



**A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO E A NORMATIVIDADE
DA LEI TRIBUTÁRIA
THE CONSTITUTIONALIZATION OF LAW AND NORMATIVITY
OF TAX LAW**

Alcides Wilhelm*

Francisco Cardozo Oliveira**

Resumo

O artigo analisa o fenômeno da constitucionalização do Direito Tributário brasileiro. A análise trata da relação entre a Constituição e a legislação infraconstitucional. Busca-se avaliar o modo como a constitucionalização em matéria tributária repercute efeitos em face das necessidades de mudanças exigidas pela atividade econômica na realidade brasileira. Discute-se os fundamentos da constitucionalização e os efeitos interpretativos de modo a indicar uma perspectiva de desconstitucionalização compatível com a preservação dos direitos fundamentais em matéria tributária. Adota-se uma metodologia dedutiva, com bases bibliográficas e documentais.

Palavras-chave

Constitucionalização; desconstitucionalização; legislação infraconstitucional; direito tributário; normatividade;

Abstract

The article analyzes the phenomenon of the constitutionalization of Brazilian Tax Law. The analysis deals with the relationship between the Constitution and infraconstitutional legislation. The aim is to evaluate the way in which constitutionalisation in tax matters has repercussions in the face of the needs of changes demanded by the economic activity in the Brazilian reality. It discusses the fundamentals of constitutionalisation and the interpretative effects in order to indicate a perspective of deconstitutionalization compatible with the preservation of fundamental rights in tax matters. It adopts a deductive methodology, with bibliographic and documentary bases.

Key-words

Constitutionalization; deconstitutionalization; infraconstitutional legislation; tax law; normativity;

* Advogado. Mestrando em Direito Empresarial e Cidadania pelo Centro Universitário Curitiba - Unicuritiba. Contato: alcides@wilhelm.adv.br.



**Juiz de direito. Doutor em Direito pela UFPR e Professor no Mestrado do Unicuritiba. Contato xikocardozo@msn.com.

Introdução

O estudo trata da constitucionalização das normas de direito tributário que, no Brasil, parece acarretar o engessamento do sistema tributário, impossibilitando alterações com a rapidez exigida pela dinâmica das atividades econômicas. Com a rápida evolução da sociedade e da economia, as mudanças legislativas necessitam de flexibilidade e rapidez, o que não se mostra possível quando a matéria está constitucionalizada.

A alteração das regras constitucionais no Brasil exige processo legislativo especial, complexo e demorado, diferente de quando se trata, *v. g.*, de normas infraconstitucionais, cuja modificação comporta procedimento mais simplificado. O fato de a Constituição brasileira ser demasiado detalhista em matéria tributária, exige que os conflitos tributários sejam discutidos perante o Supremo Tribunal Federal (STF), o que também contribui para retardar no tempo a solução, com prejuízos para o desenvolvimento econômico.

Do ponto de vista jurídico, justifica-se o estudo na medida em que a demora na mudança de regras constitucionais pode acarretar injustiça em torno da cobrança e da arrecadação de tributos. A excessiva constitucionalização praticamente deixa a legislação infraconstitucional apenas o papel secundário de efeito regulamentador, que dificulta a acomodação sistemática dos conflitos e a aplicação das normas tributárias.

Não se trata da defesa da desconstitucionalização de todas as normas de direito tributário, o que a rigor inviabilizaria a sistematização normativa. O objetivo da análise é o de buscar identificar o necessário equilíbrio na normatização em matéria tributária.

O problema do estudo está voltado para verificar os efeitos da constitucionalização na normatividade do direito tributário e o que justificaria a desconstitucionalização, especialmente em face das constantes mudanças exigidas pela atividade econômica.

Para enfrentar o problema proposto, o estudo se divide em três níveis: (i) fundamentos da Constituição e interpretação; (ii) bases da constitucionalização do direito tributário brasileiro; (iii) efeitos interpretativos da constitucionalização do direito tributário brasileiro.

Adota-se uma metodologia dedutiva, com apoio bibliográfico e documental.



1. Fundamentos da Constituição e interpretação – antecedentes da constitucionalização do direito

Várias são as acepções do vocábulo constituição e constitucionalismo, cujos significados se alteraram ao longo do tempo. Canotilho (2018, p. 23) “adverte que não há um único constitucionalismo, mas vários, como o constitucionalismo do modelo inglês, o de matiz norte-americana e o de referência francesa”. Nesse caso, o autor está se referindo ao termo constitucionalismo que, nas palavras de Barroso (2018, p. 114), deve ser mensurado como limitação do poder e supremacia da lei.

