspectos positivos e negativos do sistema tributário nacional. *Revista de Direito Público*. São Paulo: RT, n.º 12, p. 116-135, abr./jun. 1970.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, v. 1 e 2, 1983.

FAORO, Raimundo. *Os donos do poder*, vol. 1. 7 ed., Rio de Janeiro: Globo, 1987.

FERNANDES, Edison Carlos. Variação cambial do investimento brasileiro no exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 114, p. 33-37, mar. 2005.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. 4. ed. São Paulo: RT, 1999.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1996.

FERREIRA, Dâmares. A Cofins incide sobre as instituições particulares de ensino sem fins lucrativos? *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, v. 19, p. 17-24, nov./dez. 2002.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*: arts. 44 a 103, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____. *Estado de direito e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Do processo legislativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Competências administrativas dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, n.º 207, p. 01-19, jan./mar. 1997.

_____. Indenização e seu regime tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

FISCHER, Octavio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999

FRANCO, Adonilson. Empresas sem empregados: indevida contribuição ao PIS, Cofins e CSLL. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 52, p.7-18, jan. 2000.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: RT, 2003,

GOMES, Orlando. *Introdução ao estudo do direito civil*. 13. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1996.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Lições de direito societário*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público*. São Paulo: RT, 1977.

_____. *Tratado de derecho administrativo: parte general*. 8. ed. Buenos Aires: F.D.A., t. 1, 2003.

GRACIA, Jaime Cárdenas. Hacia una Constitución normativa. In: *El significado actual de la Constitución. Memoria del Simposio Internacional*. México: UNAM, 1998.

GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1988.

GRECO, Marco Aurelio. Cofins na Lei 9.718/98 - Variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 50, p.110-151, nov. 1999.

_____. *Contribuições: uma figura 'sui generis'*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT-Centro de Extensão Universitária, n.º 4, 1998 (cadernos de pesquisas tributárias).

_____. *Medidas Provisórias*. São Paulo: RT, 1991.

GUASTINI, Ricardo. *Estudios de teoría constitucional*. México: UNAM, 2001

_____. Sobre el concepto de constitución. *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*. México: UNAM, n.º 01, p. 161-176, jul.-dic. 1999.

HARO, Ricardo. *Constitución, poder y control*. México: UNAM, 2002.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da república federal da Alemanha*. Porto Alegre: Fabris, 1998.

_____. *Escritos de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

IRVIN, Copi. *Introdução à lógica*. 3. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1981.

JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2004.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

_____. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986.

_____. *Teoria geral do direito e do Estado*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. *Teoria pura do direito*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KEPPLER, Roberto Carlos; DIAS, Roberto Moreira. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 75, p.169-178, dez. 2001.

KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LACOMBE, Américo Masset. Medidas provisórias. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Direito administrativo e constitucional: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, v. 2.

_____. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*, v. II. 22. ed. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2000.

LEAL, Victor Nunes. Leis complementares da Constituição. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo : FGV, n. 7, p. 379-394, jan./mar. 1947.

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

LIMA, Maria Ednalva de. PIS e Cofins - Base de cálculo: exclusão dos valores transferidos para outras pessoas jurídicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 75, p.144-153, dez. 2001.

LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito cooperativo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições sociais no sistema tributário brasileiro*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003.

_____. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Posição hierárquica da Lei Complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 14, p. 19-22, nov. 1996.

_____. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

_____. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

____; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Parecer - Contribuições incidentes sobre faturamento. PIS e Cofins. Descontos obtidos de fornecedores. Fato gerador. Inocorrência. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 113, p. 131-147, fev. 2005.

MACHADO, Schubert de Farias. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições sociais no sistema tributário brasileiro*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003.

____; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

MANEIRA, Eduardo. Comentários sobre as modificações ocorridas na COFINS. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, v. 2, p. 75-86, jan./abr. 1999.

MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, vol 4, tomo I. São Paulo: Saraiva, 1995.

