

MARCELO KNOEPFELMACHER

**O CONCEITO DE RECEITA NA CONSTITUIÇÃO:
MÉTODO PARA SUA TRIBUTAÇÃO SISTEMÁTICA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Doutor José Artur Lima Gonçalves.

**PUC/SP
SÃO PAULO
2006**

RESUMO

O presente estudo tem por escopo a análise do conceito constitucional de “receita”, como base de cálculo possível para a instituição de contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, e a formulação de um método para sua tributação sistemática.

Isto porque, a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 20, publicada em 16 de dezembro de 1998, a análise do termo “receita” tornou-se necessária para o fim de delimitar a base de cálculo das contribuições sociais com fundamento de validade no artigo 195, I da Constituição Federal, as quais poderiam incidir, até então, apenas sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro dos empregadores.

Houve, portanto, uma significativa alteração na previsão constitucional que autoriza a instituição das contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, implicando, com isso, a possibilidade de prescrição desses tributos sobre base de cálculo jamais estudada pelos operadores do direito tributário.

A análise e definição do conceito de “receita”, nesse novo contexto inaugurado por força da Emenda Constitucional nº 20/98, exige uma verificação rigorosa do sistema jurídico constitucional tributário brasileiro, de modo a permitir que a sua aplicação (como base de cálculo de tributo) seja realizada de modo adequado na instituição e exigência das contribuições sociais correspondentes.

ABSTRACT

The aim of this paperwork is to study the constitutional concept of "revenue" as tax basis for social security contribution, and to propose a method for its systematical comprehension.

Since the enactment of Constitutional Amendment nº 20 (published in December 16th, 1998), the analysis of the term "revenue" became necessary by means of delimitation of tax basis for social security contribution, supported on article 195, I of the Federal Constitution, which could only be originally demanded on the payroll, invoicing or profit.

Based on these terms, there was a deep modification on the constitutional prevision which allows the establishment of social security contribution, implicating the possibility of this tax demand on tax basis never analyzed since then.

The analysis and definition of the term "revenue", on this new context started by force of Amendment nº 20/98, requires a rigorous study and comprehension of Brazilian's constitutional system, in order to allow the due application (as tax basis) of it's concept, and fair demand of this contribution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. APONTAMENTOS SOBRE O MÉTODO	9
2. SISTEMA CONSTITUCIONAL	12
2.1. Noção de Sistema	12
2.2. Unidade e Harmonia do Sistema	14
2.3. Princípios	16
2.4. Princípios como Valores ou Limites Objetivos	17
2.5. Normas Jurídicas	19
2.6. Regra-Matriz de Incidência Tributária	23
2.7. Os Critérios do Antecedente: Material, Espacial e Temporal	24
2.8. Os Critérios do Conseqüente: Pessoal e Quantitativo	26
3. ASPECTOS RELEVANTES DO SISTEMA JURÍDICO CONSTITUCIONAL	
BRASILEIRO	31
3.1. Separação dos Poderes.....	31
3.2. Legalidade	33
3.3. Função Administrativa	35
3.4. Exceções à Legalidade.....	37
3.5. Função do Regulamento e a Inovação da Ordem Jurídica.....	38
3.6. Princípio da Estrita Legalidade em Matéria Tributária	41
4. OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E ELEMENTOS	
RELEVANTES DO SISTEMA JURÍDICO CONSTITUCIONAL	
TRIBUTÁRIO	45
4.1. Anterioridade	45
4.2. Irretroatividade da Lei Tributária	47
4.3. Tipologia Tributária.....	48
4.4. Capacidade Contributiva	49
4.5. Proibição de Exigência de Tributo com Efeito de Confisco.....	53
4.6. Vinculabilidade da Tributação.....	55

4.7. Lançamento e seu Caráter Vinculado	56
4.8. Competência Tributária Impositiva e sua Indelegabilidade	59
5. APLICAÇÃO DAS CATEGORIZAÇÕES PROPOSTAS AO CONCEITO DE RECEITA NA CONSTITUIÇÃO	61
5.1. A Importância da Análise do Conceito de Receita	61
5.2. Conceito de Receita e o Sistema Jurídico Constitucional Tributário	63
5.3. O Conceito de Receita	66
5.4. Ainda o Conceito de Receita	70
5.5. Receita: Conceito Constitucionalmente Pressuposto.....	74
5.6. Conceitos Próximos	82
5.7. Faturamento	82
5.8. Lucro.....	83
5.9. Renda.....	84
5.10. Ingresso.....	87
5.11. Positivo	88
5.12. Patrimônio	88
5.13. Resultado	89
5.14. Ganho	89
5.15. Capital.....	90
5.16. Conceito de Receita Perante a Jurisprudência do STF	91
5.17. Receita <i>versus</i> Movimentação Financeira	97
6. O MÉTODO PARA A TRIBUTAÇÃO SISTEMÁTICA DA RECEITA	100
SÍNTESE CONCLUSIVA.....	105
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	108

INTRODUÇÃO

Antes de se proceder ao exame em torno da idéia de sistema de direito positivo, e as conseqüências decorrentes da adoção dessa premissa para o enfoque do tema, centrado na busca do conceito – constitucional – de “receita”, como base de cálculo possível para as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, cumpre-nos justificar, nesta introdução, a própria razão de ser do presente trabalho.

Em janeiro de 2004, publicamos texto específico acerca do conceito constitucional de “receita”, perante a Emenda Constitucional nº 20/98.¹

Naquela oportunidade, pudemos fazer uma análise preliminar acerca da temática envolvendo o conceito desse termo, utilizado e pressuposto pela Constituição Federal para a demarcação da competência tributária da União, para a instituição de contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

Não tínhamos, naquela ocasião, dada a própria abordagem e a periodicidade do meio, condições nem espaço para desenvolver o tema na sua inteireza e plenitude. É que, não obstante estejamos tratando apenas do conceito de uma única palavra utilizada pelo Constituinte a partir da referida Emenda Constitucional, muitas conseqüências jurídicas – travadas na relação fisco e contribuinte – advém do seu sistemático entendimento.

¹KNOEPFELMACHER, Marcelo. Aspectos do conceito constitucional de receita na Emenda nº 20/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, p. 52-64, jan. 2004.

A partir de então, a doutrina brasileira passou a se pronunciar sobre o tema, ora em manifestações incidentais, ora em trabalhos específicos sobre o conceito de “receita” na Constituição Federal e na lei.²

Mesmo com esse amadurecimento científico e jurisprudencial, verificado desde a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 até os dias de hoje, ainda entendemos relevante a análise – sistemática – do conceito de “receita” perante a Constituição Federal. Isto porque, conforme registramos em janeiro de 2004, “fato é que pouquíssimas manifestações, ao que nos consta, levaram em consideração, desde o fim de 1998 até os dias de hoje, a importância de se definir, do ponto de vista constitucional (eis que agora se trata de uma nova categoria constitucional) o conteúdo, sentido e alcance do termo ‘receita’, como base de cálculo possível para as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social”³.

Assim é que, entusiasmados com a possibilidade de desfrutar de perto dos ensinamentos do insigne Professor José Artur Lima Gonçalves, da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo, que carrega consigo densa tradição de visão sistemática do direito positivo, aliada ao brilhantismo e familiaridade no trato das categorias e conceitos constitucionais⁴, nos propusemos a ampliar e aprofundar o trabalho publicado em janeiro de 2004, agora no bojo de dissertação acadêmica para a obtenção do título de Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da mesma Universidade Católica de São Paulo.

Temos ciência de que a análise minuciosa do conceito de “receita” como base de cálculo possível para as contribuições de Seguridade Social

²Veja-se, a propósito, a monografia específica sobre o tema, de José Antonio Minatel, in *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.

³in KNOEPFELMACHER, Marcelo. op. cit., p. 53.

⁴Confira-se a clássica obra GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros Ed., 1997.

continuará sendo objeto de vastos estudos acadêmicos e questões jurídicas verificadas no dia-a-dia dos operadores do direito tributário. O tema é complexo e revela tendência que veio para ficar no âmbito da política de tributação no Brasil: a exigência instantânea de tributos em razão da prática de conduta de aparentemente fácil identificação (auferir receita).

Com a presente dissertação, o que se pretende é apenas contribuir para o debate. Se luzes forem lançadas sobre o tema, o esforço não terá sido em vão.

1. APONTAMENTOS SOBRE O MÉTODO

Como já se afirmou linhas acima, iremos discorrer, no presente trabalho, sobre o conceito constitucional de receita e propor, sem a pretensão de esgotar o assunto, um método para sua tributação sistemática.

Sempre quando se refere à palavra método, a associação com a contribuição de René Descartes é sintomática, notadamente por conta da sua obra Discurso sobre o Método⁵, publicada originalmente em 1637.

Com efeito, na visão do grande filósofo francês que tanto influenciou o pensamento a partir do século XVII e inaugurou a escola do racionalismo – em especial com a notável produção e concepção da geometria analítica (aplicação da álgebra à geometria), sendo-lhe atribuídas as linhas que compõem um gráfico (coordenadas cartesianas) –, o método aplicado à matemática⁶ poderia também se aplicar ao conhecimento não-matemático, adotando-se, para tanto, 3 (três) etapas.

A primeira delas consistia na observação direta e imediata, tendo Descartes apontado que nunca se pode estar certo de que as coisas são de fato tal como nos parecem, por mais atentamente que se olhe para elas, e por mais desperto e alerta que seja o estado de espírito do observador.

⁵Que carrega variações no título na tradução para a língua portuguesa, encontrando-se também publicações com o título *Discurso do Método*.

⁶Consistente em se partir de premissas simples e verdadeiras e, movendo-se por passos lógicos, chegar-se sempre a conclusões igualmente simples e verdadeiras, alcançando-se mundos inteiros de descobertas nada simples e inegavelmente verdadeiras.

Do que resulta necessária a consideração acerca da segunda etapa apontada por Descartes, no bojo da qual esse filósofo esboçava a preocupação de não ter certeza de estar fazendo determinada coisa acordado ou sonhando. Observou Descartes que muitas vezes sonhara estar sentado à lareira lendo, ou à mesa do estúdio escrevendo, quando, todo o tempo, na verdade, estivera na cama, dormindo. Como poderia estar certo de não estar sonhando neste exato momento? Parecia-lhe, pois, que nunca poderia estar absolutamente certo de não estar sonhando, delirando ou algo parecido.

Daí a razão de ser da terceira etapa do método cartesiano, ao invocar a questão sobre serem todos os erros e ilusões da sua parte devidos ao fato da existência, sem que se soubesse, de um espírito superior cujo objetivo era o de iludi-lo, exercendo poder sobre-humano sobre o grande filósofo. E conclui afirmativamente: “Assim, a única coisa neste e qualquer outro caso da qual posso estar inabalavelmente seguro é de que estou tendo as experiências que estou tendo. E a partir daí, há coisas que posso inferir com absoluta certeza. Primeiro de tudo significa que sei que sou algum tipo de ser existente. Posso não conhecer minha própria natureza, e de fato posso ter opiniões completamente errôneas sobre o que ela é, mas que eu existo é indubitável.” Descartes sintetizou essas conclusões numa frase latina que se tornou famosíssima: *Cogito ergo sum*, normalmente traduzida por “Penso, logo existo”.⁷

A investigação dessas três etapas permitiu que René Descartes concluísse que, realmente, há coisas fora da matemática e da lógica (coisas sobre o mundo de fato) que se pode saber com absoluta certeza.

⁷in DESCARTES, René. *Discurso do método*. Trad. Maria Ermantina Galvão. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 38. De acordo com a nota 4 da tradução à Quarta Parte dessa obra: “Proposição inicial e fundamento da filosofia (chamado *cogito*, abreviação da expressão latina *cogito, ergo sum*, ou seja, penso, logo existo). A propósito dessa expressão, observou-se que Santo Agostinho utilizara para refutar os cépticos a expressão: ‘Se me engano, existo.’ Não se tem certeza de que Descartes conhecia os escritos de Santo Agostinho. De todo modo, mesmo que a expressão seja semelhante nos dois autores, o uso que lhe dão é totalmente diferente: não há em Santo Agostinho nem dúvida metódica que a precede nem edificação de uma física que a segue.”

Nosso propósito, ao apresentar e formular um método para a tributação sistemática da “receita” perante a Constituição Federal (após exaustiva análise do seu conceito constitucionalmente pressuposto), procurará seguir o pensamento cartesiano, na exata medida em que, da própria investigação do texto constitucional, será possível concluir, com larga margem de segurança, que, considerados os princípios constitucionais que regem a tributação em nosso sistema jurídico constitucional tributário, existe um núcleo semântico que não pode ser aviltado, modificado ou aniquilado, sob pena de burla à Constituição Federal.

É justamente do processo de investigação desse conteúdo semântico mínimo que se verificará nosso método.

2. SISTEMA CONSTITUCIONAL

2.1. Noção de Sistema

A abordagem por meio de uma visão de sistema é mecanismo que torna o estudo de qualquer realidade mais proveitoso e seguro, conforme já advertia Geraldo Ataliba⁸.

Segundo esse mesmo autor, “os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros.”⁹

Conforme registra José Artur Lima Gonçalves, “sistema é um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante. Esse conceito aglutinante serve de critério unificador, na linguagem de Geraldo Ataliba, atraindo e harmonizando, em um só sistema, os vários elementos de que se compõe.”¹⁰

O sistema jurídico, por sua vez, é composto de elementos aglutinados em torno de um conceito fundamental, que se verifica por meio da reunião harmônica, ordenada e unitária de princípios e regras.

⁸in ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968. p. 4.

⁹Id. Ibid.

¹⁰in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 40-41.

Ainda segundo José Artur Lima Gonçalves, dentro desse sistema (jurídico) “gravitam subsistemas erigidos a partir de seus próprios conceitos aglutinantes”.¹¹

Mas antes de verificarmos o objeto do sistema jurídico constitucional tributário brasileiro¹², registramos um clássico exemplo sobre a idéia de sistema, proposto por Tercio Sampaio Ferraz Jr.¹³, para quem: “uma sala de aula é um conjunto de elementos, as carteiras, a mesa do professor, o quadro-negro, o giz, o apagador, a porta etc.; todavia, esses elementos, todos juntos, não formam uma sala de aula, pois pode tratar-se de um depósito da escola; é a disposição deles, uns em relação aos outros, que nos permite identificar a sala de aula; essa disposição depende de regras de relacionamento; o conjunto dessas regras e das relações por elas estabelecidas é a estrutura. O conjunto dos elementos é apenas o repertório. Assim, quando dizemos que a sala de aula é um conjunto de relações (estrutura) e de elementos (repertório), nela pensamos como um sistema. O sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório. Nesse sentido, ordenamento é sistema.”

Veja-se que o referido autor, mesmo trabalhando com outra terminologia (“repertório” ao invés de “elementos” a que se referia Geraldo Ataliba; e “ordenamento”¹⁴ ao invés de “sistema”), traz uma importante ilustração em torno

¹¹GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 5.

¹²Registre-se que José Artur Lima Gonçalves adota a terminologia “subsistema constitucional tributário brasileiro”. Já Geraldo Ataliba adotava a terminologia “sistema (parcial) constitucional tributário”, in ATALIBA, Geraldo. op. cit., p. 20.

¹³in FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 176.

¹⁴Para Tercio Sampaio Ferraz Jr., “A noção de ordenamento é complexa. Em princípio, um ordenamento é um conjunto de normas. O ordenamento jurídico brasileiro é o conjunto de todas as suas normas, em que estão incluídas todas as espécies que mencionamos ao classificá-las. No entanto, não apenas. Nele estão contidos critérios de classificação, como é o caso das classificações legais das coisas (Código Civil Brasileiro de 1916, arts. 43 ss e Código Civil de 2002, arts. 79 ss) que organizam a matéria, esclarecem as relações de integração, mas não são normas, não constituem imposição vinculante e institucionalizada. Também nele se encontram meras definições (que não se confundem com as definições normativas, isto é, com a imposição compulsória de uma definição) como é, por exemplo, a definição de doação (Código Civil Brasileiro de 1915, art. 1.165; Código Civil de 2002, art. 538): a definição constante do Código é uma orientação, mas que não decide inapelavelmente sobre o sentido, pois a lei pode ter fornecido uma noção que, observando-se o contexto em que se insere (o chamado regime jurídico), pode revelar-se ou como estreito ou demasiadamente abrangente.”. Id. Ibid., p. 175-176.

da noção de sistema, dando especial destaque para as circunstâncias necessárias à sua identificação.

Registre-se que o próprio termo sistema não tem apenas um significado, revelando-se, assim, conceito polissêmico.¹⁵

Mas sem perder o foco sobre o objeto de que vamos tratar, cumpre, nesse sentido, detectar o critério aglutinante do sistema jurídico constitucional tributário brasileiro.

O critério aglutinante desse sistema está ligado, a nosso ver, aos princípios e regras¹⁶ constitucionais que regem o exercício da tributação, na extensão da sua função estatal de arrecadar dinheiro a título de tributo.

Ou seja, considerando a premissa de que a solução para qualquer conflito somente será possível a partir da verificação sistemática dos elementos normativos aplicáveis à questão, impõe-se analisar detidamente o sistema jurídico constitucional tributário brasileiro.

2.2. Unidade e Harmonia do Sistema

É imperativo que toda norma jurídica¹⁷ deve ser interpretada e aplicada em harmonia com o sistema como um todo unitário, respeitando e observando os princípios maiores desse sistema jurídico.¹⁸

¹⁵Veja-se, sobre a polissemia do conceito de sistema, as considerações de José Artur Lima Gonçalves, *in* *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*, cit., p. 41-43.

¹⁶Iremos tratar, em tópico específico, a respeito do conceito de regras jurídicas e normas jurídicas. Veja-se a, propósito, a nota de rodapé 17 a seguir.

¹⁷Paulo de Barros Carvalho define “norma jurídica” como “significação construída a partir dos textos positivados e estruturada consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.” *in* CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 22.

¹⁸Para Hans Kelsen a questão da unidade do sistema decorre da própria noção da norma fundamental, nos seguintes termos: “Como a norma fundamental é o fundamento de validade de todas as normas

Como registra José Artur Lima Gonçalves, “princípios e regras, organizados de forma sistemática, não brigam entre si.”¹⁹

Dessas considerações, resulta inequívoca a importância a respeito do que corresponde o contexto do sistema jurídico. Neste aspecto, são providenciais as palavras de Tercio Sampaio Ferraz Jr. sobre não ser a validade da norma uma qualidade intrínseca, mas sim uma característica dependente do seu contexto: “A validade da norma não é uma qualidade intrínseca, isto é, normas não são válidas em si: dependem do contexto, isto é, dependem da relação da norma com as demais normas do contexto. O contexto, como um todo, tem que ser reconhecido como uma relação ou conjunto de relações globais de autoridade. Tecnicamente diríamos, então, que a validade de uma norma depende do ordenamento no qual está inserida.”²⁰

Daí, portanto, a impossibilidade de se conceber um determinado comando legal isolado do contexto sistemático dos demais comandos legais correlatos e, especialmente, dos princípios que informam a matéria, de maneira harmônica, orgânica, organizada, hierarquizada²¹ e vocacionada à coerência.

Dada a própria estrutura hierarquizada do sistema jurídico, apartaremos os princípios das meras regras, passando a analisa-los no tópico abaixo.

pertencentes a uma e mesma ordem jurídica, ela constitui a unidade na pluralidade destas normas. Esta unidade também se exprime na circunstância de uma ordem jurídica poder ser descrita em proposições jurídicas que se não contradizem. (...)”, in Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 228.

¹⁹ in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 40-41.

²⁰ in FERRAZ JR., Tercio Sampaio. op. cit., p. 175.

²¹ Sobre a hierarquia das normas do sistema normativo, ensinava Geraldo Ataliba: “Os sistemas normativos são formados pela composição hierarquizada e sistemática das normas que o compõem.” in ATALIBA, Geraldo. op. cit., p. 20.