André Ramos Tavares (2018, 24), citando Matteucci, diz que o constitucionalismo representa as instituições (ou técnicas) que devem estar contempladas nos diversos regimes políticos, e que, portanto, acabam variando de época para época, cujo objetivo último deve ser o “ideal das liberdades do cidadão”. Concluindo, Tavares (2018, p. 33) definiu constitucionalismo da seguinte forma: “Sinteticamente, tem-se que o constitucionalismo moderno revela-se na ideia básica de registrar por escrito o documento fundamental do povo”.

Já para Barroso (2018, p. 31), “constitucionalismo significa, em essência, limitação do poder e supremacia da lei (Estado de direito, *rule of law*, *Rechtsstaat*). O nome sugere, de modo explícito, a existência de uma Constituição, mas a associação nem sempre é necessária ou verdadeira”. Assim, em regra, o documento fundamental gerado pelo constitucionalismo é a Constituição.

Quanto ao conceito de Constituição, André Ramos Tavares (2018, p. 168) afirma que “alguns autores, transplantando o conceito comum para a seara normativa, definem juridicamente a Constituição como a particular *maneira de ser de um Estado*”.

Seria o caso de apontar a mudança de significado na concepção de Constituição, pelo menos na realidade brasileira. Nesse sentido, José Afonso da Silva (2017, p. 39), afirma que a Constituição assume o seguinte significado:

A constituição do Estado, considerada sua lei fundamental, seria, então, a organização dos seus elementos essenciais: um sistema de normas jurídicas, escritas ou costumeiras, que regula a forma do Estado, a forma de seu governo, o modo de aquisição e o exercício do poder, o estabelecimento de seus órgãos, os limites de sua ação, os direitos fundamentais do homem e as respectivas garantias. Em



síntese, a constituição é o conjunto de normas que organiza os elementos constitutivos do Estado.

Por outro lado, para Luís Roberto Barroso (2018, p. 74-75) A Constituição tem a seguinte definição:

O direito constitucional positivo é composto do conjunto de normas jurídicas em vigor que têm o *status* de normas constitucionais, isto é, que são dotadas de máxima hierarquia dentro do sistema.

[...]

Do ponto de vista formal, todo dispositivo que integre o corpo da Constituição desfruta da posição especial referida acima. **O direito constitucional positivo consiste, em primeiro lugar, nas normas que compõem a Constituição. Dentre elas se incluem não apenas as que foram editadas com o texto original, como também as que venha a ser acrescentadas por emendas constitucionais, quer figurem diretamente no texto, quer tenham uma existência autônoma, a ele justaposta. Mas o Direito não se esgota nas normas legisladas: nele se inclui, igualmente, o costume, proposição que é válida também no âmbito do direito constitucional**, a despeito das sutilezas que comporta. De parte disso, no contexto pós-positivista contemporâneo, o Direito já não cabe integralmente no relato da norma, sendo admissíveis construções que expandem o seu sentido e alcance, com fundamento nos valores compartilhados pela sociedade e respeitados os limites da legitimidade democrática da atuação judicial. Além desse papel renovado atribuído ao intérprete, o Direito contemporâneo, nos países romano-germânicos, inclusive e destacadamente no Brasil, vem atribuindo importância crescente à jurisprudência e, especialmente, à jurisprudência constitucional, que alguns autores já vêm reconhecendo como fonte formal do Direito.

Como se observa, a Constituição não contempla apenas uma perspectiva estática de organização dos poderes e do Estado. As normas constitucionais integram uma dinâmica de constante reconstrução da normatividade do ordenamento jurídico, na medida em que, como anota Luiz Roberto Barroso, o sentido da norma depende da dinâmica de valores compartilhados na vida em sociedade.

Do ponto de vista da classificação das Constituições interessa para análise a questão relacionada à forma de alteração das regras constitucionais. Em torno da *estabilidade* das normas constitucionais, invariavelmente dúbidas entre rígidas, flexíveis ou semirrígidas, José Afonso da Silva afirma o seguinte:

Rígida é a *constituição* somente alterável mediante processos, solenidades e exigências formais especiais, diferentes e mais difíceis que os de formação das leis ordinárias ou complementares. Ao contrário, a *constituição* é *flexível* quando pode ser livremente modificada pelo legislador segundo o mesmo processo de elaboração das leis ordinárias. Na verdade, a própria lei ordinária contrastante muda o texto constitucional. *Semirrígida* é a *constituição* que contém uma parte rígida e outra flexível, como fora a Constituição do Império do Brasil, à vista de seu art. 178 (2017, p. 44).