____. (Coord.). *Contribuições sociais*. São Paulo: Resenha Tributária-Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1992 (cadernos de pesquisas tributárias).

____. (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT-Centro de Extensão Universitária, 1998 (cadernos de pesquisas tributárias).

____. Lei complementar tributária. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 15. São Paulo: Resenha Tributária, v. 15, 1989.

____. Lei n. 9.718/98 e base de cálculo da Cofins sobre receita bruta - inconstitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 47, p.133-152, ago. 1999.

____. O perfil da “receita” e do “faturamento” na Emenda Constitucional n.º 20/98. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*. São Paulo: Dialética, 1999.

____; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*: arts. 44 a 69, v. 4, t. I. São Paulo: Saraiva, 1995.

MARTINS, Natanael; TARARAM, Ana Paulo Bonini. O regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

MATTOS, Aroldo Gomes de. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições sociais no sistema tributário brasileiro*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003.

MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição brasileira de 1946*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, v. I, 1954.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MENDONCA, Daniel. Sobre una concepción compleja de las normas. *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*. Alicante: Universidade de Alicante, n.º 20, p. 295-315, 1997.

MENÉNDEZ, Ignacio Villaverde. *La inconstitucionalidad por omisión*. Madrid: McGraw-Hill, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Leis originalmente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, n.º 23, p. 12-23, s. d.

_____. Perfil constitucional das medidas provisórias. *Revista de Direito Público*. São Paulo: RT, n.º 95, p. 28-32, s.d.

MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição para o estudo da incidência da norma jurídica tributária. In: BORGES, José Souto Maior (Coord.). *Direito tributário moderno*. São Paulo: José Bushtsky, 1977.

MELO, José Eduardo Soares de. As contribuições sociais e o descabimento de medida provisória para regular emenda constitucional, em face do art. 246 da CF. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 44, p.93-99, maio 1999.

_____. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. PIS e Cofins sobre o ato cooperativo. In: BECHO, Renato Lopes (Coord.). *Problemas atuais do direito cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____; MELO, Marcia Soares de. O regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional: constituição e inconstitucionalidade*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, t. II, 1996.

_____. Sobre a reserva constitucional da função legislativa. In: MIRANDA, Jorge (Org). *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, v. II. Coimbra: Coimbra, 1997.

_____. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MITA, Enrico de. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. 4. ed. Milão: Giuffrè, 2000.

MONCADA, Luís Cabral de. *A reserva de lei no actual direito público alemão*. Lisboa: Universidade Lusíada, 1992.

MOREIRA, André Mendes. PIS e Cofins – incidência sobre operações de swap/hedge e variações cambiais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 111, p. 9-20, dez. 2004.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. Competência concorrente limitada. *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*. Brasília: Imprensa Oficial, n.º 100, out./dez. 1998.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

MÜLLER, Friedrich. *Direito, linguagem e violência: elementos de uma teoria constitucional*, I. Porto Alegre: Fabris, 1995.

_____. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

NEVES, Luís Fernando De Souza. *COFINS: contribuição social sobre o faturamento - L.C. 70/91*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

NETTO, Domingos Franciulli. COFINS – A exclusão das receitas financeiras de sua base de cálculo. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coords.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid-Barcelona: Marcial-Pons, 2000.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das Contribuições para a Seguridade Social (para Efeitos da Cofins e da Contribuição ao PIS). *Repertório IOB de jurisprudência*, n.º 01, caderno n.º 1, p. 20-43, jan. 2001.

_____. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coords.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OTTO, Ignacio de. *Derecho constitucional: sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel, 1998.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, v. I, 1979.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: contratos*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. III, 2004.

PFERSMANN, Otto. Carré de Malberg y la “jerarquía normativa”. *Cuestiones constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*. México: UNAM, n.º 04, p. 153-187, jan.-jun. 2001.

PINTO, Carlos Alberto da Mota. *Teoria geral do direito civil*. 3 ed. Coimbra: Limitada, 1994.

PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1946*, t. VIII. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962.