2.3. Princípios

Em obra clássica, já se manifestava Geraldo Ataliba que o sistema jurídico – ao contrário de ser caótico e desordenado – tem profunda harmonia interna. Esta se estabelece, segundo esse autor, “mediante uma hierarquia segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes. Dessa hierarquia, decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores. Estes subordinam certas regras que, à sua vez, submetem outras.”²²

Mesmo no nível constitucional, segundo Geraldo Ataliba, há uma ordem que faz com que as regras tenham sua interpretação e eficácia condicionada pelos princípios.²³ Estes se harmonizam, em função da hierarquia entre eles estabelecida, de modo a assegurar plena coerência interna ao sistema.

Assim é que cada princípio constitui membro de um grande todo. Dessa conexão, enfatizava Geraldo Ataliba, “recebe luz a norma particular. O sentido de uma disposição ressalta nítido e preciso, quando confrontado com outras normas gerais ou supra-ordenadas, de que constitui uma derivação, uma aplicação ou uma exceção, quando se remonta, dos preceitos singulares, ao inteiro ordenamento jurídico.”²⁴

Os princípios apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo, de modo que se pode afirmar que os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas e fundamentais do sistema jurídico.

²²in ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985. p. 6.

²³Id. Ibid.

²⁴Id. Ibid.

2.4. Princípios como Valores ou Limites Objetivos

Para Paulo de Barros Carvalho, emprega-se o termo “princípio” para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usado, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma²⁵.

E prossegue o referido autor, ao identificar quatro usos distintos para o termo “princípio”: “(a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; (b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; (c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e (d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’; enquanto nos dois últimos, ‘princípio’ como ‘valor’ ou como ‘critério objetivo’.”²⁶

No tocante à distinção entre “valor” e “limite objetivo”, acentua Paulo de Barros Carvalho²⁷, citando o magistério de Miguel Reale, que, em relação aos primeiros, existem os seguintes traços característicos: a bipolaridade (a), apenas possível entre os objetos ideais, que é a marca obrigatória nos valores. Assim, onde houver um valor, haverá como contraponto o desvalor, de tal modo que os valores positivos e negativos implicar-se-ão mutuamente, daí a implicação (b), recíproca. A necessidade de sentido ou referibilidade (c), querendo significar que o valor importa sempre uma tomada de posição do ser humano perante alguma coisa, a que está referido. Além disso, os valores são entidades vetoriais, apontando para uma direção determinada, denunciando, com isso, preferibilidade (d). Os valores ainda

²⁵in CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 141.

²⁶Id. Ibid.

²⁷Id. Ibid.

têm como traço característico a incomensurabilidade (e), posto que não são passíveis de medição. Apresentam os valores forte tendência à graduação hierárquica (f), o que exprime a inclinação de se acomodarem em ordem escalonada, quando se encontram em relações mútuas, tomando como referência o mesmo sujeito axiológico. Requerem os valores sempre objetos da experiência para neles assumir objetividade (g). Não se revelam sem algo que os suporte e sem uma ou mais consciência às quais se refiram, de molde a revelar, do processo histórico respectivo, forte carga de historicidade (h). E, por derradeiro, é próprio dos valores o timbre de inexauribilidade (i), de maneira que, a cada passo, os valores sempre excedem os bens em que se objetivam.

Como se pode verificar dessas lições de Paulo de Barros Carvalho, os “valores” levam, necessariamente, o intérprete a um mundo de subjetividades.

Tal não se passa, contudo, com os “limites objetivos”, os quais são perceptíveis com muito mais facilidade na aplicação prática do direito. Paulo de Barros Carvalho cita o exemplo do princípio da anterioridade, o qual será abordado oportunamente, qualificando-o como limite objetivo, exatamente porque, segundo esse autor, “sua comprovação em linguagem competente é de uma simplicidade franciscana: basta exibir o documento oficial relativo ao veículo que introduziu normas jurídicas no sistema do direito positivo, com a comprovação do momento em que se tornou de conhecimento público, e poderemos saber, imediatamente, se houve ou não respeito ao princípio da anterioridade. E, por igual, a legalidade. Se o tributo foi introduzido por ato infralegal, o que se prova com facilidade, ficaremos seguros de que o princípio foi violado.”²⁸

²⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 143.

Observamos, contudo, que o conceito de facilidade na identificação de um limite objetivo, em contraposição a um valor, também encerra um grau de subjetividade. É o caso do princípio do não-confisco, que ora pode ser concebido como um valor objetivo (na indesejável circunstância de se estabelecer um teto para a sua caracterização), ora pode ser tido como uma verdade fundante do sistema tributário, assumindo cores de valor.²⁹

Com essas noções em torno da idéia de princípio, iremos nos referir a esse conceito da forma mais ampla possível, dada a sua extraordinária relevância no contexto dos sistemas, tanto normativo (direito positivo) como descritivo (Ciência do Direito).

2.5. Normas Jurídicas

Normas jurídicas, de acordo com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, correspondem às “significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.”³⁰

Distinguem-se as normas jurídicas dos enunciados prescritivos (estes últimos utilizados na função pragmática de prescrever condutas), exatamente por encontrarem as normas jurídicas fundamento nos textos do direito positivo.

²⁹Sobre o princípio do não-confisco, são providenciais as palavras de Estevão Horvarth: “A verificação de que não é nada fácil, muita vez, chegar a um consenso sobre o que significa cada um dos denominados conceitos ‘vagos’, ‘indeterminados’, no Direito, não pode implicar que eles deixem de ser considerados e, de conseqüente, aplicados, como manda a lei e, em certos casos, a própria Constituição. A ‘não-confiscatoriedade’ está entre esses conceitos e resulta visivelmente estampada a dificuldade que se apresenta ao dizer o que ela quer dizer em cotejo, por exemplo, com os princípios da legalidade e da anterioridade. Estes estariam inseridos naquela categoria a que o professor Paulo de Barros Carvalho denomina de ‘limites objetivos’.” In HORVARTH, Estevão. op. cit., p. 144-145.

Sobre qualidade de limite objetivo do princípio do não-confisco, veja-se a monografia de Fabio Brun Goldschmidt in *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

³⁰in CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 22.

A norma jurídica é composta por um antecedente e um conseqüente que, unidos por um operador deôntico (nas formas proibido, permitido e obrigatório), revelam o dever-ser contido nessa mesma norma jurídica.

Sobre a norma jurídica, registra Paulo de Barros Carvalho: “A regra assume, portanto, uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. E esse ato de vontade, de quem detém o poder jurídico de criar normas, expressa-se por um ‘dever-ser’ neutro, no sentido de que não aparece modalizado nas formas ‘proibido’, ‘permitido’ e ‘obrigatório’. ‘Se o antecedente, então deve-ser o conseqüente’. Assim diz toda e qualquer norma jurídico-positiva.”³¹

Mais adiante, e referindo-se ao dever-ser na condição de conectivo intraproposicional, descreve Paulo de Barros Carvalho a estrutura lógica modalizada das normas jurídicas: “Cumpre acrescentar, entretanto, que no arcabouço normativo, enquanto estrutura lógica, encontraremos outro ‘dever-ser’ expresso num dos operadores deônticos, mas inserto no conseqüente da norma, dentro da proposição-tese, ostentando caráter intraproposicional e aproximando dois ou mais sujeitos, em torno de uma previsão de conduta que deve ser cumprida por um e pode ser exigida pelo outro. Este ‘dever-ser’, na condição de conectivo intraproposicional, triparte-se nos modais ‘proibido’ (V), ‘permitido’ (P) e ‘obrigatório’ (O), diferentemente do primeiro, responsável pela implicação, e que nunca se modaliza.”³²

Ou seja, em todas as unidades do sistema encontraremos a descrição de um fato “F” que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará

³¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 23.

³²Id. Ibid., p. 26.

nascer uma relação jurídica (S' R S'') entre dois sujeitos de direito, modalizada com um dos operadores deônticos: obrigatório, proibido ou permitido (O, V ou P).³³

As normas jurídicas, ao conterem tal estrutura lógica, têm a virtude de regular as condutas intersubjetivas, conferindo ao direito sua razão de ser: a organização e disciplina da vida em sociedade.

A estrutura formal $[D(p \rightarrow q)]$ das normas jurídicas é similar, tanto para a norma primária (que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto) como para a norma secundária (que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária).

Sobre serem as normas jurídicas gerais e individuais, costuma-se compreendê-las no âmbito dos seus destinatários. Ou seja, geral é aquela norma jurídica que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual a que se volta a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas.

Já no que tange à abstração e concretude das normas jurídicas, tais características dizem respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. É dizer, a tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo.

³³ Observe-se que estamos nos referindo à descrição do fato; e não ao fato em si. Nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Jr., “é preciso distinguir entre fato e evento. A travessia do Rubicão por Cesar é um evento. Todavia, ‘Cesar atravessou o Rubicão’ é um fato. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que César atravessou o Rubicão’ conferimos *realidade* ao *evento*. ‘Fato’ não é, pois, algo concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade.” in FERRAZ JR., Tércio Sampaio. op. cit., p. 278.

Para Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária, que será objeto das nossas atenções em tópico específico, é uma norma geral e abstrata, eis que “atinge as condutas intersubjetivas por intermédio do ato jurídico-administrativo de lançamento ou de ato do particular, veículos que introduzem no sistema norma individual e concreta.”³⁴

Sobre a classificação de normas de estruturas e normas de conduta, tem-se que as primeiras destinam-se a determinar limites ou estabelecer outra conduta que servirá de meio para a construção das próprias normas de conduta. Já as normas de conduta, por sua vez, esgotam a qualificação jurídica da conduta, orientando-a em termos decisivos e finais.

Ainda de acordo com o magistério de Paulo de Barros Carvalho, são normas de conduta, dentre outras, as regras-matrizes de incidência tributária e todas aquelas atinentes ao cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, também chamados de “obrigações acessórias”. E, segundo esse mesmo autor, são tipicamente regras de estrutura aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, as que prescrevem pressupostos etc.³⁵

O seguinte exemplo, sugerido por Paulo de Barros Carvalho, ilustra bem a distinção entre regras de conduta e regras de estrutura: “*Regra de conduta: Antecedente:* prestar serviços de peritagem, no Município de São Paulo, dando-se como prestado o serviço no instante da entrega do correspondente laudo pericial. *Consequente:* o prestador deverá pagar à Fazenda Municipal a importância correspondente a 5% do valor cobrado pelo trabalho. *Regra de estrutura: Antecedente:* dado o fato da existência do órgão legislativo municipal.

³⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 35.

³⁵Id. Ibid., p. 36.

Conseqüente: deve ser a competência para que esse órgão edite normas sobre o ISSQN.”³⁶

2.6. Regra-Matriz de Incidência Tributária

No âmbito tributário, a regra-matriz de incidência é norma primária, geral e abstrata, na qual se prescreve a conduta exigida do contribuinte (obrigação de dar). A ela corresponde uma norma secundária, na qual se prescreve a pena para o descumprimento da obrigação de dar, prevista na norma primária (ilícito tributário). Ambas tornam a norma completa.

A nós, no entanto, interessa somente a regra-matriz de incidência tributária, onde está prevista a obrigação tributária, o dever imposto ao administrado. O exame da norma secundária, de caráter penal, foge ao âmbito do presente estudo, composto de exigências pecuniárias compulsórias que não decorram da prática de ato ilícito.

A regra-matriz de incidência tributária pode ser dividida em antecedente e conseqüente. No antecedente (também chamado hipótese ou suposto), localizam-se as diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá, no antecedente, um critério material (comportamento de alguma pessoa ou estado de fato), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já no conseqüente, também chamado prescritor, haverá um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos oferece-nos a possibilidade de exhibir, na plenitude, o núcleo lógico-formal da norma-padrão,

³⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 36-37.

preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.³⁷

Aplicando-se esses ensinamentos a um caso prático, poderíamos desenhar a regra-matriz de incidência do IPTU da seguinte maneira: Antecedente: 1) critério material – ser proprietário de um imóvel (comportamento predicativo); 2) critério espacial – no perímetro urbano do Município; 3) critério temporal – computado o acontecimento no dia 1 de janeiro de cada ano civil. Conseqüente: 1) critério pessoal – sujeito ativo será o Município e o sujeito passivo será o proprietário; 2) critério quantitativo – a base de cálculo é o valor do bem imóvel, sobre o qual se aplicará a alíquota de 1% (conforme a lei).³⁸

Como se verifica, a regra-matriz captura a obrigação tributária, expondo cada um de seus aspectos. O estudo da regra matriz de incidência é capaz de resolver a mais ampla gama de questões tributárias, permitindo a perfeita identificação dos diversos critérios que compõem a norma. Traduz-se num excelente método de análise do fenômeno da incidência, auxiliando o cientista no preciso mapeamento da obrigação tributária e conferindo-lhe condições para melhor compreendê-la.

2.7. Os Critérios do Antecedente: Material, Espacial e Temporal

Com relação ao critério material da hipótese de incidência, Paulo de Barros Carvalho ensina tratar-se de “expressões genéricas designativas de comportamento de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, ‘vender mercadorias’, ‘industrializar produtos’, ‘ser proprietário de bem imóvel’, ‘auferir rendas’,

³⁷Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 81.

³⁸Id. Ibid., p. 82.

‘pavimentar ruas’ etc.”. Explica o autor que esse núcleo “será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludimos 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.)”.³⁹

O critério espacial, por sua vez, é conceituado por Geraldo Ataliba como “a indicação de circunstâncias de lugar – contidas explícita ou implicitamente na h.i. – relevantes para a configuração do fato imponible.”⁴⁰

Ainda segundo Geraldo Ataliba, “como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.”⁴¹

No que diz respeito, finalmente, ao critério temporal, deve-se entendê-lo como a propriedade que a hipótese de incidência tributária tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible.

Registra Geraldo Ataliba que pode a lei mencionar uma data (caso dos impostos imobiliários), uma circunstância determinável no tempo (tal como se dá, por exemplo, com o ICMS, em que sua hipótese de incidência é a realização, por comerciante ou equiparado, de operação jurídica mercantil que

³⁹in CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 251.

⁴⁰in ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1996. p. 93.

⁴¹Id. Ibid.

importe circulação – jurídica – de mercadoria; o aspecto temporal dessa hipótese de incidência é explicitamente disposto pela lei como sendo a sua saída do estabelecimento do sujeito passivo). Nesse exemplo, observe-se que a referência à saída é uma indicação – não da materialidade da hipótese de incidência – mas do momento em que deve ser reputado consumado o fato imponible. Se a lei assim não dispusesse expressamente, o momento a ser considerado seria o da prática do ato jurídico mercantil posto como aspecto material da hipótese de incidência.

2.8. Os Critérios do Conseqüente: Pessoal e Quantitativo

O critério pessoal é integrado tanto pelo sujeito ativo como pelo sujeito passivo da relação tributária.

O sujeito ativo (vale dizer, aquele que é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária) pode ser, no direito tributário brasileiro, uma pessoa jurídica pública ou privada⁴².

Dentre as pessoas jurídicas de direito público, há aquelas investidas de capacidade política – e que são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada,

⁴²Paulo de Barros Carvalho não vê óbices em que também figure, como sujeito ativo, uma pessoa física, *in Curso de direito tributário*, cit., p. 295. Referido autor também ressalta, com todas as letras, a impropriedade do artigo 119 do Código Tributário Nacional, qualificando-o como letra morta, na exata medida em que, nos termos da Constituição, existe expressa permissão para que pessoas titulares de competência tributária transfiram a capacidade ativa para outro ente, público ou privado, para figurar na relação, na condição de sujeito ativo do vínculo.

exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas.

Já no que tange ao sujeito passivo, este será a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da obrigação tributária.

Nos termos do Código Tributário Nacional, o contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato imponible (artigo 121, parágrafo único, I). Ainda de acordo com o referido Código, a lei pode atribuir a obrigação de pagar tributo a pessoa diversa, dito responsável, mas que esta, igualmente, deverá ser pessoa vinculada de alguma forma ao fato imponible (artigo 128 do CTN).

Citando Rubens Gomes de Sousa, Paulo de Barros Carvalho esclarece que a orientação normativa em questão vislumbra no sujeito passivo aquela pessoa que estava em relação econômica com o fato jurídico tributário, dele extraindo vantagens, ilustrando que o Estado por vezes tem interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente. Nesse cenário, dá-se, então, a chamada sujeição passiva indireta, que apresenta 2 (duas) modalidades: (a) transferência e (b) substituição; por sua vez, a transferência comporta 3 (três) hipóteses: (a.1) solidariedade; (a.2) sucessão; e (a.3) responsabilidade.⁴³

O critério quantitativo corresponde ao binômio base de cálculo/alíquota, cujos elementos compõem, em conjunto, o montante do tributo.

⁴³in CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 297-298.

Sobre a questão de eventual inconstitucionalidade dos tributos fixos (isto é, despidos do binômio base de cálculo/alíquota), alinhamo-nos ao magistério de Fabio Brun Goldschmidt, para quem: “Como já assinalava Geraldo Ataliba, tanto a alíquota quanto a base de cálculo podem estar ausentes em determinadas espécies tributárias. As taxas, nesse sentido, ao remunerar um serviço prestado, guardam proporção exclusivamente com o custo desse serviço, que é específico e divisível e, por isso mesmo, objetivamente aferível pelo contribuinte (assim os pedágios, as certidões etc.). As contribuições, de igual forma, podem eventualmente ser fixas, na medida em que retribuem um benefício auferido, uma atuação do Estado. Exemplo disso é a contribuição para a OAB, que é despida de alíquota e base de cálculo.”⁴⁴

A base de cálculo tal como elemento integrante do critério quantitativo da hipótese de incidência tributária (ou da regra-matriz de incidência tributária) corresponde à perspectiva dimensional da própria hipótese de incidência. Ou seja, é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, nos dizeres de Geraldo Ataliba⁴⁵, que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*. É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da hipótese de incidência; é propriamente uma medida sua.

Sobre a transcendental importância da base de cálculo na configuração da hipótese de incidência tributária, já alertava Geraldo Ataliba: “Enfim, tão importante, central e decisiva é a base impositiva que se pode dizer que – conforme o legislador escolha uma ou outra – poderemos escolher configurada esta ou aquela espécie e subespécie tributária. Efetivamente, em direito tributário, a importância da base impositiva é nuclear, já que a obrigação tributária tem por

⁴⁴in GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. op. cit., p. 131.

⁴⁵in ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 97.

objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponible, ou dela decorrente ou com ela relacionada.”⁴⁶

Já a alíquota corresponde ao termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponible.

Conforme registra Paulo de Barros Carvalho, alíquota, etimologicamente, na qualidade de vocábulo latino de primeira declinação, quer dizer parte, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes.⁴⁷

Explica Paulo de Barros Carvalho que nem sempre a alíquota se apresenta em forma de percentagem: “Se freqüentemente a alíquota se apresenta em forma de percentagem, nada impede que seja concebida em termos monetários (no exemplo: \$ 1,20 por metro linear de comprimento, no caso da fabricação de tecidos). Soaria deveras estranho vê-la aqui como parte, parcela ou fração pretendida pela Fazenda Pública. A verificação etimológica da palavra atende só a uma espécie do gênero, o que sugere a sua impropriedade.”⁴⁸

Assim, as alíquotas podem assumir duas feições: (a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo (por exemplo: \$ 1,20 por metro linear, até 100 metros; \$ 2,40 por metro linear, de 101 a 300 metros, e assim por diante); ou (b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que, neste caso, será representada por quantia monetária).

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 101.

⁴⁷ in CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 335.

⁴⁸ Id. Ibid.