A divisão referida por José Afonso da Silva não destoia em outros juristas, conforme se observa, por exemplo, em André Ramos Tavares (2017, p. 44).

Em razão dessa classificação, a Constituição brasileira de 1988 pode ser considerada rígida e analítica.

Interessa também para a análise verificar o alcance da interpretação da Constituição, principalmente no momento atual de relevância da normatividade dos princípios. A Constituição brasileira de 1998 incorporou princípios fundamentais e princípios gerais, que irradiam efeitos inclusive no sistema de direito tributário.

A virada linguística operada a partir de H.L.A. Hart (1961) procurou dar conta de uma racionalidade interpretativista no direito. De acordo com H.L.A. Hart, as regras jurídicas constituem expressão de uma prática, que coloca em evidência a necessidade de interpretação da intencionalidade; logo, trata-se de compreender o desdobramento da normatividade dos fatos em um determinado contexto social. A normatividade do direito, nesse sentido, dependeria do modo como articulado o mundo da vida e a significação dos valores na evolução da vida social. Mas o que é mais importante é que desde H.L.A. Hart a interpretação do direito exige compreender o sentido e o significado de uma prática de observância de regras, de modo a delimitar o alcance da normatividade; assim, não seria o caso de estabelecer uma divisão rígida entre ser e dever-ser, típica da racionalidade formalista.

Embora crítico da proposta de H.L.A. Hart, a defesa de um ordenamento composto de regras e princípios por Ronald Dworkin (2011) não deixa de reforçar o caráter interpretativista do direito, uma vez considerado que a normatividade dos princípios remete para um dado modo de vida social e seu valores. Daí a afirmação de Ronaldo Porto Macedo Junior (2014, p. 210-228) de que, na base do pensamento de Ronald Dworkin, está a proposta metodológica de uma concepção interpretativista do direito, que coloca ênfase nos desacordos e no papel da argumentação na configuração da normatividade.

Uma metodologia interpretativista, que tenha em conta a normatividade do direito tributário, considerada desde a Constituição, precisa ser corretamente compreendida e aplicada de modo a permitir ordenação sistêmica e, ao mesmo tempo, evitar riscos de casuísmos em prejuízo do contribuinte.

À luz do que contempla a análise, pode-se afirmar que a constitucionalização do direito precisou enfrentar, de uma lado, uma concepção de Constituição que coloca em



perspectiva a forma de organização do poder do Estado, que adota um modelo rígido e, de outro, os pressupostos da virada linguística, que multiplicou exigências de implemento de direitos e garantias e colocou a necessidade de integração entre regras e princípios.

2. Alcance da constitucionalização do direito tributário brasileiro

De início, convém distinguir constitucionalismo e constitucionalização do direito. O constitucionalismo, como já evidenciado, representa um movimento de regulação do poder e do exercício da cidadania nas sociedades democráticas ocidentais na modernidade. A constitucionalização do direito constitui fenômeno que emerge no contexto de difusão da racionalidade interpretativista do direito, que coloca em evidência a necessidade de adoção da normatividade dos princípios e de cláusulas abertas, mediante relação necessária entre as normas constitucionais propriamente ditas e o regulado na legislação infraconstitucional.

A constitucionalização do direito também é invocada para dar conta do fenômeno de incorporação pela Constituição de regras infraconstitucionais; nesse sentido, Barroso (2008, p. 31-32) afirma que a Constituição formal incorpora matérias de ramos infraconstitucionais do direito.

Depois de criticar a visão da norma constitucional como limite da legislação ordinária, Pietro Perlingieri (2008, p. 569-580) enfatiza que a constitucionalização coloca relevância interpretativa na norma constitucional; diz ele que a interpretação constitucional da legislação ordinária permite a realização dos valores fundamentais; Perlingieri também defende o fundamento constitucional da norma ordinária, mediante a harmonização entre uma e outra a partir de princípios de adequação e de proporcionalidade. Para Pietro Perlingieri, o mecanismo da subsunção é inconsistente porque postula a precedência lógica e cronológica da interpretação em relação à qualificação, devendo-se considerar que uma e outra integram um único processo cognitivo; assim, a norma constitucional se torna parte integrante da própria normativa destinada a regular o caso concreto.