_____. *Comentários à Constituição de 1967*, tomo II. São Paulo: RT, 1967.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

QUEIROZ, Mary Elbe. As indenizações sob a ótica do imposto sobre a renda. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José M. Tejerizo. *Curso de derecho financiero y tributario*. 9. ed. Madrid: Tecnos, 1998.

RAYA, Francisco José Carrera. *Manual de derecho financiero*. Madrid: Tecnos, v. I, 1994.

REALE, Miguel. *Parlamentarismo brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1962.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1 e 2. 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A constitucionalidade das alterações introduzidas na Cofins pela Lei n.º 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 53, p.67-76, fev. 2000.

ROBLES, Gregório. *Teoria del derecho: fundamentos de teoria comunicacional del derecho*, v. I. Madrid: Civitas, 1999.

_____. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, v. I, 1997.

_____. *Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais de vontade*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, v. 3, 2003.

ROLIM, João Dácio. O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos - adições e exclusões do lucro real. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995.

ROSAS, Roberto. Da Justiça Eleitoral. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). *O Judiciário e a Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1994.

SALLES, Roberto. Não-incidência das contribuições sociais do PIS e da Cofins sobre valores recebidos a título de juros sobre o capital próprio. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 111, p. 111-117, dez. 2004.

SAMPAIO, Nelson de Souza. *O processo legislativo*. São Paulo: Saraiva, 1968.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SCHRECKENBERGER, Waldemar. *Semiótica del discurso jurídico*. México: UNAM, 1987.

SCHWARTZ, Stuart B.. *Burocracia e sociedade no Brasil colonial*. São Paulo: Perspectiva, 1979.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, v. I e II, 2003.

_____; JARDIM NETO, José Gomes. A indenização por dano moral e o imposto de renda. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2000.

_____; POÇAS, Fernando Augusto Ferrante. Natureza jurídica da retenção na fonte da contribuição previdenciária e seus aspectos constitucionais. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, v. 03, p. 83-98, mai./ago. 1999.

SERRANO, Carmelo Lozano. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1998.

SILVA, Américo Luís da. *O dano moral e sua reparação civil*. São Paulo, RT, 1999.

SILVA, Janice T. da. Empresa ou epopéia. In: SILVA, J. T. da. *Descobrimientos e colonização*. São Paulo: Ática, 1987.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SICHES, Recaséns. *Introducción al Estudio del Derecho*. México: Porrúa, 1970.

SOUZA, André Ricardo Passos de. O PIS/Cofins e os juros sobre o capital próprio. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 114, p. 23-32, mar. 2005.

SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuição ao P.I.S.: natureza jurídica e base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Contribuições especiais: fundo PIS/PASEP*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1991 (caderno de pesquisas tributárias, v. 2).

_____. Normas gerais de direito tributário. In: *Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky Editor, v. 2, p. 19-46, 1973.

SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

_____. Parecer sobre o imposto de indústrias e profissões. In: *Imposto de indústrias e profissões: razões e pareceres*. Porto Alegre: Livraria do Globo, 1957.

_____; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: RT, 1975.

SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TÁCITO, Caio. *Temas de direito público: estudos e pareceres*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 1, 1997.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

TILBERT, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: IBDT-Resenha Tributária, 1977.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro-São Paulo: Renovar, 2000.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A inconstitucionalidade da criação da COFINS não-cumulativa por medida provisória decorrente da falta de urgência. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. A Cofins e a contribuição sobre o lucro das empresas sem empregados. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n.º 18, p.21-26, mar. 1997.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns do direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VAZ, Manoel Afonso. *Lei e reserva de lei: a causa da lei na Constituição Portuguesa de 1976*. Porto: Universidade Católica Lusitana, 1992.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *Temas de direito público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Jurua, 1993.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000.

VITAL MOREIRA. O futuro da Constituição. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (Orgs.). *Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1977.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

WITKER, Jorge. *Derecho tributario aduanero*. México: UNAM, 1999.