Por derradeiro, registre-se que, aparecendo em forma de fração (hipótese “b” supra), a alíquota pode ser proporcional invariável (por exemplo: $1/25$ da base de cálculo, seja qual for seu valor monetário); proporcional progressiva (aumentando a base de cálculo, aumenta a proporção); ou proporcional regressiva (aumentando a base, diminui a proporção). Além disso, as alíquotas proporcionais progressivas podem aumentar por degraus ou escalões (caso do Imposto sobre a Renda – pessoa física) ou de maneira contínua e ininterrupta, até o limite máximo que a lei indicar.

3. ASPECTOS RELEVANTES DO SISTEMA JURÍDICO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

3.1. Separação dos Poderes

Passemos a analisar os aspectos relevantes do sistema jurídico constitucional brasileiro, cuja verificação é necessária para o deslinde do conceito constitucional do termo “receita” e o método para sua tributação sistemática

Conforme ensina Geraldo Ataliba, “a tripartição do poder aparece como a forma mais perfeita para assegurar-se o regime republicano representativo, com os seus necessários ingredientes de responsabilidade e igualdade (ou isonomia jurídica), diante do poder do Estado. Engendra um sofisticado mecanismo de checks and balances – como o designam os doutrinadores norte-americanos – que tende a realizar o postulado de que ‘o poder contenha o poder’”.⁴⁹

O princípio da separação dos poderes está inserto no artigo 2º da Constituição Federal, segundo o qual “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

É justamente na extensão do chamado princípio da separação dos poderes que se consegue evitar a concentração, num só órgão, das competências legislativa, executiva e judiciária.

⁴⁹in ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985. p. 20.

A separação dos poderes visa exatamente colocar os três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) em pé de igualdade, demarcando com rigidez suas esferas de atuação, possibilitando, assim, sua convivência harmônica e independente, tal como a idealizou Montesquieu.

É por meio da tripartição dos poderes que a atividade administrativa há de ser precedida pela legislativa, encontrando-se nesta o próprio guia, o próprio fundamento e o próprio limite.

Também com base na repartição dos poderes é que serão distintos os órgãos prepostos a uma ou outra atividade, razão pela qual alguns só editam normas gerais, sem descer às providências concretas; e outros só tomam providências concretas nos limites consentidos pelas normas gerais.

Celso Antonio Bandeira de Mello entende que o critério adequado para identificar as funções do Estado é o critério formal, ou seja, “aquele que se prende a características impregnadas pelo próprio Direito à função tal e qual.”⁵⁰

Assim, para esse autor, a *função legislativa* é a função que o Estado, e somente ele, exerce por via de normas gerais, normalmente abstratas, que inovam inicialmente na ordem jurídica, isto é, que se fundam direta e imediatamente na Constituição Federal. *Função jurisdicional* é a função que o Estado, e somente ele, exerce por via de decisões que resolvem controvérsias com força de “coisa julgada”, atributo este que corresponde à decisão proferida em última instância pelo Poder Judiciário e que é predicado desfrutado por qualquer sentença ou acórdão contra o qual não tenha havido tempestivo recurso. *Função*

⁵⁰in, MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2003. p. 33.

administrativa, por sua vez, é a função que o Estado, ou quem lhe faça as vezes, exerce (normalmente o Poder Executivo e seus sujeitos auxiliares) na intimidade de uma estrutura e regime hierárquicos e que no sistema constitucional brasileiro se caracteriza pelo fato de ser desempenhada mediante comportamentos infralegais ou, excepcionalmente, infraconstitucionais, submissos todos a controle de legalidade pelo Poder Judiciário.⁵¹

Para o que nos interessa, a separação das funções impõe que norma com força de lei (vale dizer, que tenha a virtude de criar, modificar ou extinguir direitos) somente pode ser emanada do Poder Legislativo. Nesse sentido, a tributação sobre a receita somente poderá ser instituída por ato do Poder Legislativo. As exceções a essa imposição – ultra limitadas e decorrentes do próprio texto constitucional – serão analisadas em seguida.

3.2. Legalidade

A lei é o ato normativo primário uma vez que, respeitados os ditames constitucionais, inova em caráter inaugural a ordem jurídica.

É por meio da lei que a sociedade, por seus representantes imediatos (congressistas), se auto-regula. Essa é a regra nos países onde existe o chamado Estado de Direito, em que a lei – produzida pelo Poder Legislativo – assume o caráter geral, abstrato e igual para todos os que se encontram em situação jurídica equivalente.

⁵¹MELLO, Celso Antonio Bandeira de. op. cit., p. 34.

A Administração Pública (Poder Executivo), ao exercer suas funções, deve se apoiar exclusivamente na lei. O Poder Judiciário, por sua vez, é o garantidor máximo da legalidade.

Conforme registra Roque Antonio Carrazza, “nunca é demais encarecer que a Constituição Federal – documento solene, também chamado Lei das Leis – é o conjunto de normas que, além de criar juridicamente o Estado, apontando quem detém seus poderes e o modo pelo qual deve exercitá-los, indica a posição que as pessoas ocupam, diante deste mesmo Estado. Nos países de Constituição rígida, ela é a fonte da lei, ato normativo que pode impor direitos e deveres às pessoas.”⁵²

Ou seja, só a lei pode compelir as pessoas a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Só à lei é dado definir delitos e penas, impor deveres administrativos, determinar tributos, etc.

Registre-se que o princípio da legalidade – que não é exclusivamente tributário, porquanto se projeta sobre todos os domínios do Direito – vem enunciado no artigo 5º, II, da Constituição Federal, segundo o qual “(...) II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Verifica-se que o referido dispositivo constitucional, incluído no rol dos direitos individuais, consagra o conceito de liberdade, da forma mais ampla possível. Segundo o magistério de Roque Antonio Carrazza, “esta liberdade

⁵²in CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2004. p. 215.

consiste, dum modo geral, no fato de a atividade dos indivíduos não poder encontrar outro óbice *além* do contido na lei.”⁵³

No mesmo sentido é a posição de Alberto Xavier: “o princípio da reserva da lei, na acepção mais ampla que comporta, exprime – já o vimos – a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa.”⁵⁴

Tal é, portanto, o conteúdo e alcance do princípio da legalidade, na sua mais ampla consideração, que não pode ser menosprezado especialmente no trato das questões relativas à tributação. Como adverte José Artur Lima Gonçalves, referindo-se ao imposto sobre a renda: “o vício de tomar o regulamento (para não referir as chamadas portarias, instruções normativas, pareceres normativos, etc.) como ponto de partida da análise de questões relativas ao imposto sobre a renda é freqüente. O recurso à lei ordinária é raro; a referência ao texto constitucional chega a causar surpresa.”⁵⁵

3.3. Função Administrativa

Nessa altura, convém discorrer, ainda que de maneira breve, sobre os limites do âmbito da função administrativa, a fim de visualizá-la corretamente dentro do sistema jurídico constitucional.

Como decorrência da aplicação do princípio da legalidade, os órgãos administrativos têm, em matéria tributária, as atribuições de fiscalizar e

⁵³CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., p. 216.

⁵⁴in XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 17.

⁵⁵in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 58.

controlar o cumprimento das normas tributárias – mas apenas tais funções. Daí o despropósito de qualquer pretensão de inferir que “fiscalizar e controlar” implicam dar ao Executivo competência para legislar.

Fiscalizar é típica atividade de averiguar se certas situações, fatos ou comportamentos estão conformes a um padrão.

Analisando todas as passagens do texto constitucional em que o vocábulo “fiscalizar” é referido, José Artur Lima Gonçalves observa que: “Basta correr os olhos sobre estes dispositivos para ver que o significado jurídico do termo, em todas essas menções, é nuclearmente igual e, invariavelmente, (a) significa confrontar situações concretas com normas e (b) põe o sujeito ativo como aplicador da lei e jamais como formulador da regra. Portanto, lógica e cronologicamente, o ato de fiscalizar pressupõe norma posta à qual o ato fiscalizado será confrontado.”⁵⁶

O mesmo ocorre com o vocábulo “controle”, cuja origem deriva de *contra-rol*. Essa palavra indica o confronto entre um rol e uma situação de fato, para averiguar da adequação desta ao critério normativo em que o rol se consubstancia. Controlar também significa a verificação acerca da conformidade de uma situação com um critério normativo anterior.

Analisando as acepções do termo controlar, perante as disposições constitucionais, observa José Artur Lima Gonçalves que: “Em todos os casos, o controlador contrasta fatos ou comportamentos com padrão normativamente estabelecido. Em nenhum caso esse padrão é estabelecido inauguralmente pelo próprio controlador. Só o que este pode, quando pertinente, é regulamentar normas legais.”⁵⁷

⁵⁶in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 64.

⁵⁷Id. Ibid., p. 65.

Dessas considerações, resulta inequívoco que a função administrativa não pode transbordar dos limites impostos pela lei. Entender o contrário significa fazer ruir o sistema jurídico subjacente.

Como derradeira observação, cumpre mencionar que, no sistema jurídico constitucional brasileiro, nem mesmo ao supremo controlador – o Judiciário – foi dado o poder de formular as regras que servem de base e padrão à sua função – controladora –, especialmente em matéria tributária.

3.4. Exceções à Legalidade

Há no sistema jurídico constitucional exceções ao princípio da legalidade. Tais exceções, qualificadas como “restrições excepcionais” por Celso Antonio Bandeira de Mello⁵⁸, somente são verificadas quando expressamente autorizadas pelo próprio texto constitucional. Como bem adverte José Artur Lima Gonçalves, “a regra geral é que não há – salvo explícita norma constitucional excepcionadora – matéria que possa escapar de disciplina estabelecida mediante lei.”⁵⁹

As exceções à legalidade, expressamente referidas pela Constituição Federal, são as seguintes: (a) medidas provisórias, nos termos do artigo 62 do texto constitucional, sobre as quais o Presidente da República poderá expedir, com ressalva de certas matérias nas quais não são admitidas⁶⁰, “em casos de relevância e urgência”, e que terão “força de lei”, cuja eficácia, entretanto, será

⁵⁸in MELLO, Celso Antonio Bandeira de. op. cit., p. 115.

⁵⁹in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 66.

⁶⁰Nos termos dos incisos I a IV do artigo 62 da Constituição, não podem ser editadas medidas provisórias relativas a: I – a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; b) direito penal, processual penal e processual civil; c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e garantia de seus membros; d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; (para atender as despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública); II – que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; III – matéria reservada à lei complementar; IV – matéria já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

eliminada desde o início se o Congresso Nacional, a quem serão imediatamente submetidas, não as converter em lei dentro do prazo – que não correrá durante o recesso parlamentar – de 120 (cento e vinte) dias contados a partir da sua publicação; (b) o *caput* do artigo 48 da Constituição Federal estabelece que não serão objeto de lei as matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, listadas no artigo 49; matérias de competência exclusiva da Câmara dos Deputados, explicitadas no artigo 51; e matérias de competência exclusiva do Senado Federal, previstas no artigo 52, devendo todas essas exceções ser disciplinadas por meio de decretos legislativos e resoluções (artigo 59, incisos VI e VII); e (c) a lei delegada, restrita a determinadas matérias⁶¹, e que, de toda a forma, depende de prévia resolução do Congresso Nacional, que lhe fixará o “conteúdo e os termos do seu exercício”.

Como se verifica, é verdadeiramente limitado o leque de exceções à legalidade no sistema jurídico constitucional brasileiro, de modo a confirmar a regra geral – e soberana – no sentido da necessária observância à lei para criação, modificação e extinção de direitos.

3.5. Função do Regulamento e a Inovação da Ordem Jurídica

Nos termos do artigo 84, IV da Constituição Federal verifica-se competir privativamente ao Presidente da República “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução.”

⁶¹Nos termos do § 1º, incisos I a III do artigo 68 da Constituição, “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; e III – planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.”

O *caput* do artigo 37 do texto constitucional, por sua vez, estatui que “A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”.

Ou seja, nos termos da Constituição Federal, verifica-se com clareza que a administração é atividade subalterna à lei. Vale dizer, o regulamento expedido pela Administração Pública não poderá inovar a ordem jurídica, sob pena de manifesta afronta ao princípio da legalidade, referido e repetido em diversas passagens do texto constitucional, conforme já se mencionou. Não poderá, portanto, instituir tributos.

Sobre a função do regulamento, Celso Antonio Bandeira de Mello é enfático ao afirmar que a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja⁶². E conclui: “Portanto, a função do ato administrativo só poderá ser a de agregar à lei nível de concreção; nunca lhe assistirá instaurar originariamente qualquer cerceio a direito de terceiros.”⁶³

Assim é que o princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina.

Ao contrário do que sucede em relação aos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize, disso resultando que administrar é prover aos

⁶²in MELLO, Celso Antonio Bandeira de. op. cit., p. 93-94.

⁶³Id. Ibid., p. 94.

interesses públicos, assim caracterizados em lei, fazendo-o na conformidade dos meios e formas nela estabelecidos segundo suas disposições.

Nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello: “Segue-se que a atividade administrativa consiste na produção de decisões e comportamentos que, na formação escalonada do Direito, agregam níveis maiores de concreção ao que já se contém abstratamente nas leis.”⁶⁴

Sobre a função do regulamento, asseverava Geraldo Ataliba, perante a Constituição Federal anterior, que “Os atos do executivo (com a estrita exceção do decreto-lei e da lei delegada) não obrigam senão os subordinados hierárquicos da autoridade que os emanou. Tal sistema completa a tripartição do poder e fixa os confins – para reforçá-la – de sua eficácia, precisamente porque sublinha e reforça a legalidade, no sentido de *legalitariedade*, tal como exposta por Pontes de Miranda. O último *desideratum* do constituinte, nesse passo, foi o de assegurar a liberdade, pondo-a a salvo, fora do alcance do Executivo.”⁶⁵

Para Roque Antonio Carrazza, a função do regulamento e a impossibilidade de sua inovação na ordem jurídica se coloca nos seguintes termos: “O regulamento sempre pressupõe uma lei anterior à qual se ache vinculado. Só se torna obrigatório depois de publicado, na íntegra – juntamente com o decreto ou a instrução que o aprova – no Diário Oficial ou, à sua falta, em periódico a ele equivalente. (...) Em suma, os regulamentos, no Brasil, devem, apenas, executar a lei. E, por óbvio, tanto quanto ela, não podem, de regra (isto é, a menos que a lei, expressa ou implicitamente, o consinta), retroagir.”⁶⁶

⁶⁴MELLO, Celso Antonio Bandeira de. op. cit., p. 95.

⁶⁵in ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, cit., p. 106-107.

⁶⁶in CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., p. 328.

De maneira retumbante, conclui José Artur Lima Gonçalves sobre a invalidade do regulamento que transbordar os limites da lei: “No Brasil, o decreto obra *sob* a lei; transbordados seus estreitos limites, o Judiciário reconhecerá sua invalidade (podendo, também, ser ele sustado pelo Congresso Nacional, nos termos do art. 49, V, da Constituição Federal).”⁶⁷

3.6. Princípio da Estrita Legalidade em Matéria Tributária

Registra Américo Masset Lacombe que a Constituição Federal de 1967 foi a primeira a conter um capítulo específico referente ao sistema tributário. O artigo 20 consagrava o princípio da estrita legalidade dos tributos, vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.”⁶⁸

Tais ressalvas do artigo 20 da Constituição Federal de 1967 estavam expressas no parágrafo 2º do artigo 22, que facultava ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos referidos nos incisos I (importação de produtos estrangeiros), II (exportação, para o Estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados) e VI (operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários) do *caput* do mesmo artigo.

Na Emenda Constitucional nº 1, de 1969, o princípio específico da legalidade tributária vinha consagrado no artigo 19, inciso I, que vedava à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.” O artigo

⁶⁷in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 70.

⁶⁸in LACOMBE, Américo Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2000. p. 49.

21, que discriminava os impostos de competência da União, permitia ao Poder Executivo alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos mencionados nos incisos I (importação de produtos estrangeiros), II (exportação, para o Estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados) e V (imposto sobre produtos industrializados). Conforme observa Américo Masset Lacombe, “tal faculdade (de alterar as alíquotas ou bases de cálculo) o Poder Executivo também teria nos casos das contribuições previdenciárias ou de categorias profissionais, bem como naquelas que tinham em vista a intervenção no domínio econômico, conforme disposto no inciso I do parágrafo 2º do mesmo artigo 21.”⁶⁹

Perante a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, o princípio genérico da legalidade vinha consagrado no parágrafo 2º do artigo 153, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” Observe-se que o parágrafo 29 do mesmo artigo reafirmava o princípio da legalidade específica dos tributos (estrita legalidade), já agora integrado ao princípio da anterioridade, com a seguinte redação originária: “Parágrafo 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.”

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o princípio específico da legalidade tributária (ao lado do princípio geral, previsto pelo inciso II do seu artigo 5º, já referido linhas acima) vem consagrado no inciso I do seu artigo 150, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

⁶⁹LACOMBE, Américo Masset. op. cit., p. 50.

Observa Américo Masset Lacombe que o princípio da legalidade em matéria tributária, perante a Constituição Federal de 1988, “vem acoplado ao princípio da irretroatividade – decorrência dos princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica – e ao da anterioridade, vez que o inciso III do mesmo art. 150 veda às pessoas jurídicas de direito público de natureza política cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado e no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”⁷⁰

Os princípios da irretroatividade e da anterioridade serão vistos logo em seguida, cabendo registrar que, para Paulo de Barros Carvalho, o princípio da legalidade em matéria tributária (ou princípio da estrita legalidade) impõe que o “veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato)”⁷¹. Porém, observa o referido autor, “o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.”⁷²

Observe-se que as exigências e restrições, decorrentes da adoção, pelo legislador constituinte de 1988, do princípio da estrita legalidade, são fundadas no chamado princípio do consentimento.

Nas palavras de José Artur Lima Gonçalves, o princípio do consentimento “é aquele que exige que o particular consinta (i) em concorrer para

⁷⁰LACOMBE, Américo Masset. op. cit., p. 51.

⁷¹in CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 154.

⁷²Id. Ibid., p. 155.

os gastos públicos e (ii) em que medida o fará. E esse consentimento é expressado por intermédio dos representantes do povo no Legislativo. Ao aprovar a lei que institui ou majora tributo, o parlamentar está expressando o consentimento do eleitor em contribuir, nos termos da lei aprovada, para o custeio dos gastos públicos.”⁷³

⁷³in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 86.

4. OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E ELEMENTOS RELEVANTES DO SISTEMA JURÍDICO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

4.1. Anterioridade

Antes de adentrarmos na questão central, propriamente dita, relativa ao conceito constitucional de “receita”, cumpre-nos analisar, ainda, outros princípios constitucionais tributários e elementos do sistema constitucional tributário que merecerão ser observados para se alcançar o método para sua tributação sistemática. Vejamos.

Nos termos do artigo 150, III, “b” e “c”, “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.” Trata-se, aí, do chamado princípio da anterioridade em matéria tributária.

De acordo com o parágrafo 1º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, cuja redação foi alterada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, foram excluídos do âmbito de incidência do princípio da anterioridade (a) os empréstimos compulsórios destinados a atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; (b) os impostos previstos no artigo (b.1) 153, I (importação de produtos estrangeiros), (b.2) 153, II (exportação, para o Exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados), (b.3) 153, IV (produtos industrializados) e (b.4) 153, V (operações

de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários), bem como (c) os impostos extraordinários instituídos na iminência ou no caso de guerra externa, previstos no artigo 154, II.