Verifica-se, desse modo, que a constitucionalização do direito buscar conceber uma racionalidade de fundamentação para a interpretação de aplicação da norma jurídica mediante integração entre normas constitucionais e infraconstitucionais.



Assim, a simples transferência de regulação da legislação ordinária para o texto da Constituição pode não se revelar adequada às premissas de fundamentos da constitucionalização do direito. De todo modo, pode ser necessário identificar quando a constitucionalização trata de integração da legislação ordinária e do texto constitucional, e quando ocorre simples transferência de regulação infraconstitucional para a Constituição. É dentro desse quadro que deve ser analisado o fenômeno da constitucionalização em matéria tributária.

No caso brasileiro, a Constituição de 1988 foi além do necessário em matéria de constitucionalização, especialmente no direito tributário. A Constituição de 1988 sofreu várias alterações em matéria tributária, ao longo de trinta anos, com repetição da regulação operada na legislação ordinária. O excesso de alterações à Constituição demonstra a ocorrência do fenômeno da constitucionalização do direito tributário, mediante a inserção da matéria que poderia ser regulada por norma infraconstitucional. Ao mesmo tempo em que se operam alterações no texto, amplia-se a inserção de regras analíticas sobre questões tributárias no texto da Constituição. Conforme assinala Konrad Hesse (1991 p. 22), “a frequência das reformas constitucionais abala a confiança na sua inquebrantabilidade, debilitando a sua força normativa. A estabilidade, diz ele, constitui condição fundamental da eficácia da Constituição”.

A constitucionalização em matéria tributária exige procedimento legislativo mais rígido, conforme disposto no artigo 60 da Constituição, que dificulta não apenas as mudanças no texto da constitucional, mas também demanda mais tempo para articular maiorias para modificar regras em face das existências da evolução social e econômica.

Assim, matérias tributárias que têm natureza infraconstitucional, mas estão no texto da Constituição, em face do fenômeno da constitucionalização, devido a morosidade e da maior rigidez para proceder as alterações necessárias, acabam configurando obstáculo ao desenvolvimento econômico.

Em matéria tributária caberia à Constituição regular as normas e princípios fundamentais, deixando para a legislação infraconstitucional a disciplina de situações que exigem maior rigor analítico. Neste sentido, Roque Antônio Carrazza (211, p. 63), afirma o seguinte:



pensamos que, dentre os **princípios constitucionais que terão projeção e pertinência no que se refere ao assunto que faz nossos cuidados, merecem destaque seis**; a saber: o *republicano*, o *federativo*, o da *autonomia municipal*, o da *anterioridade*, o da *legalidade* e o da *segurança jurídica*. Todos eles incidem de chapa sobre a *competência tributária* e, por isso, receberão um tratamento à parte. A fiel observância dos precitados princípios é *conditio sine qua non* para a criação de tributos, pelas pessoas políticas, em nosso País.

Veja-se o caso do artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal (CF/88), inseriu a regra da não cumulatividade, sob o seguinte enfoque:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal**;

O fato de o texto constitucional trazer um elemento tão importante para a apuração do valor devido, ou seja, a não-cumulatividade, todas as questões inerentes aos tributos cuja apuração levam em consideração essa regra acabam levando a discussão até o Supremo Tribunal Federal (STF), gerando insegurança jurídica para os contribuintes e afastando, muitas vezes, investidores estrangeiros no mercado brasileiro.

Veja-se que a questão da legalidade, que diz respeito a reserva da lei para a regulação de matéria tributária observa uma gradação; nesse particular, Ricardo Lobo Torres (2004) estabelece níveis de consideração do princípio da legalidade em matéria tributária; o que ele denomina de superlegalidade tributária, que coloca ênfase na prevalência da Constituição sobre as normas infraconstitucionais; a reserva da lei tributária para criar ou aumentar tributos, ou seja, para tratar da regra-matriz de incidência tributária (aspecto material, aspecto espacial, aspecto temporal, aspecto pessoal e aspecto quantitativo); e a obrigatoriedade da lei, em sentido formal, para dar conta da regulação tributária.

Como se verifica, o princípio da legalidade, em matéria tributária, observa uma dinâmica que se inscreve desde o texto da Constituição até a legislação infraconstitucional constituindo um sistema que, todavia, não faz do texto constitucional o repositório específico da regulação tributária. A Constituição funciona como eixo estruturante do sistema de regulação da matéria tributária, mas não atua sob a premissa de esgotar a normatividade em si mesma.