Ainda nos termos do referido parágrafo 1º do artigo 150 da Constituição Federal, foram excluídos do âmbito de incidência do princípio da anterioridade nonagesimal (previsto pela alínea “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal) os seguintes tributos: (a) empréstimos compulsórios destinados a atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; (b) os impostos previstos no artigo (b.1) 153, I (importação de produtos estrangeiros), (b.2) 153, II (exportação, para o Exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados), (b.3) 153, III (renda e proventos de qualquer natureza) e (b.4) 153, V (operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários), (c) os impostos extraordinários instituídos na iminência ou no caso de guerra externa, previstos no artigo 154, II. Também foram excluídos do âmbito de incidência do princípio da anterioridade nonagesimal de que trata a alínea “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal: a fixação da base de cálculo dos impostos previstos (d) no artigo 155, III (imposto sobre a propriedade de veículos automotores); e (e) no artigo 156, I (imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana).

O princípio da anterioridade da lei tributária, nos dizeres de Hugo de Brito Machado, “não se confunde com o princípio da irretroatividade da lei, que é princípio geral de Direito e vigora, portanto, também no Direito Tributário, em cujo âmbito mereceu expressa acolhida. Anterioridade é irretroatividade qualificada. Exige lei anterior ao exercício financeiro no qual o tributo é cobrado. Irretroatividade quer dizer que a lei há de ser anterior ao fato gerador do tributo por ela criado, ou majorado.”⁷⁴

⁷⁴in MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1998. p. 31.

4.2. Irretroatividade da Lei Tributária

Nos termos do artigo 150, III, “a” da Constituição Federal, “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)”.

Comentando o referido comando constitucional, registra Paulo de Barros Carvalho que tal prescrição é despicienda, “visto que a diretriz contida no art. 5º, XXXVI⁷⁵, da Constituição Federal é portadora deste mesmo conteúdo axiológico, irradiando-se por todo o universo do direito positivo, incluindo, portanto, a região das imposições tributárias.”⁷⁶ E prossegue o referido autor: “O simples vedar que a lei não prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, seria o bastante para obstar qualquer incursão do legislador dos tributos pelo segmento dos fatos sociais que, por se terem constituído cronologicamente antes da edição legal, ficariam a salvo de novas obrigações.”⁷⁷

Não obstante a desnecessidade, em tese, de haver previsão específica no campo tributário, temos para nós que o Constituinte andou bem ao renovar a prescrição que consagra o princípio da irretroatividade da lei tributária.

É que, conhecendo situações pregressas de verdadeiros abusos por parte do legislador infra-constitucional⁷⁸, toda e qualquer garantia adicional –

⁷⁵Segundo a qual: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

⁷⁶in CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 155-156.

⁷⁷Id. Ibid., p. 156.

⁷⁸O próprio Professor Paulo de Barros Carvalho registra os casos de “grosseiras exações”, que assumiram o nome de empréstimos compulsórios, em franco desrespeito ao princípio da irretroatividade da lei tributária, Id., Ibid., p. 156.

ainda que, em termos dogmáticos, desnecessária – é bem vinda no campo da proteção aos contribuintes contra o Poder de Tributar.

4.3. Tipologia Tributária

Conforme registra Paulo de Barros Carvalho, “no direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo.”⁷⁹

Assim, observando-se o binômio hipótese de incidência e base de cálculo, o constituinte outorgou a possibilidade de se proceder à diferenciação entre as espécies tributárias, bem como das suas próprias subespécies. É que, uma vez isolados os dois fatores (hipótese de incidência e base de cálculo), será válido afirmar se determinado tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, bem como sustentar o tipo de imposto ou a modalidade da taxa.⁸⁰

A tal propriedade é que se designa por tipologia tributária e que tem a virtude de revelar, pela observação do binômio hipótese de incidência e base de cálculo, a natureza própria do tributo investigado.

⁷⁹in CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 157.

⁸⁰Sobre as espécies dos tributos, adotamos, para fins do presente estudo, a classificação ordinariamente aceita pela doutrina, dividindo-os em impostos, taxas ou contribuições de melhoria.

A propósito da classificação dos tributos por nós adotada, registramos a posição de Paulo de Barros Carvalho, a qual acolhemos integralmente: “Os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado – taxas e contribuições de melhoria – e não vinculados – impostos. As outras contribuições, por revestirem ora o caráter de tributos vinculados, ora o de impostos, não constituem categoria à parte, pelo que hão de subsumir-se numa das espécies enumeradas.” in *Curso de direito tributário*, cit., p. 35-36.

O mesmo critério também se aplica aos empréstimos compulsórios, nos seguintes termos: “Tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio hipótese de incidência/base de cálculo.” in *Curso de direito tributário*, cit., p. 33.

Observe-se que, nos termos do artigo 154, I da Constituição Federal (segundo o qual “A União poderá instituir, 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”), foi alçada ao patamar constitucional a importância da base de cálculo na composição do tipo tributário, consagrando-se, com essa ligeira menção, o princípio da tipologia tributária, previsto em nosso sistema jurídico constitucional tributário.

4.4. Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva é um dos conceitos mais importantes do direito tributário e, nessa medida, sempre deverá ser observado para efeito da adequada tributação sobre a receita.⁸¹ Essa afirmação não diminui em absoluto a relevância dos demais princípios e regras constantes do nosso sistema jurídico-constitucional tributário, mas tem o propósito de enaltecer, até as últimas consequências, a idéia de uma tributação justa.

Sobre esse princípio (da capacidade contributiva), já advertia Sampaio Dória, em extraordinária obra sobre o direito constitucional tributário e o *due process of law*, acerca da problemática em torno da sua aferição: “Era, porém, com grande ceticismo que a maioria dos estudiosos via a aplicação do princípio em causa a hipóteses concretas, supostamente exorbitantes da capacidade econômica dos contribuintes. A feição programática dessa norma basilar de nosso sistema

⁸¹Sobre a aplicação do princípio da capacidade “sempre que possível”, nos termos do parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição, que iremos abordar adiante, registamos a posição de Roque Antonio Carrazza, para quem: “A nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns – uma mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.” in CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., p. 90.

tributário, que assim a entendia a doutrina nacional, entorpeceria as possíveis tentativas judiciais de correção de classificações ou graduações legislativas, que soassem desarrazoadas ou excessivas.”⁸²

E propunha o referido autor uma distinção objetiva e subjetiva para o princípio da capacidade contributiva, nos seguintes termos: “A busca de uma conciliação entre tais pontos de vista antagônicos poderia partir da consideração de que a regra da capacidade contributiva, quer explícita no texto constitucional, quer implícita no sistema que estrutura se desdobra em dois elementos, um objetivo, outro subjetivo. Assim, objetivamente encarado, o princípio da capacidade contributiva nada mais consubstancia que a exteriorização de riquezas, capazes de suportar a incidência do ônus fiscal. Consistindo a tributação numa absorção da renda ou do patrimônio particulares, onde inexistam estes, materialmente impossível será exercer-se o poder tributário.”⁸³

E sobre o ângulo do critério subjetivo do princípio da capacidade contributiva, consignou o referido autor: “Uma vez verificada a existência de valores tributáveis, entra em cena a capacidade contributiva subjetiva, a fim de determinar qual a proporção da renda ou patrimônio que deve ser absorvida pela tributação, levando-se em conta fatores econômicos individuais. Daí a progressividade e a personalização dos tributos, em função do valor da atividade tributada, dos encargos familiares do contribuinte, das relações de parentesco nas transmissões *causa mortis*, e de tantas outras.”⁸⁴

As conclusões de Sampaio Dória sobre a concreta aplicação do princípio da capacidade contributiva nos parecem adequadas, valendo sua transcrição: “Destarte, o exame da constitucionalidade da ação legislativa em face

⁸²in DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 181.

⁸³Id. Ibid.

⁸⁴Id. Ibid.

da capacidade contributiva oscila entre a apuração da absoluta inexistência da capacidade contributiva e a de sua destruição, por exacerbado economicamente o imposto a graus ou alíquotas de incidência insuportáveis. No vasto campo balizado por essas raías, a descrição legislativa deve se conservar imune a qualquer contra-ordem judiciária.”⁸⁵

Trata-se aqui de aplicar a sentença de Holmes, que sustentava que o poder de tributar não pode se afastar do dever de conservar⁸⁶, ou ainda a máxima de Edimburgo “leave them as you find them”, que exalta a função da tributação como mecanismo lubrificador do Estado de Direito, preconizando que os tributos devem manter cada um na mesma situação relativa de renda e patrimônio em que se encontravam anteriormente à imposição.⁸⁷

Nos termos do parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal, “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Importante observar que as restrições à plena aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva derivam diretamente da Constituição Federal de 1988 que, nos termos do próprio texto constitucional, será observado “sempre que possível”, como que reconhecendo que, em determinadas situações, não se dará

⁸⁵DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. op. cit., p. 182.

⁸⁶*The power to tax is the power to keep alive*, máxima essa que atingiu seu clímax na expressão aforística de Holmes: *The power to tax is not the power to destroy, while this Court sits*, Penhandle Oil Co. v. Mississippi, 227 US 218 (1928), voto vencido, conforme registra Sampaio Dória in *Direito constitucional tributário e due process of law*, cit., p. 187.

⁸⁷Sobre a máxima de Edimburgo, anota Fabio Brun Goldschmidt: “A regra de Edimburgo, como já referido, decorre de um artigo publico na Edinburg Review em 1833 e expõe com clareza a doutrina ricardiana (David Ricardo) de que os impostos devem deixar cada um na mesma situação relativa de renda e patrimônio em que se encontravam.” in GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. op. cit., p. 32.

a sua aplicação. A Constituição Federal, de igual forma, é clara ao restringir o princípio em questão aos “impostos”, o que pode induzir à exclusão das demais espécies tributárias, como as taxas, contribuições, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria. Esse ponto de vista pode ser reforçado por uma razão histórica, já que a Constituição Federal de 1946 se referia a “tributos”, tendo o Constituinte de 1988 decidido não repetir esse termo, para utilizar outro de menor alcance.⁸⁸

Não obstante a divisão na doutrina sobre esse ponto, o Supremo Tribunal Federal já decidiu no sentido de que o princípio da capacidade contributiva também pode ser aplicado às taxas (RE nº 177.835-PE; Relator Ministro Carlos Velloso).

Para o que interessa ao presente estudo, somos da opinião de que o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da isonomia, de modo que a sua observância, em relação às contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social (em relação às quais a dimensão “receita” poderá corresponder à sua base de cálculo), revela-se, a nosso ver, compulsória.

Em outras palavras, havendo a prescrição constitucional de atribuição de competência tributária sobre a materialidade “receita”, a compreensão do seu significado não poderá levar a situações que acarretem violação ao princípio da capacidade contributiva, mesmo em se tratando de contribuições.

Sobre a compulsória observância à capacidade contributiva, voltaremos a dar a devida ênfase, quando da análise do conceito

⁸⁸Reiteramos nossa classificação dos tributos, tal como disposta na nota de rodapé 80, na qual consignamos que adotamos, para fins do presente estudo, a classificação ordinariamente aceita pela doutrina, dividindo-os em impostos, taxas ou contribuições de melhoria. Vide, a propósito, a posição de Paulo de Barros Carvalho *in Curso de direito tributário*, cit., p. 35-36, a qual acolhemos integralmente.

constitucionalmente pressuposto de receita e por ocasião da formulação do método para sua tributação sistemática.

4.5. Proibição de Exigência de Tributo com Efeito de Confisco

De acordo com o artigo 150, IV da Constituição Federal, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Comentando o referido princípio, Paulo de Barros Carvalho chama a atenção para a dificuldade na identificação do que venha a ser o efeito de confisco a que se refere o texto constitucional. São suas as seguintes palavras: “Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.”⁸⁹

Em monografia específica sobre o tema, averbou Estevão Horvarth: “Critérios há – e não são poucos – para qualificar uma determinada hipótese como confiscatória, conforme comprovam algumas decisões de Cortes estrangeiras e mesmo brasileiras. Em cada caso concreto que se lhe apresente, o juiz pode e deve aferir se o legislador extrapolou seu ‘poder’ de tributar e decretar a inconstitucionalidade da lei que assim procedeu.”⁹⁰ E, mais adiante, assevera: “Se é conveniente ou não fixar em definitivo um determinado percentual a partir do qual se considerará confiscatório um tributo, é questão que somente o decorrer do tempo dirá. De qualquer modo, o princípio em questão deve ser interpretado de acordo

⁸⁹in CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 159.

⁹⁰in HORVARTH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 148.

com o restante do ordenamento jurídico e seu alcance variará consoante as circunstâncias históricas e culturais de um dado momento.”⁹¹

Como se pode verificar, não há, propriamente, um marco determinante à caracterização da tributação com efeito de confisco, mas pelo simples fato de coexistirem o poder de tributar e o direito de propriedade, em igual patamar constitucional, não poderá haver a superposição de um em relação ao outro.

Sobre tal aspecto, aliás, são providenciais as palavras de Fabio Brun Goldschmidt, em obra específica sobre o princípio em alusão: “Se a Constituição Federal garante ao particular o direito de propriedade, e garante ao Estado o direito de tributar, é evidente que já está vedada, pela simples proteção do direito de propriedade, toda a tributação que aniquile este, pois o Poder de Tributar e o direito de propriedade, estando garantidos no mesmo patamar, devem coexistir, sem que um venha em prejuízo ou superposição ao outro. Assim, para garantir a proibição de aniquilação/destruição da propriedade em face da tributação, sequer seria necessário um dispositivo como o que se encontra no art. 150, IV, da Carta, pois tal decorre da simples garantia, em mesmo nível hierárquico, do Poder de Tributar e do direito de propriedade.”⁹²

Voltaremos a este tema quando da análise do conceito constitucional de “receita”, como base de cálculo possível para as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, e a necessária observância ao princípio da capacidade contributiva.

⁹¹HORVARTH, Estevão. op. cit., p. 149.

⁹²in GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. op. cit., p. 199-200.

4.6. Vinculabilidade da Tributação

A doutrina dominante sugere que somente os atos vinculados são válidos em matéria tributária, exaltando-se, para tanto, o chamado princípio da vinculabilidade da tributação.

Não obstante sempre haver a necessidade de prévia lei que estabeleça a exigência tributária, em decorrência da observância do princípio da estrita legalidade em matéria tributária, já analisado em tópico anterior, há situações em que, pautando-se pela lei, a Administração Tributária poderá operar mediante certa dose de discricionariedade.⁹³

Nesse sentido, a posição de Paulo de Barros Carvalho: “O exercício da atuação administrativa, nesse setor, se opera também por meio de atos discricionários, que são, aliás, mais freqüentes e numerosos. O que acontece é que os expedientes de maior importância, aqueles que dizem mais de perto aos fins últimos da pretensão tributária, são pautados por uma estrita vinculabilidade, caráter que, certamente, influenciou a doutrina no sentido de chegar à radical generalização.”⁹⁴

O certo é que a regra geral, em matéria tributária, é a prática de atos vinculados, ou ainda aqueles atos de administração verificadora⁹⁵, que visam

⁹³Entendida a discricionariedade no sentido da prática de atos com certa margem de liberdade de avaliação ou decisão segundo critérios de conveniência e oportunidade formulados pela própria administração, adstrita à lei reguladora da expedição deles, conforme o entendimento de Celso Antonio Bandeira de Mello, *in Curso de direito administrativo*, cit., p. 393.

⁹⁴*in* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 159.

⁹⁵Registre-se que, segundo o magistério de Celso Antonio Bandeira de Mello, os chamados atos de administração verificadora são classificados como tal em razão da natureza da atividade, posicionando-se ao lado dos (i) atos de administração ativa (aqueles que visam criar, produzir uma utilidade pública, constituindo situações jurídicas – como, por exemplo, as autorizações, licenças, nomeações, declarações de utilidade pública etc.); (ii) atos de administração consultiva (aqueles que visam informar, elucidar, sugerir providências administrativas a serem estabelecidas nos atos de administração ativa – como, por exemplo, pareceres, informes etc.); (iii) atos de administração controladora ou atos de controle (aqueles que visam

apurar ou documentar a preexistência de uma situação de fato ou de direito, tal como ocorre nos atos de *accertamento* na Itália (como, por exemplo, o exame para apurar se um funcionário está ou não doente, para obter licença; se um candidato a motorista sabe ou não ler e escrever, para obter a carteira de habilitação; se um indivíduo é ou não diplomado em curso superior, para poder exercer certa atividade).

Dessa circunstância e como consequência da aplicação lógico-sistemática dos princípios integrantes do nosso sistema jurídico constitucional tributário é que se sobressai o princípio da vinculabilidade da tributação, no sentido de que somente poderá ser exigido o tributo, por ato da Administração Tributária, em consonância com os ditames previstos na respectiva regra-matriz de incidência tributária.

Não será lícito, sob pena de afronta à vinculabilidade da tributação, a exigência, pela Administração Tributária, de tributos mediante a prática de atos arbitrários que se distanciem do sentido e alcance da respectiva previsão normativa.

4.7. Lançamento e seu Caráter Vinculado

O lançamento é o ato administrativo por meio do qual constitui-se o crédito tributário.

impedir ou permitir a produção ou a eficácia de atos de administração ativa mediante exame prévio ou posterior da conveniência ou da legalidade deles – como, por exemplo, aprovações prévias ou posteriores, homologações etc.); e (iv) atos de administração contenciosa (aqueles que visam julgar, em um procedimento contraditório, certas situações – como, por exemplo, o julgamento de funcionários em processos administrativos, decisões do Conselho de Contribuintes etc. São atos administrativos porque não têm força de coisa julgada. Podem ser revistos pelo Judiciário. *in* MELLO, Celso Antonio Bandeira de. op. cit., p. 386-387.

Paulo de Barros Carvalho sugere o conceito de lançamento, averbando: “Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.”⁹⁶

O lançamento é, por assim dizer, ato vinculado.⁹⁷

Sobre ser o lançamento ato vinculado, são muito oportunas as palavras de José Souto Maior Borges, ao apontar para o grau de determinação material dos atos administrativos e suas variações: “O grau de determinação material – ou seja, do conteúdo – dos atos administrativos pode variar. A discricção será, então, maior ou menor na aplicação da lei. Na hipótese de lançamento predomina sua determinação, tanto formal quanto material, pelo ordenamento tributário, dado que tanto o procedimento administrativo quanto o ato dele resultante são vinculados a critérios legais predominantemente rígidos. Até a forma desse ato é, de regra, legalmente determinada.”⁹⁸

E em seguida afirma, categoricamente, o caráter vinculado do lançamento: “Só nos termos acima expostos é que o lançamento deverá ser havido como ato de administração vinculada, quanto ao seu conteúdo, aos pressupostos legais da tributação. Mas também o será quanto à sua emanção, dado que a lei não

⁹⁶in CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 383.

⁹⁷Observe-se que, sobre a questão relativa à natureza declaratória ou constitutiva do lançamento, Paulo de Barros Carvalho, na obra *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 226, registra que “a natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá a feição significativa de *providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos*.”

⁹⁸in BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1999. p. 182.

atribui ao Fisco margem de discricionariedade para apreciações da conveniência e oportunidade no tocante à realização do lançamento.”⁹⁹

Observe-se que o caráter do ato administrativo de lançamento foi didaticamente reconhecido pelo parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”.

Assim, na elaboração do ato de lançamento, a autoridade administrativa não dispõe de nenhuma liberdade, posto que a lei já regulou antecipadamente em todos os aspectos o comportamento a ser adotado. É que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a administração, ao expedi-los, não deve interferir com nenhuma apreciação subjetiva.

Do que necessariamente resulta que, diante de certo fato, verificado como ocorrido no mundo das circunstâncias fenomênicas, está a autoridade administrativa vinculada às disposições legais correspondentes, ou seja, se e quando constatada a ocorrência de fato imponível tributário, deve a fiscalização verificar a devida apuração e recolhimento (ou não) do tributo devido, nos termos em que previsto na legislação em vigor.

Por outras palavras, a autoridade administrativa não poderá lançar como fatos jurídicos meros eventos que não correspondam à materialidade “receita”, circunstância que confirma a importância da sua correta conceituação perante o sistema jurídico constitucional tributário.

⁹⁹BORGES, José Souto Maior. op. cit.

4.8. Competência Tributária Impositiva e sua Indelegabilidade

Finalizando a análise dos elementos relevantes do sistema jurídico constitucional tributário, registre-se, por derradeiro, que a competência do legislador infra-constitucional para instituir tributos e sobre eles dispor, inaugurando a ordem jurídica, não pode ser delegada. Tal função deve permanecer no corpo das prerrogativas constitucionais da pessoa designada para tal pela Constituição Federal.

Assim, ao definir a incidência do imposto, já terá o legislador esgotado sua competência, pelo que poderá transferir apenas e tão-somente a capacidade para ser sujeito ativo, circunstância que é perfeitamente admissível no bojo do nosso sistema.

Em outras palavras: não é possível a transferência de competência recebida pelo constituinte, não obstante tal vedação não implique a impossibilidade de transferência da capacidade tributária ativa.

A tal propósito, registre-se o magistério de Paulo de Barros Carvalho: “Para finalizar, dois pontos devem ser anotados: a) a proibição não atinge a transferência de titularidade para ser sujeito ativo de obrigações tributárias, isto é, torna-se possível que a pessoa credenciada a exercer a competência tributária, depois de fazê-lo, indique outra pessoa como titular da capacidade ativa; e b) ainda que o Código Tributário Nacional veicule disposição explícita, adotando o cânone da indelegabilidade, não perde ele sua magnitude de princípio constitucional tributário, e o faz integrando o subconjunto dos implícitos.”¹⁰⁰

¹⁰⁰in CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 162.

Assim sendo, a competência da União Federal para instituir contribuição destinada ao financiamento da Seguridade Social sobre a “receita” não poderá ser delegada, mas apenas, e se for o caso, transferida a sua capacidade ativa.

5. APLICAÇÃO DAS CATEGORIZAÇÕES PROPOSTAS AO CONCEITO DE RECEITA NA CONSTITUIÇÃO

Analizados os princípios constitucionais tributários e os relevantes elementos do sistema jurídico constitucional tributário, passa-se, assim, a aplicar as categorizações acima propostas ao conceito constitucional de receita perante a Constituição Federal.

5.1. A Importância da Análise do Conceito de Receita

Já registramos em outra oportunidade¹⁰¹ que muito se discutiu, na doutrina (com reflexos na jurisprudência), sobre o conceito de “receita bruta”, para fins de adequá-lo ao conceito de “faturamento”, que era uma das bases de cálculo possíveis para as contribuições sociais hospedadas nos incisos da redação originária do artigo 195 da Constituição Federal, ao lado de “folha de salários” e “lucro”.

Naquelas ocasiões¹⁰², o foco central da discussão era, na maior parte das vezes, voltado para a questão de se aprofundar o conceito comercial do termo “faturamento”, no sentido de defini-lo como a somatória dos valores constantes das faturas (emitidas ora em razão da venda de mercadorias, ora em razão da prestação de serviços), independentemente da circunstância do pagamento dos valores faturados se dar à vista, ou a prazo.

¹⁰¹in KNOEPFELMACHER, Marcelo. op. cit., p. 52-64.

¹⁰²Nos autos da ADC nº 1-1 DF, o Ministro Moreira Alves, Relator para o acórdão, citando o voto do Min. Ilmar Galvão, nos autos do RE nº 155.764, assim registrou: “o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços ‘coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo’”.

Foi, aliás, nesse sentido a decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no caso da análise da constitucionalidade da exigência da contribuição ao FINSOCIAL das sociedades prestadoras de serviço (RE nº 150.755-1/PE), ocasião em que a Suprema Corte assentou o entendimento, com todas as letras, segundo o qual a alusão ao termo “receita bruta” como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao artigo 195, I, da Constituição Federal, deveria ser entendido segundo a definição corrente de “faturamento”, contemplando-se, assim, não só as empresas comerciais como também as prestadoras de serviço.¹⁰³

Ocorre que, com o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, o termo “receita” passou a ser também adotado para, ao lado dos já originariamente previstos termos “faturamento”, “folha de salários” e “lucro”, servir de nova base de cálculo possível para as contribuições sociais do artigo 195 da Constituição Federal.

A promulgação da referida Emenda Constitucional, todavia, não obistou o expressivo movimento por parte dos contribuintes em busca do Judiciário, para que se reconhecesse a inconstitucionalidade da legislação infraconstitucional que havia ampliado – três semanas antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98 – a base de cálculo das contribuições sociais com lastro no mencionado artigo 195 (PIS e COFINS), em razão da impossibilidade da sua “constitucionalização” superveniente.

Não obstante essa linha de argumentação (com a qual concordamos, mas que foge do escopo da presente dissertação, cujo ponto de

¹⁰³Nesse caso, o Supremo Tribunal Federal adotou a técnica da chamada “interpretação conforme à Constituição”.

Nas palavras de Celso Ribeiro Bastos, “pela interpretação conforme à Constituição, uma lei não deve ser declarada nula quando seja passível de uma interpretação que a coloque em plena sintonia com o conjunto normativo-constitucional. (...) Portanto, a interpretação conforme à Constituição só é factível na medida em que a norma infraconstitucional comporte inúmeras hipóteses de compreensão.” in BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. 2. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999. p. 170-171.

partida deriva fundamentalmente do texto constitucional¹⁰⁴), fato é que pouquíssimas manifestações, ao que nos consta, levaram em consideração, desde o fim de 1998 até os dias de hoje, a importância de se definir, do ponto de vista constitucional (eis que agora se trata de uma nova categoria constitucional) o conteúdo, sentido e alcance do termo “receita”, como base de cálculo possível para as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social.¹⁰⁵

Detectada, assim, essa específica lacuna na doutrina (que perdura até os dias de hoje), fomos motivados a delimitar a extensão desse conceito, a fim de contribuir para sua adequada aplicação no dia-a-dia dos operadores do direito tributário, propondo, ao final, um método sistemático para sua tributação.

Essa, portanto, a nosso ver, é a importância da análise do conceito constitucional de “receita”.

5.2. Conceito de Receita e o Sistema Jurídico Constitucional Tributário

Como já se afirmou anteriormente, o sistema constitucional tributário brasileiro é rígido e exaustivo, tendo, por um lado, outorgado direitos e garantias fundamentais aos cidadãos jurisdicionados; e, por outro lado, delimitado

¹⁰⁴Trata-se, aqui, da discussão judicial em torno da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pelo artigo 3º da Lei nº 9.718, publicada em 28 de novembro de 1998, ao estabelecer que a base de cálculo dessas contribuições é o faturamento, correspondendo à receita bruta da pessoa jurídica, entendida esta (a receita bruta) como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela (pessoa jurídica) exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

Registre-se que, em decisão recente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 (que justamente pretendeu dar significado mais amplo e não convencional ao conceito de “faturamento”, ao equipará-lo à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica), por entender que a legislação infra-constitucional (notadamente a lei ordinária) não poderia extravasar o conceito de faturamento pressuposto pela Constituição, vício esse congênito à norma, e que não foi convalidado pela superveniência da Emenda Constitucional nº 20 (publicada em 16 de dezembro de 1998), que instituiu, ao lado dos termos “faturamento”, “folha de salários” e “lucro”, o termo “receita” (genericamente considerado) como base de cálculo possível para a tributação por meio das contribuições destinadas à Seguridade Social.

¹⁰⁵Conforme nos referimos na introdução, já consta a específica obra de José Antonio Minatel, *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*, cit., posterior ao nosso estudo publicado em 2004.

expressamente os sensíveis limites – minuciosa e criteriosamente – das competências impositivas outorgadas às pessoas políticas de direito público interno, fixando, assim, os parâmetros dentro dos quais essas competências podem ser legitimamente exercidas.

De fato, o exame do conceito constitucional do termo “receita”, como nova base de cálculo possível para instituição das contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, exige o prévio conhecimento acerca dos demais comandos que já integravam e continuam a integrar o sistema constitucional tributário, mesmo antes do advento da Emenda Constitucional nº 20/98.

Isto porque qualquer desvio legislativo que seja incorrido pela legislação infra-constitucional, com a conseqüente manipulação do conceito do termo “receita”, agora no sentido que lhe foi empregado pela Emenda Constitucional nº 20/98, e do qual resulte, nessa linha, malferimento a outros princípios já antes existentes no sistema (como o da isonomia, por exemplo) fará com que surja – inexoravelmente – o seu vício de inconstitucionalidade.^{106 107}

Mas ao lado dessa premissa metodológica, também é necessário registrar que adotamos, como ponto de partida, a circunstância de que os termos que compõem o texto constitucional devem ser interpretados em seu sentido

¹⁰⁶Sobre a manipulação de conceitos pela legislação infra-constitucional, José Artur Lima Gonçalves é bastante enfático: “Admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos lingüísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência.” *in* GONÇALVES, José Artur Lima. *op. cit.*, p. 171.

¹⁰⁷A esse propósito, aliás, relembre-se, na mesma linha de José Artur Lima Gonçalves, a posição de Hans Kelsen a respeito da estrutura escalonada do ordenamento jurídico, segundo a qual “uma norma busca seu fundamento de validade em outra norma jurídica, da qual é derivada. Essa segunda norma, por sua vez, deriva de outra norma de grau hierárquico ainda mais elevado, e assim sucessivamente, encontrando-se no ápice da ‘pirâmide normativa’ a Constituição, fundamento último de validade do sistema positivo.” *in* GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. *O direito à restituição do indébito tributário, repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo; Fortaleza: Dialética; ICET, 1999. p. 98.

vernacular, a menos que a própria Constituição esteja se referindo a palavras ou a conceitos técnicos.

Como bem acentua Américo Masset Lacombe, “é regra de hermenêutica que as palavras da Constituição devem ser entendidas em seu sentido popular, salvo se o texto as emprega no sentido técnico, repelindo, a toda evidência o sentido comum.”¹⁰⁸

É que, de acordo com o referido autor, em citação de Rui Barbosa (que, por sua vez, referia-se à lição dos velhos hermeneutas americanos Story, Sutherland, Maxwell e Kent), “se para conceituar com precisão uma palavra recorre-se ao sentido técnico, por ser este sentido indispensável para se ter uma idéia precisa do seu significado, é porque estamos diante de uma palavra técnica.”¹⁰⁹

Não nega essa premissa – pelo contrário, a confirma – o entendimento que prevaleceu no Plenário do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE nº 166.772-9/RS (Rel. Min. Marco Aurélio; DJ 16.12.94), em que ficou decidido que: “O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escoreta linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.”

¹⁰⁸in LACOMBE, Américo Masset. *Imposto de importação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1979. p. 13.

¹⁰⁹Id. Ibid., p. 15.

Nesse contexto, portanto, é que iremos dissecar o termo “receita”, já adiantando que para, os efeitos tributários de que iremos cuidar, tal termo é adotado pelo texto constitucional em seu sentido técnico.¹¹⁰

Isto porque, uma vez tendo sido utilizado o referido termo para delimitação da competência tributária da União, para a instituição de contribuição destinada ao financiamento da Seguridade Social, nos parece adequada a investigação do seu sentido técnico, sob pena de permitir a introdução, no critério material da regra-matriz correspondente, de supostos fatos jurídicos distorcidos dos meros eventos que, em sentido vernacular, também correspondam à “receita”.¹¹¹

Daí, portanto, a necessidade de se alcançar o seu sentido técnico.

5.3. O Conceito de Receita

Passemos, então, a analisar o conceito constitucional de receita, na acepção da Emenda Constitucional nº 20/98.

¹¹⁰De acordo com o magistério de Tercio Sampaio Ferraz Jr., “Ao disciplinar a conduta humana, as normas jurídicas usam palavras, signos linguísticos que devem expressar o sentido daquilo que deve ser. Esse uso oscila entre o aspecto *onomasiológico* da palavra, isto é, o uso corrente para a designação de um fato, e o aspecto *semasiológico*, isto é, sua significação normativa. Os dois aspectos podem coincidir, mas nem sempre isto ocorre. O legislador, nesses termos, usa vocábulos que tira da linguagem cotidiana, mas frequentemente lhes atribui um sentido técnico, apropriado à obtenção da disciplina desejada. Esse sentido técnico não é absolutamente independente, mas está ligado de algum modo ao sentido comum, sendo, por isso, passível de dúvidas que emergem da tensão de ambos.” *in* FERRAZ JR., Tércio Sampaio. op. cit., p. 255.

¹¹¹Paulo de Barros Carvalho acentua: “É o ser humano que, em contacto com as manifestações expressas do direito positivo, vai produzindo as respectivas significações. Daí a asserção peremptória segundo a qual é a interpretação que faz surgir o sentido, inserido na profundidade do contexto, mas sempre impulsionada pelas fórmulas literais do direito documentalmente objetivado. Sim, porque já foi dito e redito que não há texto sem contexto ou, de outro modo, não há plano de expressão sem plano de conteúdo e vice-versa.” *in* *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 69.

Ricardo Mariz de Oliveira, tratando da questão ora analisada, em um dos poucos textos que se encontram na literatura especializada, averba, com razão, que “até agora fomos aceitando definições de receita, porque sempre voltadas para diferenciações tópicas e particulares, e jamais preocupadas, assim como também não nos preocupamos, em atentar para a sua fronteira final. E, com esta atitude, ficamos sujeitos a correr o risco de não encontrarmos um limite ou fronteira, elevando o conceito a um alcance ilimitado e indeterminado.”¹¹²

Um dos casos mais recorrentes em que foi necessária a abordagem do conceito de receita (além do julgamento da contribuição ao FINSOCIAL das prestadoras de serviço, RE nº 150.755-1/PE, mas que era relativo ao termo “receita bruta”) referia-se à base de cálculo do ISSQN, em que a dificuldade estava justamente em se fazer a distinção entre o que de fato correspondia ao preço do serviço e as meras “entradas” de numerário destinadas à prestação dos serviços respectivos.

Casos típicos dessa discussão – relativa ao ISSQN – eram aqueles das sociedades prestadoras de serviço de recrutamento de mão-de-obra temporária, ou, ainda, das agências de publicidade e de turismo.

Naquelas ocasiões, a doutrina realmente apontou a diferença entre (a) meros “ingressos” (ou “entradas”)¹¹³ e (b) a “receita”, nesse caso entendida como o preço do serviço prestado (base de cálculo do ISSQN).¹¹⁴

¹¹²in 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*, São Paulo, n. 1, p. 43 e ss. 1. quin. jan. 2001.

¹¹³Observe-se que, para nós e para efeito do presente estudo, trataremos de forma distinta as meras “entradas” de numerário dos “ingressos”. Normalmente iremos nos referir aos ingressos nas hipóteses em que houver incorporação positiva de valores ao patrimônio. Nas entradas, por sua vez, se dá apenas o trânsito gráfico de valores na contabilidade, de maneira desvinculada a um marco positivo na conta de resultado.

¹¹⁴A jurisprudência do STJ também assim reconheceu, nesses casos específicos de ISSQN. Confira-se, a propósito, o recente julgado daquele Tribunal a esse respeito:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

Uma dessas vozes foi a de Eduardo Bottallo¹¹⁵ que, em monografia específica sobre o tema do ISSQN, assim se pronunciou: “as **entradas** são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, §1º).” E, mais adiante: “as **receitas**, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva.” (destacou-se)

Nada obstante a força dessas abalizadas lições de Eduardo Botallo, verifica-se, entretanto, que o termo “receita”, na acepção da Emenda Constitucional nº 20/98, possui amplitude muito maior, eis que não se trata apenas de “resultado de atividade profissional”, como o que ocorre no caso do ISS, analisado por esse autor.

Daí, portanto, a necessidade de se aprofundar a questão, com todo o cuidado que se impõe para delimitar o sentido e alcance do termo “receita”.

-
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 par 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 à uma exação excessiva, lindeira à vedação ao confisco.
 3. Recurso especial provido (RESP nº 411.580/SP; Rel. Min. Luiz Fux; DJ 16/12/2002, p. 253; v.u.; destacou-se).

¹¹⁵in BOTTALLO, Eduardo Domingos. Empresas prestadoras de serviços de recrutamento de mão-de-obra temporária e base de Cálculo do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 16, 1996.

Antes disso, já podemos apresentar algumas premissas sobre o que já se analisou e refletiu até o presente momento:

(i) receita é termo mais amplo que “receita bruta”¹¹⁶;

(ii) o STF já analisou o conceito de “receita bruta” e, para adequá-lo conforme à Constituição Federal, o equiparou ao termo “faturamento” (correspondendo ao produto da venda de mercadorias e serviços);

(iii) “receita” e “faturamento” não são sinônimos, caso contrário não haveria razão de ser da Emenda Constitucional nº 20/98, nesse aspecto;

(iv) “faturamento”, na linha da decisão do STF (RE nº 150.755/PE), é termo menos amplo que “receita”, eis que “faturamento” decorre da atividade empresarial, seja em virtude da venda de mercadorias, seja em virtude da venda de serviços.

(v) o mesmo entendimento do STF foi mantido, quando da análise da pretendida ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pela legislação ordinária e a equiparação dos termos “faturamento” e “receita” como

¹¹⁶“Receita bruta”, nos termos do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR atual (Decreto nº 3.000/99), recebeu o seguinte tratamento (atribuído pela Lei nº 8.981, de 1995, artigo 31):

“Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o **produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.**

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.” (destacou-se)

José Luiz Bulhões Pedreira, com toda a sua autoridade, registra que, nas operações de conta alheia, “a receita bruta operacional não é constituída pelo preço dos bens ou serviços vendidos por conta de terceiros, mas a comissão ou remuneração que a empresa auferir. Não basta, entretanto, a alegação da empresa de que determinada venda é realizada por conta de terceiros. Se o comerciante não prova esse fato, entende-se que a venda é por sua conta.” *in* PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: APEC Ed., 1969. p. 6-11.

base de cálculo para as referidas contribuições, tendo assentado o Pretório Excelso, na voz do eminente Ministro Cezar Peluso (RE nº 346.084-6/PR), que: “Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento.”

E até aqui chegamos com essas cinco premissas.

Considerando, assim, a amplitude do termo receita (conceito mais lasso que faturamento, tal como expressamente reconhecido pelo STF, incumbido da guarda da Constituição Federal), iremos analisar os desdobramentos dessas premissas no tópico seguinte.

5.4. Ainda o Conceito de Receita

Quando tratamos da sistematização do tema, registramos que iríamos considerar a circunstância de que a Constituição alude, normalmente, às palavras em seu sentido vernacular. Salvo se o próprio texto constitucional estiver se referindo a um termo técnico, ocasião em que estaremos diante de uma palavra técnica.

Receita, nesse contexto (e no contexto da Emenda Constitucional nº 20/98), é termo técnico e portanto – tecnicamente – deve ser analisado.¹¹⁷

¹¹⁷Do ponto de vista histórico, Fernando Netto Boiteux aponta que o conceito de “receita” entrou em nosso direito privado de forma oblíqua, por meio de dispositivo do Código Comercial referente ao comércio marítimo, que seria o artigo 503, dispositivo este que trata do livro “Receitas e Despesas da Embarcação”, no qual deve ser lançado, além de outros valores, “tudo quanto o Capitão receber” *in* BOITEUX, Fernando Netto. Receita e faturamento: PIS e Confins na Lei n.9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p. 59-60, out. 2000.

A ciência da contabilidade, que tem a virtude de retratar e comunicar em linguagem os eventos ocorridos numa entidade empresarial, durante os exercícios sociais (períodos), nos dá um indicativo técnico do termo receita, por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 750/93, que trata dos chamados “princípios contábeis geralmente aceitos”.

De acordo com o seu artigo 9º, *caput*, encontram-se as seguintes disposições:

“Art. 9º – As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.” (destacou-se)

Vale dizer, para a ciência da contabilidade, o termo receita está intimamente ligado ao resultado (“as receitas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem...”).