Contudo, a constitucionalização em matéria tributária parece observar no Brasil uma lógica de inserção de situações no texto da Constituição, que poderiam ser reguladas pela



legislação ordinária, o que, a rigor, destoa do sentido de constitucionalização que tenha em conta a integração entre legislação e Constituição.

Diferentemente de outras áreas do direito, a nota específica da constitucionalização em matéria tributária observou uma dinâmica de ampliação dos poderes de tributação e de arrecadação do Estado, de modo a atender as crises orçamentárias e fiscais das últimas décadas, em detrimento da proteção do patrimônio e da pessoa do contribuinte. Nesse sentido, Bruno Salama (2014, p. 146-158) assinala que, desde a década de 1970, a administração pública busca o aumento da arrecadação tributária, com influência na jurisprudência dos tribunais. A rigor, portanto, não se tratou de uma constitucionalização comprometida com a ampliação de garantias em face do poder de tributar, que está na essência da história do liberalismo econômico.

Ainda que se tenha presente a advertência de Thomas Nagel e Liam Murphy (2005, p. 16-52) de que apontar a justiça do sistema tributário implica demonstrar no que ele é justo ou injusto, não sendo o caso de atrelar a questão da justiça a simples eficiência em termos de desenvolvimento econômico, resulta necessário ressaltar que, no caso brasileiro, a constitucionalização em matéria tributária não acarretou melhora significativa na distribuição de renda. Mesmo na perspectiva de consideração da ideia de justiça tributária, a trajetória parece indicar que a constitucionalização do direito tributário no Brasil buscou antes de mais nada atender as necessidades do poder de tributar do Estado, sem um compromisso mais objetivo com a promoção da cidadania, no que pode ter aprofundado situações de desigualdade social, ao invés de reduzi-las; e para essa constatação, basta lembrar da ênfase em impostos indiretos, que atinge a todos sem distinção, em detrimento da ampliação da base de contribuintes de impostos diretos incidentes sobre direitos de propriedade e sobre ganhos de capital.

Tem-se então que a constitucionalização do sistema tributário pode não facilitar o desenvolvimento econômico como, ao mesmo tempo, pode não ser suficiente para reduzir desigualdades na forma como buscado pelos princípios fundamentais da Constituição.

3. Efeitos interpretativos da constitucionalização do direito tributário no Brasil



O modo como operada a constitucionalização em matéria tributária acarreta efeitos no alcance da interpretação de regras que, nos tribunais, procura dar conta da normatividade do direito tributário. A análise de três casos é suficiente para evidenciar as dificuldades decorrentes do modo como operada a constitucionalização do direito tributário no Brasil.

O primeiro deles decorreu da Emenda Constitucional n. 20, quando tentou constitucionalizar, de forma superveniente, a questão da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), levando a sua incidência tributária para as outras receitas operacionais das empresas. Como na Constituição já havia uma previsão de base de cálculo anterior a Emenda 20, o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718 foi considerado inconstitucional. Porém, se essa matéria (base de cálculo), que poderia ter sido regulada por norma infraconstitucional não estivesse no texto da Constituição (CF/88), a incidência teria sido considerada legal e não teria gerado tantos transtornos e discussões.

Na análise do Recurso Extraordinário n. 390.840/MG¹, julgado em 9 de novembro de 2005 pelo Tribunal Pleno, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu o seguinte acórdão:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. **TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO.** A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98.** A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. –

Toda a problemática ocorreu devido à alteração do inciso I da alínea “b” do artigo 195² da Constituição Federal (CF/88), quando determinou que a incidência da Contribuição

¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Pesquisa de Jurisprudência. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28357950%2EENUME%2E+OU+357950%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jao3xmt>>. Acesso em: 7 mar. 2018.





Previdenciária seria sobre “a receita ou faturamento”, sendo que até então sua redação trazia apenas o termo “faturamento” como base de incidência. Tentou-se com a Emenda Constitucional n. 20 legalizar a ampliação da base de incidência do PIS e da COFINS introduzidas pela Lei n. 9.718/98.

O segundo caso trata de um incentivo fiscal concedido às empresas exportadoras, chamado de Crédito Prêmio de IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), que tinha como objetivo ressarcir o contribuinte os inúmeros tributos cumulativos que residualmente ainda estavam presentes na composição do preço de venda. Nesse caso, o Superior Tribunal de Justiça já havia consolidado entendimento quanto ao direito do contribuinte ao benefício.