A Lei das Sociedades Anônimas, por sua vez, traz a mesma dimensão sobre a íntima relação das receitas com a conta de resultado. É o que dispõe o artigo 187, *caput*, incisos, e seu §1º da Lei nº 6.404/76:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III – as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais**;

V – o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;

(...)

§1º **Na determinação do resultado** do exercício serão computados:

a) **as receitas** e os rendimentos ganhos nos período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos

(...)” (destacou-se)

Vale dizer, a Lei das Sociedades Anônimas, ao se referir ao termo receita, o faz no sentido de algo que “ingressa” e se incorpora positivamente ao patrimônio, independentemente de decorrer da atividade empresarial (daí o falar-se em “receitas não operacionais”, em contraposição às “receitas operacionais”, sendo que ambas são espécies do gênero “receita”).¹¹⁸

¹¹⁸Referindo-se ao conceito de receita, mesmo no contexto da sua importância para a definição da base de cálculo do ISSQN, assim se pronunciou Geraldo Ataliba: “O conceito receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que vem a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.”, in ATALIBA, Geraldo. ISS – Base impositiva. Receitas. Publicidade. In: _____. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. v. 1, p. 85.

Em interessante manifestação sobre o tema, Marco Aurélio Greco, ao apontar que o termo receita é mais amplo que faturamento, é enfático: “Todo faturamento é receita, enquanto nem toda receita é faturamento.” E mais adiante acentua: “Ambos têm em comum corresponder a um ingresso (e não a uma simples movimentação financeira). **Este ingresso deve ter cunho patrimonial no sentido de corresponder (no momento em que ocorrido) a um evento que integra o conjunto de eventos positivos que interferem com o patrimônio da empresa.** A característica comum está em compor o conjunto de elementos positivos ainda que, em sua totalidade ou individualmente, não impliquem um ‘ganho’, pois este poderá existir, ou não, conforme vier a ser aferido no final do período de apuração. Ou seja, fazer parte do conjunto de eventos positivos (ingressos) que têm relevância patrimonial, não significa possuir a natureza de ‘ganho patrimonial’ (pressuposto do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro).”¹¹⁹

Concordamos com essas colocações de Marco Aurélio Greco.

Pensamos, inclusive, que o próprio texto constitucional, ao expressamente prever a incidência de um tributo sobre a movimentação financeira (CPMF) está implicitamente confirmando a circunstância de que **(i)** auferir receita; e **(ii)** promover movimentação financeira são materialidades distintas.

Voltaremos a analisar esse ponto específico em tópico a seguir.

Antes, contudo, procederemos à análise explícita do termo “receita”, utilizado e pressuposto pela Constituição Federal, já que o nosso ponto de partida é o próprio texto constitucional.

¹¹⁹in GRECO, Marco Aurelio. Cofins na Lei 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida (parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 50, p. 129-130, nov. 1999.

Esclarecemos que todas as referências à legislação infra-constitucional, feitas até aqui, procuram apenas situar a idéia central do termo a que estamos procurando atribuir sentido e alcance.

Isto porque, ao lado da premissa Kelseniana do escalonamento hierárquico, somos sensíveis à circunstância de que o próprio Supremo Tribunal Federal (intérprete da Constituição Federal) se refere, por vezes, à legislação infra-constitucional para, interpretando-a conforme à Constituição, definir termos técnicos utilizados pelo texto constitucional (relembremos que, segundo pensamos, receita é termo técnico) a fim de conformá-los, ou não, com a Carta – o que não significa, em nenhuma hipótese, estar-se prestigiando a legislação infra-constitucional em detrimento da Constituição Federal, mas sim e precisamente o contrário.¹²⁰

Passemos, assim, a investigar o que a Constituição Federal quer dizer quando se utiliza do termo “receita”.

5.5. Receita: Conceito Constitucionalmente Pressuposto

Na linha do que fez José Artur Lima Gonçalves, na sua clássica obra “Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais”, iremos procurar extrair do próprio texto constitucional um conteúdo semântico mínimo do termo

¹²⁰Quando analisarmos o conceito de receita perante a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em tópico específico, esse ponto ficará mais claro, mas já registramos que, sobre esta questão, são providenciais as palavras do Min. Cezar Peluso, nos autos do RE nº 346.084-6/PR: “Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo faturamento. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando uma mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporados ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.”

“receita”, para tentar definir o seu sentido e alcance, na Emenda Constitucional nº 20/98.

No texto constitucional, o termo “receita” é mencionado nos seguintes dispositivos: artigos 29, VII; 29-A; 29-A, §1º; 34, V, alínea “b”; 34, VII, alínea “e”; 35, III; 70, caput; 149, §2º, I; 149, §2º, III, alínea “a”; 158, par. único; 165, §6º; 165, § 8º; 167, IV; 167, X; 167, §4º; 195, I, alínea “b”; 195, III; 195, §1º; 195, §13; 204, par. único; 212, caput; 212, §1º; 216, §6º; 218, §5º; 235, XI.

E no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a palavra “receita” é mencionada nos seguintes dispositivos: artigos 38, caput; 39, caput; 47, §1º; 56, caput; 72, V; 72, VI; 80, VI; 81, §2º.

Na grande maioria das vezes, tanto perante o texto da Carta, quanto perante o texto das suas disposições transitórias, o termo “receita” é adotado no contexto da formação dos orçamentos dos entes políticos de direito interno.

É o caso, por exemplo, do artigo 29-A da Constituição Federal, ao estabelecer que o total da despesa do Poder Legislativo Municipal “não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da **receita tributária** e das transferências (...)”. (destacou-se)

E ainda, nos termos do parágrafo 1º do referido artigo 29-A: “A Câmara Municipal **não gastará** mais de 70% (setenta por cento) de sua **receita** com folha de pagamento (...)” (destacou-se)

Nesses dois casos, realmente o termo receita é utilizado, em contraposição à despesa, como uma das contas a ser observada na formação e determinação do orçamento dos entes políticos.

Daí a conclusão de que “receita” e “despesa”, perante a Constituição Federal, são termos antônimos (com sentidos contrários).^{121 122}

¹²¹ A essa mesma conclusão, mas com ponto de partida distinto, também chegou Marco Aurélio Greco, para quem:

“Ao atribuir competência para alcançar as receitas, a CF-88, automaticamente, excluiu 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.

Por esta razão, somente vicissitudes que digam respeito a receitas é que poderão estar alcançadas pela norma de incidência da contribuição em exame, delas não participando as que digam respeito às despesas.” (GRECO, Marco Aurélio. op. cit. p. 130-131).

¹²² Não vamos tratar, no presente estudo, sobre até que ponto as causas de redução de despesa podem se caracterizar, ou não, como ingresso (novo) de receitas, por entender que cada caso possui suas próprias peculiaridades, devendo-se, observar, em todos eles, o conceito ora proposto e sua contextualização perante o sistema jurídico-constitucional tributário brasileiro.

Registramos, entretanto, por dever científico, a posição de Marco Aurélio Greco, no mesmo trabalho citado, que faz referência à situação do perdão da dívida como um evento que não tem a virtude de representar um ingresso novo de receita, nos seguintes termos:

“A título meramente exemplificativo de uma eventualidade desta natureza, pode ser mencionado o perdão da dívida. Para o devedor que se viu liberado daquele compromisso, o efeito será não estar mais obrigado a proceder ao respectivo dispêndio. O total de suas dívidas será menor. **Em termos patrimoniais globais, até poderá haver um ‘ganho’, mas o perdão da dívida, em nenhum momento corresponde a uma ‘receita’, pela singela razão que não implica ingresso de recursos. Um menor dispêndio não equivale, juridicamente, a uma receita.**” in GRECO, Marco Aurélio. op. cit., p. 131; destacou-se.

Sustentando posição diametralmente oposta, Ricardo Mariz de Oliveira averbou:

“Tenho meditado profundamente sobre este problema e não consigo ver como 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.(...)”

Ora, material e juridicamente, uma redução de passivo sem pagamento reúne estas qualidades para se equiparar às receitas que se formam no lado ativo da demonstração gráfica do patrimônio social.

Com razão, o patrimônio é um conjunto de direitos e obrigações, sendo mensurado pela soma algébrica de todos os direitos com todas as obrigações. Visto pela forma contábil, e tal como descrito na Lei nº 6.404, o patrimônio reúne os direitos do lado esquerdo do balanço – o ativo – e as obrigações do lado direito – o passivo. A diferença entre eles – resultado da soma algébrica – é o patrimônio líquido, que se demonstra do lado direito porque em condições normais, de uma pessoa jurídica que seja solvente, o ativo é maior do que o passivo.

Ora, nesta equação, aumenta-se o patrimônio tanto aumentando-se o ativo quanto diminuindo-se o passivo. Por qualquer destas operações o resultado no patrimônio líquido é igual.

Destarte, matemática e materialmente não há a mínima diferença entre uma e outra fonte de alteração patrimonial.

E também juridicamente não há diferença entre uma e outra situação, pois se se admite que receita é um ingresso de direito novo, que contribui positivamente para a formação de um aumento patrimonial, esse direito também pode ocorrer com o passivo, isto é, com as obrigações, porque o perdão de uma dívida também incorpora um novo direito no patrimônio do até então devedor, que é o direito de não mais pagar aquela dívida perdoada.” in OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. op. cit., p. 22.

Mais adiante, prosseguindo a investigação no texto constitucional, registramos que o artigo 70, *caput*, contextualiza o termo “receita” no âmbito da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta.

Ou seja, além do sentido orçamentário já antes registrado em que o termo “receita” vinha sendo empregado pelo texto constitucional, surge a sensibilidade do legislador constituinte em relação às implicações de ordem contábil, financeira, operacional e patrimonial, relativamente à receita (mais especificamente, o dispositivo em questão alude à “renúncia de receitas”).

Mesmo parecendo ainda um pouco vago de conteúdo semântico mínimo, fato é que, dessa análise, pode-se registrar que, além de se contrapor à despesa e compor o orçamento, as “receitas” merecem um tratamento tal que se relacionam com a fiscalização contábil, financeira, operacional e **patrimonial** – confirmando-se, assim, a sua relação com a formação de patrimônio.

E patrimônio, por sua vez, como já tivemos a oportunidade de mencionar, ao nos referir à Lei das Sociedades Anônimas, é o “conjunto dos bens, direitos e obrigações economicamente apreciáveis, pertencentes a uma pessoa ou a uma empresa”.¹²³

Interessante, portanto, essa percepção que se retira do artigo 70, *caput*, do texto constitucional, para os efeitos da pesquisa em questão.

O parágrafo 2º do artigo 149 (introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/01) se refere ao termo “receita” já no âmbito do sistema

¹²³HOUAISS, Antonio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

tributário nacional, ao preconizar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.

E nessa passagem confirma-se a necessidade de se determinar o conteúdo semântico mínimo de receita, justamente para saber os limites da imunidade tributária prevista pelo dispositivo em questão.

Em outros termos: “receita”, nesse ponto, significa apenas (i) o ingresso que decorre da atividade empresarial (venda de mercadorias ou de serviços) ou, numa extensão maior, (ii) qualquer ingresso que se incorpora positivamente ao patrimônio?

No caso do parágrafo 2º do artigo 149 em questão, ao se adotar o significado constante no item ‘ii’ supra, haverá – inexoravelmente – uma ampliação do espectro da imunidade tributária, abarcando outros fatos imponíveis e bases de cálculo, tais como o auferir lucro (materialidade da CSLL).

E quanto à adoção desse significado (*ingresso que se incorpora positivamente ao patrimônio*), não nos parece haver maiores dúvidas, pois, como já registramos, se receita e faturamento fossem sinônimos, não haveria mesmo razão de ser da Emenda Constitucional nº 20/98 nesse aspecto (relembre-se que a Emenda Constitucional nº 20/98 faz menção, como bases de cálculo possíveis para as contribuições à Seguridade Social, à “receita ou faturamento”; é dizer o conectivo disjuntor excludente faz com que os sentidos dessas palavras se excluam mutuamente: ou um, ou outro – não há meio termo).¹²⁴

¹²⁴Da mesma forma o faz o parágrafo 13 do artigo 195 da Constituição, introduzido pela Emenda nº 42/03, nos seguintes termos: “§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre **a receita ou o faturamento.**” (destacou-se e grifou-se).

Prosseguindo na investigação do texto constitucional, chega-se ao inciso III, alínea “a” do parágrafo 2º do artigo 149.

Esse dispositivo, também introduzido por Emenda Constitucional, pode gerar uma conclusão interessante, ao estabelecer que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “poderão ter alíquotas *ad valorem*, tendo por base **o faturamento, a receita bruta ou** o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”. (destacou-se)

Isto porque dá a entender, com todas as letras, que “receita bruta” e “faturamento” são termos distintos. Tanto assim, que aqui também estão postos entre a conjunção alternativa (em elipse) “ou”.¹²⁵

Assim, nos termos desse dispositivo, pode-se chegar à conclusão de que o julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal que, mesmo em sede de interpretação conforme à Constituição, equiparou os termos em questão (“receita bruta” e “faturamento”), esteja superado pela alteração do texto constitucional, ocorrida por força da Emenda Constitucional nº 33/01.

O artigo 158, parágrafo único, da Constituição Federal nos confirma a idéia de que receita é, realmente, *o ingresso que se incorpora positivamente ao patrimônio*.

É que esse dispositivo trabalha com o termo “crédito”, ao aludir aos critérios segundo os quais as parcelas de receita pertencentes aos Municípios serão “creditadas”.¹²⁶

¹²⁵ Ainda que não se entenda que a conjunção alternativa “ou” (em elipse) tem o sentido disjuntor excludente, de toda a forma os termos “receita bruta” e “faturamento” mereceram tratamento e cuidado específico pelo legislador da Emenda Constitucional nº 33/01, razão pela qual é de se presumir que são termos com significados distintos, mesmo porque a Constituição e a lei não devem conter palavras inúteis, especialmente quando da delimitação e outorga de competências tributárias.

¹²⁶ Nos seguintes termos:

O mesmo se diga em relação ao §8º do artigo 165 da Constituição Federal, ao determinar que “a lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de **crédito**, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.” (destacou-se e grifou-se).

Essa assertiva é novamente confirmada pelo inciso IV do artigo 167 do texto constitucional, ao vedar a vinculação de “receitas de impostos” a órgão, fundo ou despesa, salvo em relação à prestação de garantias “às operações de **crédito** por antecipação de receita”.

O mesmo se diga em relação ao §4º do mesmo artigo 167 da Constituição Federal, ao permitir a vinculação de receitas próprias geradas por impostos e recursos que especifica, “para a prestação de **garantia** ou **contragarantia** à União e para **pagamento de débitos** para com esta.” (destacou-se).

Assim, de um modo geral, os dispositivos do texto permanente da Constituição Federal¹²⁷ nos dão a idéia de receita como *o ingresso (novo) de valores*¹²⁸ *que se incorporam positivamente ao patrimônio*.

“(…)

Parágrafo único. **As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:**

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.” (destacou-se).

¹²⁷ Além dos dispositivos especificamente analisados, há outros que fazem alusão ao termo “receita” no corpo permanente da Constituição (citados, inclusive, no início do presente tópico), mas cuja significação do termo em questão vêm expressando idéia similar àquela apurada acima, no sentido de *ingresso (novo) de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio*.

¹²⁸ É necessário se fazer referência ao ingresso de valores, por duas razões.

É que, perante o direito tributário, o termo “receita”, para funcionar como base de cálculo de tributo, deve – necessariamente – corresponder à perspectiva dimensível (pecuniária) da materialidade da hipótese de incidência, como sempre ensinou Geraldo Ataliba.

Além disso, em todas as passagens que nos detivemos, o termo “receita” sempre aparece atrelado à idéia de orçamento, de finanças públicas, de crédito, de operação, o que nos conduz – inevitavelmente – à conclusão de que se trata de algo (no caso, um ingresso – sob a óptica do “empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada”) com conteúdo econômico.

Daí, portanto, a necessidade de se especificar o ingresso como sendo o ingresso de valores.

Registramos, ainda, que todos os dispositivos que fazem alusão ao termo receita, constantes do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não trazem inovações em relação às conclusões tiradas da análise do texto permanente da Carta, mencionadas acima.

Talvez o único dispositivo que traga algo diferente – mas que definitivamente não afeta a conclusão acerca do conteúdo semântico mínimo do termo “receita” – seja mesmo o artigo 72, inciso V, do ADCT que trata do Fundo Social de Emergência e que alude ao termo “receita bruta operacional” como base de cálculo para a contribuição ao PIS.

Referido dispositivo, introduzido por Emenda Constitucional (Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, com alterações posteriores), remete, para efeito do cálculo do PIS das instituições financeiras, o conceito de “receita bruta operacional” à legislação do imposto sobre a renda.

Seja como for, “receita” é gênero do qual “receita bruta operacional” é espécie. É dizer, “receita” é termo mais amplo que “receita bruta operacional”, de modo que esses dispositivos do inciso V do artigo 72 do ADCT não alteram nossas considerações anteriores.

Em resumo, portanto, da análise do conteúdo semântico mínimo do termo “receita”, pressuposto pela Constituição Federal, lançamos novamente o conceito que conseguimos extrair do texto constitucional: ***ingresso (novo) de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio.***

5.6. Conceitos Próximos

De acordo com o método de investigação proposto no presente trabalho, parte-se exclusivamente do texto constitucional para se alcançar o conteúdo semântico mínimo do termo “receita” como base de cálculo possível para a instituição de contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

No desenvolvimento desse método, é pertinente que busquemos outros termos, na sua acepção técnica, próximos ao conceito constitucionalmente pressuposto de “receita”.

5.7. Faturamento

O termo “faturamento” é referido pelos seguintes artigos da Constituição Federal: 149, §2º, III; 195, I, “b”; e 195, §13.

Ao analisar o texto constitucional, percebemos que todas as referências ao termo “faturamento” são isoladas de qualquer acepção adicional senão a soma das faturas emitidas pelas sociedades empresárias. Segundo averbou José Artur Lima Gonçalves, ao proceder à mesma análise do referido termo, “‘Faturamento’ é noção descompromissada com qualquer resultado comparativo. ‘Faturamento’ é mero ingresso; é a soma dos valores das faturas; é a grandeza do conjunto de ingressos decorrentes do conjunto de faturas emitidas.”¹²⁹

¹²⁹in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 177.

5.8. Lucro

Já o termo “lucro” é referido pela Constituição Federal nos seguintes artigos: 7º, XI, 172, 173, §4º, 195, I, “c”; e pelo artigo 72, III do ADCT.

Analisando cada passagem do texto constitucional em que a palavra “lucro” é mencionada, José Artur Lima Gonçalves, ao buscar noções próximas ao conceito de renda, assim se manifestou: “Em todas as referências a expressão ‘lucro’ é tomada como resultado positivo de atividade empresarial, de mais-valia obtida por sociedade empresária. É, portanto, noção parcial em relação à renda; é, por assim dizer, espécie do gênero renda. Lucro é noção menos ampla que renda.”¹³⁰

Mas para a nossa análise, e levando em conta que estamos verificando os termos próximos de “receita” (e não de “renda”), é importante registrar que, sendo o termo “lucro” menos amplo que a noção de “renda”, nem sempre haverá a materialidade “lucro” mesmo quando houver “receita”.

“Receita” e “lucro”, por assim dizer, têm pressupostos de fato absolutamente distintos e inconfundíveis, sendo certo que, em relação ao último termo, sua aferição (assim como o gênero “renda” do qual o termo “lucro”, para nós, é espécie) está intimamente relacionada à noção de tempo ou de período.

Com efeito, essa necessária relação com período, para alcance e percepção de renda, já era observada por J. L. Bulhões Pedreira, já nos idos de

¹³⁰in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 178.

1969: “A idéia de um período de tempo integra necessariamente a noção de renda”¹³¹

O termo “receita”, por sua vez, está dissociado da idéia de período, eis que não depende de outros eventos verificados ao longo do tempo (tais como despesas que têm por virtude a diminuição, a neutralização ou até mesmo a reversão do lucro em prejuízo) para sua caracterização.

5.9. Renda

A palavra “renda”, por sua vez, está disposta nos seguintes artigos da Constituição Federal: 7º, XII; 30, III; 43, §2º, IV; 48, I; 150, VI, “a”; 150, VI, “c”; 150, §2º; 150, §3º; 150, §4º; 151, II; 153, III; 157, I; 159, §1º; 201, IV; 201, §12; e pelos seguintes artigos do ADCT: 72, I; 72, II; 72, V; 72, §5º e 79.

Analisando todas as acepções do termo renda na Constituição Federal, Roberto Quiroga Mosquera, em monografia específica sobre o tema, chegou às seguintes conclusões: “(...) c) a primeira acepção que encontramos da palavra ‘renda’ é no sentido de identificá-la como sinônimo de receitas tributárias e demais ingressos públicos. Esta acepção não é aquela utilizada pelo artigo 153, III, da Carta Magna; (d) a segunda acepção que o Texto Constitucional indicou para a palavra ‘renda’ é no sentido de entendê-la como a renda nacional, isto é, o resultado líquido da atividade econômica da comunidade nacional ou regional, ou ainda, como renda regional ou renda ‘per capita’; (e) a terceira acepção do termo ‘renda’ está indicando esse vocábulo como rendimento. Dessa significação é que se poderá aclarar o entendimento de ‘renda’ propriamente dito; (f) a quarta significação, que complementa o sentido do vocábulo ‘renda’ como rendimento, conforme citado no item ‘e’ acima, é que a Lei Máxima define o referido termo como rendimento

¹³¹In PEDREIRA, José Luiz Bulhões. op. cit., p. 2.10.(03).

proveniente do trabalho, ou seja, como algo que deriva de uma atividade produtiva do ser humano, atividade esta que apresenta um plexo de direitos elencados no Texto Maior em seu artigo 7º. Aludida significação atribuída pelo legislador constituinte resulta numa definição denotativa ao indicar as coisas que se enquadram na palavra respectiva (rendimentos do trabalho). Ao mesmo tempo poder-se-ia entender que o legislador definiu como ‘renda’ de forma contextual, vez que mesclou os conceitos do aludido vocábulo com o significado da palavra ‘rendimento’. Por fim, adotou-se constitucionalmente uma definição do termo pela sua causa de produção, já que ‘renda’ traduz rendimentos provenientes, decorrentes, produto do trabalho; g) a quinta acepção da palavra ‘renda’ é como algo produto do capital ou, melhor dizendo e aproveitando-se da definição do termo como rendimento, ‘renda’ é o rendimento produto do capital. Essa significação deflui com clareza do Texto Constitucional quando este trata da remuneração das obrigações da dívida pública que estão consubstanciadas em títulos emitidos pelas pessoas políticas. No mesmo caminho, se analisarmos o disposto no artigo 7º, inciso XI da Carta Suprema, identificaremos a palavra ‘renda’ como produto do capital, mais propriamente como o lucro auferido pelas empresas, valor esse sobre o qual o trabalhador tem assegurada uma participação; (...)”¹³²

Dessa análise do referido autor, verifica-se que o termo renda envolve necessariamente a noção de acréscimo patrimonial, verificado ao cabo de determinado período, seja decorrente do trabalho (produção), seja decorrente da remuneração do capital, ou de ambos.

Tais conclusões confirmam nossas assertivas no sentido de que onde houver renda certamente haverá receita, não sendo a hipótese recíproca necessariamente verdadeira.

¹³²in MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 67-68.

Daí porque, com toda a vênia, não concordamos com as ponderações de José Antonio Minatel, ao afirmar que “não enxergamos como verdade absoluta que ‘renda, quando existente, depende e deriva de uma receita’. Nem sempre isso ocorre, embora possa corresponder à maioria das hipóteses de observação empírica.”¹³³

É que para o referido autor, “a materialidade renda, na acepção genérica de acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, pode ser proveniente de ganho não-operacional apurado na alienação de bem ou direito do seu ativo permanente, alienação de bem de uso da empresa e não de bem de venda (mercadoria), **cujo ingresso não representa receita no sentido jurídico substancial (...)**”.¹³⁴

No nosso entendimento, conforme já registrado anteriormente, o conceito constitucional de receita corresponde ao ***ingresso (novo) de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio.***

Ora, em sendo assim, não se pode mesmo concordar com a premissa do raciocínio do referido autor, ao sustentar que o ingresso de valores decorrentes do ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente da pessoa jurídica não representa receita. E se já não concordamos com a premissa, também não iremos concordar, com toda a vênia, com a conclusão de que nem sempre, onde há renda, há receita.

E fechamos esse tópico registrando a lapidar síntese do conceito – constitucionalmente pressuposto – de renda, invocado por José Artur

¹³³in MINATEL, José Antonio. op. cit., p. 107.

¹³⁴Id. Ibid., p. 107-108, destacou-se.

Lima Gonçalves: “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período.”¹³⁵

Trata-se, portanto, de um conceito próximo de receita, mas que com este não se confunde.

5.10. Ingresso

O termo ingresso é referido pelos seguintes artigos do texto constitucional: 93, I; 105, parágrafo único, I; 109, X; 111-A, §2º, I; 129, §3º; 131, §2º; 132, caput; 142, §3º, X; 206, V; e 236, §3º.

Na grande maioria dessas passagens, o termo ingresso é referido pelo texto constitucional como situação de fato para a incursão ou iniciação em cargos públicos.

Exceção feita ao artigo 109, X da Constituição Federal, que se refere ao termo ingresso na acepção da conduta típica de “ingresso ou permanência irregular de estrangeiro”, a quem é atribuída a competência da Justiça Federal para processar e julgar.

Seja como for, o texto constitucional não traz uma noção distinta da corrente para o termo ingresso.

¹³⁵in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 179.

5.11. Positivo

A Constituição Federal não se refere, em nenhuma passagem, ao termo “positivo” nem ao termo “positivamente”.

5.12. Patrimônio

O termo “patrimônio” é mencionado pelo texto constitucional nos seguintes artigos: 5º, XLV; 5º, LXXIII; 23, I; 24, VII; 30, IX; 49, I; 129, III; 144, caput; 145, §1º; 150, VI, “a”; 150, VI, “c”; 150, §2º; 150, §3º; 150, §4º; 156, §2º, I; 213, II; 215, §3º, I; 216, caput; 216, §1º; 216, §4º; 219, caput; 225, §1º, II; 225, §4º; 239, caput; 239, §2º; e 239, §3º. E pelos seguintes artigos do ADCT: 36 e 51, §3º.

Segundo José Artur Lima Gonçalves, “todas as referências a patrimônio objetivam significar conjunto estático de bens ou direitos titulados por uma pessoa, pública ou privada.”¹³⁶ E mais adiante averba, ao contrastar o conceito constitucionalmente pressuposto de patrimônio em relação ao conceito de renda: “importante salientar que no mesmo sentido (de conjunto estático de bens ou direitos) a Constituição Federal faz referência à expressão ‘fortuna’ (no artigo 153, VII), para o fim de outorgar à União competência tributária impositiva, o que já bastaria para concluir, de forma peremptória, que fortuna e, em nossa opinião, patrimônio são conceitos que a própria Constituição Federal tratou de diferenciar do conceito de renda (...)”.¹³⁷

Essas ponderações do referido autor são plenamente aplicáveis, a nosso ver, ao objeto do presente estudo, na exata medida em que os termos

¹³⁶in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 179.

¹³⁷Id. Ibid.

“patrimônio” e “fortuna” apenas revelam significados que podem ser utilizados na definição do conceito de “receita”, com o mesmo, evidentemente, não se confundindo.

5.13. Resultado

Já o termo “resultado” é referido pelo texto constitucional nos seguintes artigos: 7º, XI; 20, §1º; 71, VII; 74, II; 77, §3º; 109, V; 176, §2º; 195, §8º; 231, §3º; e 235, IX; e pelos seguintes artigos do ADCT: 12, §1º; e 75, §2º.

Analisando cada uma dessas passagens, José Artur Lima Gonçalves observa que, “em todas as referências, ‘resultado’ é tomado como situação terminal de um processo, sem qualificação valorativa relativamente à manifestação de capacidade contributiva.”¹³⁸

Tais ponderações são importantes, na medida em que o termo “resultado”, referido pela legislação infra-constitucional (notadamente a Lei das Sociedades Anônimas, ao tratar, em seu artigo 187, da demonstração do resultado do exercício), não foi utilizado, nessa acepção, em nenhuma passagem do texto constitucional, não havendo, por tal razão, nenhuma preocupação por parte do legislador constituinte com a relação desse termo (“resultado”) com manifestação de capacidade contributiva.

5.14. Ganho

A palavra “ganho” é mencionada pelo texto constitucional nos seguintes artigos: 201, §11 e 218, §4º.

¹³⁸GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 178.

Em ambas as passagens, o referido termo está associado à noção de obtenção de renda, e sua incorporação (ou não) ao salário dos respectivos beneficiários.

O texto constitucional, por assim dizer, não atribui um significado distinto do corrente ao termo ganho.

5.15. Capital

Já o termo “capital” é mencionado nos seguintes artigos da Constituição Federal: 18, §1º; 56, I; 57, caput; 71, V; 92 §1º; 110, caput; 120, caput; 120, II; 153, §3º, IV; 156, §2º, I; 165, §1º; 165, §2º; 165, §5º, II; 167, III; 172, caput; 192, caput; 222, §1º; e 222, §4º. E nos seguintes artigos do ADCT: 13, §2º; e 52, II.

O termo “capital”, em diversas passagens do texto constitucional, alude à idéia de Capital Federal (artigos 18, §1º; 56, I; 57, caput; 92, §1º; 110, caput; 120, caput; 120, II; e ADCT, artigo 13, §2º).

Nas demais passagens, a expressão “capital” é tomada pela Constituição Federal na acepção de investimento permanente, de titulação de um patrimônio.¹³⁹

E assim terminamos nossa análise acerca dos conceitos – constitucionais – próximos ao de receita, fechando mais uma etapa importante do nosso método de investigação.

¹³⁹Essa também é a percepção de José Artur Lima Gonçalves, in op. cit., p. 178, com a qual concordamos.

5.16. Conceito de Receita Perante a Jurisprudência do STF

Já elucidava Rui Barbosa, em célebre discurso proferido em 1914, no Instituto dos Advogados, que “Os tribunais não usam espadas. Os tribunais não dispõem do Tesouro. Os tribunais não nomeiam funcionários. Os tribunais não escolhem deputados e senadores. Os tribunais não fazem ministros, não distribuem candidaturas, não elegem e deselegem presidentes. Os tribunais não comandam milícias, exércitos e esquadras. Mas é dos tribunais que se temem e tremem os sacerdotes da imaculabilidade republicana.”¹⁴⁰

Sobre a importância da jurisprudência da Suprema Corte, assim se referia Carlos Maximiliano: “Aplica-se à exegese constitucional o processo sistemático de Hermenêutica, e também o teleológico, assegurada ao último a preponderância. Nesse terreno, consideram-se ainda de alta valia a jurisprudência, sobretudo a da Corte Suprema.”¹⁴¹

A jurisprudência da mais Alta Corte pátria – guardiã da Constituição Federal, nos termos do *caput* do artigo 102 do texto constitucional – não é nova sobre o tema relativo à conceituação dos termos “receita” e “faturamento”, para fins de delimitação da base de cálculo das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, conforme registrou, recentemente, o Ministro Cezar Peluso, no voto que proferiu nos autos do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR.

Com efeito, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no já mencionado RE nº 150.755-1, na Relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, ao

¹⁴⁰BARBOSA, Rui. *O STF na Constituição: escritos e discursos seletos*. Rio de Janeiro: José Aguilar, 1960. p. 569.

¹⁴¹in MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 314.

analisar a instituição da contribuição social sobre o faturamento pelo artigo 28 da Lei nº 7.738/89, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo que previa a criação da contribuição sobre a “receita bruta”, desde que nele a referida base de cálculo fosse entendida de acordo com os parâmetros de sua definição constante do Decreto-lei nº 2.397/87, de modo a conformá-la à noção de faturamento das empresas prestadoras de serviço.

Com esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, pressupôs¹⁴² um conceito constitucional de faturamento como sendo aquele constante do Decreto-lei nº 2.397/87, vale dizer, a receita bruta proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Assim, para manter a constitucionalidade da norma, o Supremo Tribunal Federal decidiu por atribuir uma interpretação conforme à Constituição para o efeito de entender que a expressão legal “receita bruta” só seria constitucional caso se enquadrasse no conceito de faturamento, devendo, para tanto, ser entendida como receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços, pois esse seria, precisamente, o conceito de faturamento incorporado da legislação infraconstitucional pela Constituição Federal.

Tanto isso é verdade que bem salientou, nesse mesmo julgamento, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence: “A hipótese é exatamente o contrário. Incidiria essa regra – que não precisaria estar no CTN, porque é elementar à própria aplicação da Constituição – se a lei dissesse: faturamento é igual à receita bruta. O que tentei demonstrar, no meu voto, a partir do Decreto-lei nº 2.397, é que a lei tributária, ao contrário, para efeito do Finsocial, chamou de receita bruta o que é faturamento. E, aí, ela se ajusta à Constituição.”

¹⁴²Valendo-se da técnica da chamada “interpretação conforme à Constituição”.

Ou seja, o Supremo Tribunal Federal, nesse julgamento, não igualou o conceito de faturamento ao de receita bruta. Pelo contrário, afirmou-se categoricamente que faturamento é noção menos ampla que receita bruta, conforme se verifica pela seguinte passagem da manifestação do Ministro Sepúlveda Pertence, nesse precedente: “há um consenso: faturamento é menos que receita bruta”.

E ao assim decidir, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que o legislador ordinário, naquela ocasião, usou o rótulo “receita bruta”, mas atribuiu a ele o conceito de faturamento como produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Não foi por outro motivo, aliás, que o Supremo Tribunal Federal, ao cotejar o conceito legal com o conceito constitucional, mencionou que somente aquela interpretação de “receita bruta” poderia “conformar-se” ou “equivaler” à “noção corrente” de faturamento.

A análise dessa decisão permite concluir que o Supremo Tribunal Federal, no *leading case* relativo ao Finsocial (RE nº 150.755), decidiu que a Constituição Federal incorporou o conceito de faturamento previsto pelo Decreto-lei nº 2.397/87, o qual passou a integrar o ordenamento constitucional e, por isso, não poderia mais ser desprezado pelo legislador infraconstitucional superveniente.

Sobre a temática de incorporação de conceitos infraconstitucionais pela Constituição Federal, no exercício da função da jurisdição constitucional pela Suprema Corte, são precisas as palavras de Umberto Ávila: “Convém esclarecer que a incorporação de um conceito infraconstitucional pela Constituição não importa atribuir ao legislador ordinário o poder de modificar a Constituição, em flagrante inversão à hierarquia das fontes normativas. Ora, o poder constituinte é livre para expressamente optar por conceitos diversos daqueles utilizados pelas normas infraconstitucionais. Se não o faz e opta por utilizar uma

expressão já conceituada pela legislação infraconstitucional, é porque o legislador constituinte decidiu voluntariamente alçar ao nível constitucional, tornando-o parte da própria Constituição, um conceito antes só infraconstitucional”¹⁴³

Nesse exato sentido, são magistrais as palavras constantes do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso no recente julgamento do RE nº 346.084¹⁴⁴: “A Constituição Federal não explicita o sentido nem o alcance da palavra *faturamento*, como tampouco o faz em relação a “tributo”, “propriedade”, “família”, “liberdade”, “vida”, “crime”, “cidadão”, “sufrágio”, etc. Ou seja, não há, no texto constitucional, predefinição ou conceituação formal dos termos aí usados, nem seria conveniente que o houvesse em todos os casos, pois o texto deve adaptar-se às necessidades históricas da evolução socioeconômica, segundo sua vocação de abertura permanente. Dessa flexibilidade constitucional perante as mutações culturais, é célebre o exemplo dos conceitos jurídicos de “cidadão” e “propriedade”, nos Estados Unidos da América. No famoso caso *Dred Scott v Sandford* (1857), a Suprema Corte americana decidiu que o autor não era “cidadão” por ser escravo. Como escravo, era objeto de propriedade e, pois, não era titular de nenhum dos direitos reconhecidos aos cidadãos americanos, entre os quais o de acesso ao Judiciário. Apesar da subsistência léxica do texto constitucional americano, tal decisão seria hoje inadmissível, se não inconcebível segundo o espírito do tempo. Mostrou Saussure que ninguém pode duvidar de que o termo (signo lingüístico) não

¹⁴³in ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento: Cofins: base de cálculo: distinção entre receita e faturamento: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 107, p. 95-109, ago. 2004.

¹⁴⁴Nesse julgamento, o Supremo Tribunal Federal enfrentou a discussão judicial em torno da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pelo artigo 3º da Lei nº 9.718, publicada em 28 de novembro de 1998, que estabeleceu que a base de cálculo dessas contribuições é o faturamento, correspondendo à receita bruta da pessoa jurídica, entendida esta (a receita bruta) como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela (pessoa jurídica) exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

Ao julgar esse Recurso Extraordinário, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 (que justamente pretendeu dar significado mais amplo e não convencional ao conceito de “faturamento”, ao equipará-lo à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica), por entender que a legislação infra-constitucional (notadamente a lei ordinária) não poderia extravasar o conceito de faturamento pressuposto pela Constituição, vício esse congênito à norma, e que não foi convalidado pela superveniência da Emenda Constitucional nº 20 (publicada em 16 de dezembro de 1998), que instituiu, ao lado dos termos “faturamento”, “folha de salários” e “lucro”, o termo “receita” (genericamente considerado) como base de cálculo possível para a tributação por meio das contribuições destinadas à Seguridade Social.

decorre da natureza do objeto (significado), mas é estipulado arbitrariamente pelos usuários da linguagem, mediante consenso construído ao longo da história, em torno de um código implícito de uso.”

E mais adiante prossegue o Ministro Cezar Peluso, sobre o uso vernacular corrente: “Para afastar ambigüidades ou construir significados no discurso normativo, pode o legislador atribuir sentidos específicos a certos termos, como o faz, p. ex., no art. 3º do Código Tributário Nacional, que impõe a definição de tributo. Na grande maioria dos casos, porém, os termos são tomados no significado vernacular corrente, segundo o que traduzem dentro do campo de uso onde são colhidos, seja na área do próprio ordenamento jurídico, seja no âmbito das demais ciências, como economia (*juros*), biologia (*morte, vida, etc.*), e, até, em outros estratos lingüísticos, como o inglês (*software, internet, franchising, leasing*), sem necessidade de processo autônomo de elucidação.”

Para concluir que, quando uma mesma palavra, usada pela Constituição Federal sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, e não qualquer outro, seu conteúdo semântico: “Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo *faturamento*. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando uma mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.”

E, em seguida, arremata: “Ora, o fato de o art. 195, § 4º, da Constituição da República, ao dar competência suplementar à União para instituir contribuições sociais inespecíficas, dependentes de “*outras fontes destinadas à manutenção ou expansão da seguridade*”, já prova que, ao aludir a “*faturamento*”, além de “folha de salário” e “lucro”, empregou essa palavra em sentido predeterminado, pois de outro modo a previsão daquela competência residual perderia todo o senso, ao admitir-se fossem vagos e imprecisos os conceitos de *faturamento*, de folha de salário e de lucro!”