No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 417.467/DF³, em que recorrente a Fazenda Nacional, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferiu o seguinte acórdão:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO-PRÊMIO. IPI. DECRETOS-LEI N. 491/69, 1.724/79, 1.722/79, 1.658/79 E 1.894/81. MOMENTO. EXTINÇÃO. PRECEDENTES.

1. O Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento de que, declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei n. 1.724/79, perderam a eficácia os Decretos-Lei n. 1.722/79 e 1.658/79.
2. É aplicável o Decreto-Lei n. 491/69, expressamente revigorado pelo Decreto-Lei n. 1.894/81, que restaurou o benefício do crédito-prêmio do IPI, sem definição do prazo de sua extinção.
3. Agravo regimental que se nega provimento.

Como se tratava também de matéria constitucional, mais especificamente colocada no ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), o tema foi afeto àquele tribunal, que firmou entendimento diverso do Superior Tribunal de Justiça (STJ), mudando a jurisprudência já pacificada pela Corte infraconstitucional, com a consequente insegurança

² Art. 195 – [...]

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=cr%E9dito+pr%EAmio+de+IPI+e+decreto+491%2F69&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=139>>. Acesso em: 7 mar. 2018.



jurídica. A decisão foi proferida no julgamento do Recurso Extraordinário n. 577.348/RS⁴, de 13 de agosto de 2009, recepcionado como repercussão geral:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. **CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/1969** (ART. 1º). ADCT, ART. 41, § 1º. INCENTIVO FISCAL DE NATUREZA SETORIAL. NECESSIDADE DE CONFIRMAÇÃO POR LEI SUPERVENIENTE À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRAZO DE DOIS ANOS. EXTINÇÃO DO BENEFÍCIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E DESPROVIDO. I - **O crédito-prêmio de IPI constitui um incentivo fiscal de natureza setorial de que trata o do art. 41, caput, do Ato das Disposições Transitórias da Constituição.** II - **Como o crédito-prêmio de IPI não foi confirmado por lei superveniente no prazo de dois anos, após a publicação da Constituição Federal de 1988, segundo dispõe o § 1º do art. 41 do ADCT, deixou ele de existir.** III - O incentivo fiscal instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei 491, de 5 de março de 1969, deixou de vigorar em 5 de outubro de 1990, por força do disposto no § 1º do art. 41 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, tendo em vista sua natureza setorial. IV - Recurso conhecido e desprovido.

Caso o legislador constituinte não tivesse constitucionalizado a questão dos incentivos fiscais setoriais nesse momento de transição, a controvérsia já estaria pacificada no Superior Tribunal de Justiça (STJ), que havia firmado entendimento pela legalidade da vigência do benefício fiscal.

O último caso a ser analisado cuida da base de cálculo e do conceito de receita. Trata-se da questão tributária envolvendo a “exclusão do ICMS⁵ da base de cálculo do PIS e da COFINS”, cujo julgamento ocorreu em 15 de março de 2017 no Supremo Tribunal Federal (STF) como repercussão geral. Até então o posicionamento era favorável a Fazenda Nacional pelas decisões proferidas no Superior Tribunal de Justiça (STJ), sendo o recurso julgado como repetitivo. As duas instâncias máximas firmaram entendimento consolidado mediante recursos recepcionados como repetitivos e em repercussão geral, porém em sentidos antagônicos, conforme segue.

No Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio do Recurso Especial 1.144.469/PR⁶, julgado em 10 de agosto de 2016, foi proferida decisão pela possibilidade de incluir o ICMS na base de cálculo das referidas contribuições:

⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28577348%2EENUME%2E+OU+577348%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zeaoej8>>. Acesso em: 7 mar. 2018.

⁵ ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=ICMS+E+BASE+DE+C%1LCULO+E+PIS+E+CO>>





RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. **PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS.**

1. A Constituição Federal de 1988 somente veda expressamente a inclusão de um imposto na base de cálculo de um outro no art. 155, §2º, XI, ao tratar do ICMS, quanto estabelece que este tributo: "XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos".

2. **A contrario sensu é permitida a incidência de tributo sobre tributo nos casos diversos daquele estabelecido na exceção, já tendo sido reconhecida jurisprudencialmente**, entre outros casos, a incidência: 2.1. Do ICMS sobre o próprio ICMS: repercussão geral no RE n. 582.461/SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18.05.2011.

[...]

6. **Na tributação sobre as vendas, o fato de haver ou não discriminação na fatura do valor suportado pelo vendedor a título de tributação decorre apenas da necessidade de se informar ou não ao Fisco, ou ao adquirente, o valor do tributo embutido no preço pago.** Essa necessidade somente surgiu quando os diversos ordenamentos jurídicos passaram a adotar o lançamento por homologação (informação ao Fisco) e/ou o princípio da não-cumulatividade (informação ao Fisco e ao adquirente), sob a técnica específica de dedução de imposto sobre imposto (imposto pago sobre imposto devido ou "tax on tax").

7. Tal é o que acontece com o ICMS, onde autolancamento pelo contribuinte na nota fiscal existe apenas para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização a posteriori, dentro da sistemática do lançamento por homologação e permitir ao contribuinte contabilizar o crédito de imposto que irá utilizar para calcular o saldo do tributo devido dentro do princípio da não cumulatividade sob a técnica de dedução de imposto sobre imposto. Não se trata em momento algum de exclusão do valor do tributo do preço da mercadoria ou serviço.

8. Desse modo, firma-se para efeito de recurso repetitivo a tese de que: **"O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações"**.

9. **Tema que já foi objeto de quatro súmulas produzidas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e por este Superior Tribunal de Justiça - STJ:** Súmula n. 191/TFR: "É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes". Súmula n. 258/TFR: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM". Súmula n. 68/STJ: "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS". Súmula n. 94/STJ: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL".

10. **Tema que já foi objeto também do recurso representativo da controvérsia** REsp. n. 1.330.737 - SP (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015) que decidiu matéria idêntica para o ISSQN e cujos fundamentos determinantes devem ser respeitados por esta Seção por dever de coerência na prestação jurisdicional previsto no art. 926, do CPC/2015.

[...]

13. Tese firmada para efeito de recurso representativo da controvérsia: **"O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o**



faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".

14. Ante o exposto, ACOMPANHO o relator para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL.

Nota-se, pela jurisprudência citada, que o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, bem como do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), já, de longa data, tinha parecer firme quanto à legalidade de inclusão do ICMS na base de cálculo daquelas contribuições.

Porém, o referido entendimento foi revertido no Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706/PR⁷, de 15 de março de 2017:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. **O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.** 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. **Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.**

Pela data dos julgados, observa-se que entre um e outro se passaram apenas 7 meses, quando então o posicionamento consolidado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ora ratificado pelo recurso repetitivo, foi superado pelo novo posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), via recurso recepcionado em repercussão geral, colocando um fim ao que o mercado já havia interpretado como legal. Ocorreu uma reviravolta na jurisprudência. Muitas empresas que haviam direcionado o contencioso para o Superior Tribunal de Justiça (STJ), cujas decisões já haviam transitado em julgado (decisão definitiva), não poderiam

⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Jurisprudência. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ICMS+E+EXCLUSAO+E+BASE+DE+CALCULO+E+PIS+E+COFINS%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yco9uald>>. Acesso em: 7 mar. 2018.



aproveitar desse novo posicionamento; surgiu duas classes de contribuintes, os que têm direito de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e os que não podem fazê-lo.

Os três casos apontados indicam os efeitos nocivos decorrentes de uma forma de constitucionalização em matéria tributária que parece privilegiar o poder de tributar e de arrecadar recursos, ao mesmo tempo, em que impõe obstáculos para a atividade empresarial e o desenvolvimento econômico.

Nesse contexto, a análise está a indicar a necessidade de uma espécie de desconstitucionalização em matéria tributária, capaz de recompor o sistema normativo de tributação no Brasil. Não seria o caso de, simplesmente, reduzir a normatividade do direito tributário à legislação ordinária; é necessário ressaltar que, em matéria tributária, as normas gerais de direito tributário estão reguladas no Código Tributário Nacional, de modo que também nessa instância pode se manifestar o que José Adércio Leite Sampaio inclui entre os fatores mutagênicos da Constituição (2018, p. 251-263), no sentido de ocorrer alterações substanciais do sentido da normatividade constitucional, mesmo no níveis de operacionalidade e de interpretação da legislação infraconstitucional. A rigor, portanto, reenviar a normatividade do direito tributário para a legislação ordinária não acarreta, necessariamente, maior segurança jurídica, principalmente se levado em conta as dificuldades de sistematização em face das necessidades crescentes de receitas tributárias pelo Estado e dos limites impostos pela atividade econômica na atualidade.