Em outra passagem, e fazendo expressa menção à circunstância de que não cabe ao legislador infraconstitucional instituir figura tributária distinta da regra de competência estipulada pelo texto constitucional, observa o Ministro Cezar Peluso: “Ao outorgar à União competência para instituir contribuição social sobre o *faturamento*, o constituinte originário indicou-lhe desde logo, de modo expresso, o fato gerador (hipótese de incidência) e a base de cálculo possíveis, interditando *ipso facto* à lei subalterna alargar ou burlar tais limites mediante subterfúgios lingüísticos ou conceituais, como, p. ex., alteração dos significados normativos incorporados pela Constituição. É, nisso, velha mas oportuna, a observação do Min. Luiz Gallotti: ‘Sr. Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou. Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema constitucional tributário inscrito na Constituição.’ (voto no RE nº 71.758-GB, *RTJ* v. 66, p. 165)”.

Essas longas referências ao voto do Ministro Cezar Peluso se justificam para demonstrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal realmente não admite interferências, por parte do legislador infra-constitucional, na

definição de vocábulos pressupostos pelo texto constitucional, notadamente quando outorgam competência tributária impositiva.

Nesse contexto, revela-se absolutamente necessária a compreensão do significado constitucional do vocábulo “receita”, tal como o fez o Supremo Tribunal Federal, para que se verifique a compatibilidade (ou não) da norma instituidora do tributo, nos limites da outorga de competência pelo texto constitucional.

Por tal razão é que o conceito de receita não poderia mesmo ficar à mercê e ao talante do legislador infra-constitucional, que é quem recebe a competência tributária impositiva. Do contrário, ter-se-ia a ruptura do sistema jurídico, o que não se pode conceber.

Antes de externarmos nossas conclusões finais, propriamente ditas, é necessário que se proceda à análise de um último ponto, que diz respeito a um aspecto que já havíamos anunciado no tópico anterior: a circunstância de que a mera promoção de movimentação de valores (movimentação financeira) é conceito – materialidade, portanto – distinto de auferir receita.

5.17. Receita *versus* Movimentação Financeira

Com efeito, ainda procedendo de acordo com o método de se extrair significado das palavras utilizadas pelo próprio texto constitucional, cabe aqui uma breve referência à circunstância de que, para a Constituição Federal, a mera movimentação de valores (movimentação financeira) é algo diferente do que o auferir receita.

É justamente o que se extrai da leitura do artigo 74 do Ato das Disposições Transitórias – ADCT, ao atribuir a competência tributária impositiva à União para instituição da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF.

Isto porque, ao cuidar de uma contribuição específica sobre a movimentação financeira (e também destinada a ações de Seguridade Social – previdência e saúde), assim como o fez em relação àquelas contribuições hospedadas no atual inciso I, “b” do artigo 195 da Carta (no caso, PIS e COFINS), a Constituição Federal está confirmando que se trata mesmo de duas materialidades distintas: uma “auferir receita”; outra “promover movimentação financeira”.

E se assim é, forçoso portanto reconhecer que “receita” não pode, dessa feita, ser algo que meramente se movimenta, meramente transita, meramente se transmite, nos confins da delimitação, pela Constituição Federal, das materialidades de hipóteses de incidência de contribuições com estruturas absolutamente distintas.

Essa posição doutrinária, aliás, foi desenvolvida de forma muito precisa por Marco Aurélio Greco, em estudo já citado no presente texto, nos seguintes termos: “Com efeito, é a própria Constituição que reconhece haver uma diferença entre receita/faturamento e mera movimentação financeira ou transmissão de valores, créditos e direitos de natureza financeira. (...) A simples movimentação financeira (que abrange ambas as partes que dela participam) já é pressuposto de fato de uma contribuição específica (a CPMF) que poderia, em tese, onerar tanto quem a promove como quem dela é beneficiário.” (*op. cit.*, p. 129)

Por mais essa razão, portanto, que se pode concluir – conforme já abordado no tópico relativo ao conceito de receita – que nem toda e qualquer

entrada e nem todo e qualquer ingresso possam vir a ser considerados, sob a óptica do ordenamento jurídico constitucional, como “receita”, na acepção da Emenda Constitucional nº 20/98, para fins de incidência das contribuições plasmadas no atual inciso I, “b” do artigo 195 da Constituição Federal.¹⁴⁵

¹⁴⁵ Impõe-se, a nosso ver, o questionamento de posições, precipitadas e, *data venia*, destituídas de técnica jurídica, como se lê, por exemplo, na Ementa da Solução de Consulta Fiscal nº 13, de 28 de janeiro de 2003, exarada pela Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, nos seguintes termos:

“ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP

EMENTA: BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. **As empresas de publicidade e propaganda não podem excluir da base de cálculo do PIS/Pasep importâncias transferidas para outra pessoa jurídica, por ausência de previsão legal.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: LC nº 70, de 1991; Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, §§ 1º e 2º.” (destacou-se)

Em outras ocasiões, a Administração Tributária Federal tem se pautado pelo bom senso, como se lê, por exemplo, na seguinte Decisão nº 211, de 30 de julho de 1999, da Superintendência Regional da Receita Federal / 7ª Região Fiscal:

“ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

EMENTA: RECEITA. CONCEITO. VALORES CONFIADOS POR CONTROLADORA. ATIPICIDADE. **Não são receitas da empresa os valores recebidos de sua controladora estrangeira para a realização de despesas no País, em benefício desta última. A controlada brasileira, na hipótese, assume condição de mera depositária dos recursos, sobre os quais não incidem as contribuições sociais sobre a receita - COFINS e PIS - e, por via de consequência, tais valores não comporão a base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.”** (destacou-se).

6. O MÉTODO PARA A TRIBUTAÇÃO SISTEMÁTICA DA RECEITA

Passamos, assim, a formular o método para a tributação sistemática sobre a “receita”, de acordo com nosso sistema jurídico constitucional tributário, levando em conta o método sugerido por Descartes.

Para tanto, registre-se que o método cartesiano é composto por 4 (quatro) preceitos:

O primeiro deles consiste em nunca aceitar coisa alguma como verdadeira sem que se conheça evidentemente como tal; ou seja, evitar cuidadosamente a precipitação e a prevenção, e não incluir em nossos juízos nada além daquilo que se apresente tão clara e distintamente a nosso espírito, que se não tivesse nenhuma ocasião de pô-la em dúvida.

O segundo preceito sugere que se divida cada uma das dificuldades que se esteja a examinar em tantas parcelas quantas sejam possíveis e necessárias para melhor resolvê-las.

Já o terceiro preceito adverte para a condução por ordem dos nossos pensamentos, começando pelos objetos mais simples e mais fáceis de conhecer, para subir pouco a pouco, como por degraus, até o conhecimento dos mais compostos; e supondo certa ordem mesmo entre aqueles que não se precedem naturalmente uns aos outros.

O quarto e último preceito consiste em se fazer em tudo enumerações tão completas, e revisões tão gerais, a fim de que se tenha certeza de nada omitir.

Nas palavras de Descartes, “essas longas cadeias de razões, tão simples e fáceis, de que os geômetras costumam servir-se para chegar às suas mais difíceis demonstrações, levaram-me a imaginar que todas as coisas que podem cair sob o conhecimento dos homens encadeiam-se da mesma maneira, e que, com a única condição de nos abstermos de aceitar por verdadeira alguma que não o seja, e de observarmos sempre a ordem necessária para deduzi-las umas das outras, não pode haver nenhuma tão afastada que não acabemos por chegar a ela e nem tão escondida que não a descubramos. (...)”¹⁴⁶

E arremata: “De fato, ousou dizer que a exata observação desses poucos preceitos que escolhera deu-me tamanha facilidade para destrinçar todas as questões abrangidas por essas duas ciências (análise geométrica e álgebra) que, nos dois ou três meses que empreguei em examiná-las, tendo começado pelas mais simples e mais gerais, e sendo cada verdade que encontrava uma regra que me servia depois para encontrar outras, não só consegui resolver muitas que outrora julgara muito difíceis, mas também pareceu-me, mais ao final, que podia determinar, mesmo naquelas que ignorava, por que meios e até onde era possível resolvê-las. (...) Mas o que mais me contentava nesse método era que por meio dele tinha a certeza de usar em tudo minha razão, se não perfeitamente, pelo menos da melhor forma em meu poder; ademais, sentida, ao praticá-lo, que meu espírito acostumava-se pouco a pouco a conceber mais nítida e distintamente seus objetos; e que, não o tendo sujeitado a nenhuma matéria particular, prometia aplicá-lo tão utilmente às dificuldades das outras ciências como o fizera às da álgebra.”¹⁴⁷

O método cartesiano nos estimula e inspira à formulação do método para a tributação sistemática sobre a “receita”, de acordo com nosso sistema jurídico constitucional tributário.

¹⁴⁶DESCARTES, René. op. cit., p. 23-24.

¹⁴⁷Id. Ibid., p. 25-26.

Com efeito, ao analisarmos minuciosamente todos os preceitos e elementos integrantes do sistema jurídico constitucional brasileiro, estamos justamente “deixando de aceitar alguma coisa como verdadeira sem que se conheça evidentemente como tal.”

Nesse sentido, pudemos, ao longo do presente estudo, verificar a unidade e a harmonia do nosso sistema jurídico constitucional, analisar os princípios, em especial aqueles que informam e orientam o sistema jurídico constitucional tributário, concluindo que a capacidade contributiva, como corolário da isonomia, é princípio básico e elementar do nosso ordenamento, de maneira que a sua inobservância vicia a instituição das respectivas exações¹⁴⁸. Ato contínuo, adentramos na temática pertinente à busca do conceito – pressuposto pela Constituição Federal – de “receita”, levando em conta todas as passagens a que se refere o texto constitucional, bem como aos conceitos próximos. Procedemos a uma síntese dessas referências e alcançamos, com base na experiência e no contexto jurídico subjacentes, um conteúdo mínimo do conceito. Analisamos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a quem compete dizer o direito. Enfim, pudemos evitar a precipitação e a prevenção que mencionava Descartes, de modo a não incluir em nossos juízos nada além daquilo que se apresente tão clara e distintamente a nosso espírito, afastando-se, assim, as dúvidas.

Também tivemos a oportunidade de dividir o objeto do nosso estudo em parcelas possíveis e necessárias para a melhor compreensão do tema. Fizemos referências à importância da análise do conceito constitucional de “receita”, notadamente após a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98. Contrastamos a evolução da jurisprudência acerca do conceito de faturamento com a noção jurídica de “receita”, para concluir que este último vocábulo é mais lasso

¹⁴⁸Relembre-se que, conforme tivemos a oportunidade de expor em tópico específico, somos da opinião de que o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da isonomia, de modo que a sua observância, em relação às contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social (em relação às quais a dimensão “receita” poderá corresponder à sua base de cálculo), revela-se, a nosso ver, compulsória.

que o primeiro. Nessa divisão, não olvidamos da circunstância de que, mesmo sendo mais lasso, o conceito de receita somente confirma a materialidade que diga respeito com o próprio sujeito passivo declinado na norma de tributação, de modo a afastar, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva e à própria outorga da competência constitucional, pretensões fiscais no sentido de se alcançar receitas de terceiros, ou mesmo fenômenos que não digam respeito ao ingresso de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio do respectivo sujeito passivo.

Nessa empreitada, procuramos conduzir por ordem nossos pensamentos, começando pelos objetos mais simples e mais fáceis de conhecer, para alcançar, gradativamente, aqueles mais complexos. O estudo de uma única palavra utilizada e pressuposta pela Constituição Federal pode parecer tarefa simples. Mas quando se observa o fim desse estudo e a pluralidade dos efeitos, em matéria de tributação, no âmbito da sua investigação, verifica-se que o caminho é árduo, devendo mesmo ser iniciado pelos objetos mais simples.

Foi por essa razão que iniciamos o presente estudo pela análise da harmonia e da uniformidade do nosso sistema. Não fossem essas singelas – porém estruturais – peculiaridades, todo o resto da observação, em graus de maior complexidade e especificidade, cairia por terra. Relembramos, aqui, as palavras de José Artur Lima Gonçalves: “Sistema é um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante. Esse conceito aglutinante serve de critério unificador, na linguagem de Geraldo Ataliba, atraindo e harmonizando, em um só sistema, os vários elementos de que se compõe.”¹⁴⁹

Sem essas noções, não poderíamos avançar na análise do conceito de receita, porque teríamos deixado de lado o próprio contexto e a

¹⁴⁹in GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 40-41.

importância dos elementos integrantes do sistema jurídico constitucional tributário brasileiro.

Por fim, procuramos, na formulação do método para a tributação sistemática sobre a “receita”, fazer em tudo enumerações completas e revisões gerais, a fim de ter certeza de nada omitir.

E nessa missão, tentamos não sair do foco – eminentemente constitucional – do nosso estudo, fazendo referências apenas pontuais (e não estruturais) à legislação-infraconstitucional. Embora essa premissa pareça restritiva, foi nossa opção adotá-la, exatamente porque, conforme averbou José Artur Lima Gonçalves, “Admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos lingüísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência.”¹⁵⁰

Diante desse método, chegamos à conclusão de que, para que se possa validamente (perante nosso sistema jurídico constitucional tributário) instituir norma de tributação cuja base de cálculo corresponda à “receita”, é necessário que essa base de cálculo, que, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho “tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo”¹⁵¹, não se distancie da noção de ingresso (novo) de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio.

¹⁵⁰GONÇALVES, José Artur Lima. op. cit., p. 171.

¹⁵¹in CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 324.

SÍNTESE CONCLUSIVA

Diante dessas considerações, passamos a apresentar nossas conclusões, sobre o conceito de “receita”, perante e a partir da Emenda Constitucional nº 20/98, como nova base de cálculo possível para a instituição de contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social (artigo 195, I, “b”):

A) “Receita” é categoria constitucional e, portanto, de acordo com as próprias disposições constitucionais é que se deve procurar extrair o seu significado;

B) “Receita”, para os fins em questão, é palavra técnica, devendo, por essa razão, ser – tecnicamente – compreendida;

C) “Receita” é gênero do qual “receita bruta” é espécie;

D) O Supremo Tribunal Federal analisou o conceito de “receita bruta”, quando do julgamento da constitucionalidade da contribuição destinada ao Finsocial exigida das sociedades prestadoras de serviços, e, para adequá-lo conforme à Constituição, equiparou-o ao termo “faturamento” (correspondendo ao produto da venda de mercadorias e de serviços; RE nº 150.755/PE);

E) Com o advento da Emenda Constitucional nº 33/01, “faturamento” e “receita bruta” passaram a ter conceitos expressamente distintos, sob a óptica do texto constitucional, eis que foram tratados de forma distinta pelo inciso III, §2º do artigo 149 da Constituição Federal;

F) “Receita” e “faturamento” não são sinônimos, caso contrário não haveria razão de ser da própria Emenda Constitucional nº 20/98, nesse aspecto (artigo 195, I, “b”), ao utilizar-se do conectivo disjuntor excludente “ou” separando esses dois termos;

G) “Faturamento”, na linha da decisão do Supremo Tribunal Federal (RE nº 150.755/PE), é termo menos amplo que “receita”, eis que “faturamento” decorre da atividade empresarial, seja em virtude da venda de mercadorias, seja em virtude da venda de serviços;

H) o mesmo entendimento do STF foi mantido, tendo assentado o Pretório Excelso, no RE nº 346.084-6/PR, que no juízo da lei contemporânea ao início da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento;

I) “Receita” e “Despesa”, perante as disposições constitucionais, são termos antônimos entre si (sentidos opostos);

J) Por meio da análise pormenorizada dos dispositivos constitucionais, verificou-se que o conteúdo semântico mínimo de “Receita” corresponde *ao ingresso (novo) de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio*;

K) Os termos “receita” e “renda”, perante as disposições constitucionais, têm pressupostos de fato absolutamente distintos e inconfundíveis, sendo certo que, em relação ao último termo, sua aferição está intimamente relacionada à noção de tempo ou de período;

L) Com base na conclusão lançada em “K” supra e levando em conta o conteúdo semântico mínimo de receita lançado em “J” supra, onde houver renda certamente haverá receita, não sendo a hipótese recíproca necessariamente verdadeira;

M) “Promover a mera movimentação”, ou “promover a mera transmissão de valores” são materialidades absolutamente distintas do que o “auferir receitas”, nos termos do próprio texto constitucional, ao cuidar, respectivamente da CPMF (artigos 74 e 75 do ADCT) e das contribuições hospedadas no artigo 195, I, “b” da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. ISS – Base imponible. Receitas. Publicidade. In: _____. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. v. 1.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1996.

_____. ISS – Intributabilidade de convites gratuitos para feiras comerciais. In: _____. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980. v. 3.

_____. *República e Constituição*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento: Cofins: base de cálculo: distinção entre receita e faturamento: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 107, p. 95-109, ago. 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BARBOSA, Rui. *O STF na Constituição: escritos e discursos seletos*. Rio de Janeiro: José Aguilar, 1960.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. 2. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOITEUX, Fernando Netto. Receita e faturamento: PIS e Confins na Lei n.9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p. 58-65, out. 2000.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1999.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Empresas prestadoras de serviços de recrutamento de mão-de-obra temporária e base de Cálculo do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Reimpr. Coimbra: Coimbra Ed., 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2004.

_____. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros Ed., 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

COOLEY, Thomas. *Princípios gerais de direito constitucional dos Estados Unidos da América do Norte*. Trad. Alcides Cruz. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982.

DESCARTES, René. *Discurso do método*. Trad. Maria Ermantina Galvão. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros Ed., 1997.

_____. Incidência do imposto sobre operações de crédito em operações de mútuo realizadas por instituições não financeiras. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. v. 3.

_____; MARQUES, Márcio Severo. *O direito à restituição do indébito tributário, repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo; Fortaleza: Dialética; ICET, 1999.

GRECO, Marco Aurelio. Cofins na Lei 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida (parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 50, p. 110-151, nov. 1999.

_____. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. In: PAULSEN, Leandro. *Não-cumulatividade no PIS e da COFINS*. São Paulo: Thomson IOB, 2004.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

HORVARTH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

HOUAISS, Antonio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

KNOEPFELMACHER, Marcelo. O artigo 166 do CTN e a repetição do indébito do ISSQN. In: CEZAROTI, Guilherme (Coord.). *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Aspectos do conceito constitucional de receita na Emenda nº 20/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, p. 52-64, jan. 2004.

KNOEPFELMACHER, Marcelo. Considerações sobre a responsabilidade tributária na cisão parcial. In: CASTRO, Rodrigo R.; ARAGÃO, Leandro Santos de (Coords.). *Reorganização societária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. A invalidade da vedação do desconto de créditos de PIS/Cofins não-cumulativos, na aquisição de bens ou serviços: não sujeitos ao pagamento dessas contribuições. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 111, p. 79-92, dez. 2004.

_____. As novas “contribuições sociais” para o FGTS e a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 110/2001. In: CEZAROTI, Guilherme. (Coord.). *Contribuições*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____; NUNES, Renato. Receitas de “Roaming” e as incidências da contribuição ao PIS e da COFINS em co-autoria com Renato Nunes. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin; Instituto de Pesquisas Tributárias, 2005.

LACOMBE, Américo Masset. *Imposto de importação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1979.

_____. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1998.

MAGEE, Bryan. *História da filosofia*. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Alíquota zero e crédito escritural de tributos incidentes em operações anteriores. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 10. tir. São Paulo: Malheiros Ed., 2002.

_____. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2003.

MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1967. t. 2.

_____. *Tratado de direito privado*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1974. t. 1 e 2.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. *O espírito das leis*. Trad. Pedro Vieira Mota. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

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*, São Paulo, n. 1, 1. quin. jan. 2001.

_____. Provisão para créditos de liquidação duvidosa. In: *Direito tributário atual*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Resenha Tributária, 1992. v. 11 e v. 12.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: APEC Ed., 1969.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Ed., 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1997.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Tipicidade da tributação: simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.