A exemplo do que tem sido ventilado no direito civil, tomando em linha de análise o proposto por Otávio Luiz Rodrigues Jr. (2019) a desconstitucionalização em matéria tributária pode observar uma dinâmica de reorientação da relação entre a legislação ordinária e a Constituição. Assim, o sentido da desconstitucionalização que emerge do que foi analisado deve levar em conta uma nova racionalidade dos poderes de tributação, capaz de privilegiar o compromisso do Estado com a cidadania, que pode, neste aspecto, tomar o sentido do defendido por Demetrius Nichele Macei (2013), e o desenvolvimento econômico, que não esteja atrelada exclusivamente a manutenção de equilíbrios orçamentários abstratos, voltados para assegurar rentabilidade nos mercados financeiros.



Considerações finais

A análise da constitucionalização do direito e a normatividade do direito tributário no Brasil observou três níveis de tratamento da questão; no primeiro deles, a análise evidenciou que a compreensão teórica da Constituição oscilou desde uma concepção analítica e conceitual até uma perspectiva interpretativista, que abriu espaço para o fenômeno da constitucionalização; no segundo nível, a análise evidencia o modo como a constitucionalização do direito repercutiu efeitos em matéria de direito tributário; restou evidenciado que a constitucionalização do direito tributário no Brasil, ao longo dos últimos trinta anos da Constituição de 1988, observou uma dinâmica de inclusão de matérias que poderiam ser reguladas na legislação ordinária no texto constitucional; não se tratou, desse modo, de uma espécie de constitucionalização voltada para a integração sistêmica de uma normatividade tratada desde a legislação ordinária até a Constituição; o terceiro nível de análise indica que o modo como articulada a constitucionalização do direito tributário no Brasil repercutiu efeitos na sistematização da matéria tributária conduzindo para uma situação de impasses e de bloqueios para a evolução social e para o desenvolvimento econômico, exemplificado em três casos submetidos a exame no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal.

O resultado da análise parece indicar a necessidade de uma desconstitucionalização do direito tributário; contudo, resulta fundamental apontar o sentido e o alcance da desconstitucionalização.

Nesse aspecto, a desconstitucionalização não pode significar apenas um retorno à regulação da matéria pela legislação ordinária dado que o problema gerado pela constitucionalização pode apenas mudar de patamar; não está excluído, *a priori*, que o retorno a uma regulação em matéria tributária que privilegie a legislação ordinária esteja isenta de turbulências e de insegurança jurídica, máxime se considerado o atual momento de desprestígio da atividade parlamentar e da própria lei nas sociedades democráticas, inclusive no Brasil. Também não seria desarrazoado considerar as pressões sobre parlamentares por grupos movidos pela salvaguarda de interesses particularistas, como de resto ocorre atualmente no Brasil e, em variada medida, em outros países ocidentais, principalmente em questões ligadas ao direito tributário.



Em face do contexto social e econômico brasileiro, a desconstitucionalização da regulação de matéria tributária deveria observar um princípio fundamental de proteção dos interesses da cidadania e da sociedade e de restrições para a atuação tributária e fiscal do Estado. Em torno dessa salvaguarda principiológica, poderia ser construído o equilíbrio entre as necessidades de receitas para a promoção de políticas públicas e o desenvolvimento econômico e a preservação do patrimônio e dos recursos de pessoas e empresas, comprometido como a promoção da vida digna na República.

Referências bibliográficas

- BARROSO, Luís Roberto. **Direito Administrativo e seus Novos Paradigmas**. 1ª ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.
- _____. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- BITTAR, Eduardo C. B. **Curso de Filosofia do Direito**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 3ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2011.
- HART, H.L.A. **O Conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1961.
- HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.
- MACEDO JUNIOR, Roberto Porto. **Do xadrez à cortesia – Dworkin e a teoria do direito contemporânea**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.
- MACEI, Demitrius Nichele. **A verdade material no direito tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial**. São Paulo: Malheiros, 2013.
- NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- PERLINGIERI, Pietro. **O direito civil na legalidade constitucional**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2008.
- RODRIGUES JR., Otávio Luiz. **Direito civil contemporâneo – estatuto epistemológico, constituição e direitos fundamentais**, Rio de Janeiro: Editora Forense Universitária, 2019.
- SALAMA, Bruno M. **O fim da responsabilidade limitada no Brasil – história, direito e economia**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- SAMPAIO, José Adércio Leite. A Constituição sob ataque: Legislativo e Executivo como fatores mutagênicos. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RCHTD)**. Unisinos, setembro-dezembro 2018, p. 251-263.



SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40^a ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 16^a ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11.^a ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004.