

atividade privativa da autoridade administrativa; (b) nos casos em que o contribuinte faz o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dá-se um prazo de cinco anos para a Fazenda homologar o pagamento expressa ou tacitamente. Dá-se, em seguida, ao silêncio ou inação da Fazenda durante este tempo, o caráter de homologação tácita (o caráter de auto-lançamento homologado).

O sofisma é evidente. Anote-se o § 4º do art. 150 do CTN:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

A crítica feita por Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup> é definitiva:

"A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso dispendir muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação: outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito".

<sup>2</sup> Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 4ª ed. São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 282-3.

\* Professor Titular de Direito Tributário da UFMG.

## COFINS E PIS: INCONSTITUCIONALIDADE DA MODIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

HUMBERTO BERGMANN ÁVILA\*

1

Introdução

13729

A Lei nº 7.718/98 modificou a base de cálculo da COFINS e da contribuição para o PIS, bem como introduziu a permissão para a diferenciação dos contribuintes em função de sua atividade econômica.

Resta saber se a alteração da base de cálculo dessas contribuições sociais não viola a competência constitucional estabelecida nos artigos 195, I, e 239 da Constituição de 1988. Do mesmo modo, é

preciso verificar se o permissivo introduzido para diferenciar as pessoas jurídicas em função de sua atividade econômica não viola o princípio da igualdade e a proibição de discriminação dele decorrente.

### 1. Base de cálculo da COFINS e da contribuição para o PIS

#### 1.1 A Constituição e a competência material para instituir contribuições sociais

##### 1.1.1 Definição constitucional da base de cálculo da COFINS

1.1.1.2 A Constituição prevê, no seu artigo 195, o financiamento da Seguridade Social com base em contribuições sociais cujas bases de cálculo ela própria define:

"Art. 195 A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concurso de prognósticos."

1.1.1.3 A contribuição social dos empregadores sobre o faturamento é a COFINS.

1.1.1.4 Faturamento, consoante definição aceita pela doutrina e pela jurisprudência, constitui o conjunto de receitas provenientes do ato de emissão de faturas, o qual corresponde à receita bruta: somatório de operações de venda de mercadorias ou prestação de serviços.

1.1.1.5 Do exposto, resulta claro que outras receitas, além daquelas resultantes das próprias operações de venda de mercadorias ou prestação de serviços da pessoa jurídica, não se enquadram na definição de faturamento pressuposta pelo texto constitucional.

1.1.1.6 A instituição de contribuição social com outra base de cálculo submete-se ao estabelecido no parágrafo 4º do artigo 195:

"§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I."

O referido artigo 154, inciso I, por sua vez, determina:

"Art. 154 - A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

..."

1.1.1.7 Evidente, portanto, que, no caso da COFINS, a competência tributária da União está limitada a instituir, por lei ordinária, Contribuição Social incidente sobre o *faturamento*.

1.1.1.8 Se pretender instituir Contribuição Social sobre base de cálculo diferente daquelas previstas no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, deverá fazê-lo mediante Lei Complementar, consoante determinação expressa do artigo 195, parágrafo 4º, combinado com o artigo 154, inciso I, ambos da Constituição Federal.

### 1.1.2 Definição constitucional da base de cálculo da COFINS

1.1.2.1 A própria Constituição também prevê, desta vez no artigo 239, uma quarta contribuição social, também sobre o *faturamento* - o PIS - da seguinte forma:

"Art. 239 - A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo."

1.1.2.2 O que a Constituição, por meio do citado artigo, fez foi *incorporar* no seu texto a base de cálculo disposta da Lei Complementar nº 7/70.

1.1.2.3 O próprio Supremo Tribunal Federal decidiu que a contribuição para o PIS foi "*constitucionalizada o art. 239 do texto permanente da Constituição*" (RE nº 150.764-1 PE, Relator: Min. Sepúlveda Pertence), o qual se referiu, expressamente, à base de cálculo instituída pela LC 7/70, de maneira que o seu conceito legal passou a incorporar-se à própria Constituição, não se podendo admitir que venha a ser modificado por uma lei.

1.1.2.4 Resta saber, pois, o que foi precisamente constitucionalizado pelo referido artigo 239 da Constituição Federal. A LC nº 7/70 estabelece como base de cálculo o *faturamento* como sendo a receita da venda de bens e serviços, para quem efetua venda de mercadorias, e o lucro, para quem é prestador de serviços, não se incluindo nessa definição qualquer espécie de receita financeira. Instituições financeiras e sociedades assemelhadas devem pagar o PIS somente sobre a receita de serviços, já que não apresentam receita de venda de bens ou mercadorias.

1.1.2.5 Do exposto, resulta claro que outras receitas, além daquelas resultantes da própria receita da venda de bens e serviços, para quem efetua venda de mercadorias, e do lucro, para quem é prestador de serviços, não se enquadram na definição de faturamento fixada indiretamente pelo próprio texto constitucional.

1.1.2.6 Estando pré-determinadas, por meio de definições constitucionais, as bases de cálculo tanto da COFINS quanto do PIS, faz-se necessário saber se ambas foram, ou não, modificadas pela Lei nº 9.718/98.

## 2. A Lei nº 9.718/98 e a modificação das bases de cálculo das contribuições

### 2.1 A Lei nº 9.718/98 e as bases de cálculo

2.1.1 De fato, a lei ordinária nº 9.718/98 alterou a sistemática de cobrança do PIS e da COFINS, da seguinte forma:

"Art. 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei."

2.1.2 Ainda que prescreva que as referidas contribuições devidas pelas empresas serão calculadas "com base no seu faturamento", a citada Lei a seguir *redefine* o faturamento da forma seguinte:

"Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º - Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."

2.1.3 Diante dessa redefinição de base de cálculo ("*totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica*") pode-se perguntar se houve, ou não, modificação com relação à legislação anterior. A resposta é afirmativa.

### 2.2 A modificação legal da COFINS

2.2.1 A instituição da COFINS pela nova Lei padece do vício da inconstitucionalidade. De fato — e como já analisado —, o artigo 195 da Constituição prevê a instituição de contribuição social sobre o *faturamento*. E faturamento é o conjunto de receitas provenientes do ato de emissão de faturas, o qual corresponde à receita bruta: somatório de operações de venda de mercadorias ou prestação de serviços.

2.2.2 A Lei nº 9.718/98, porém, refere-se à "totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica". Ora, a nova lei passou, então, a incluir receitas que, de acordo com a base de cálculo conceituada no artigo 195, I, da Constituição não podem ser incluídas. É dizer: a Lei nº 9.718/98 instituiu a COFINS com base de cálculo diversa da permitida pela Constituição, na medida em que passou a incluir a totalidade das receitas e não apenas o somatório de operações de venda de mercadorias ou prestação de serviços.

2.2.3 Estando a norma hierarquicamente inferior (a norma constante da Lei) em desacordo com a norma hierarquicamente superior (a norma cons-

tante da Constituição), a primeira torna-se inválida. Tratando-se de invalidade decorrente de desobediência ao conteúdo pré-determinado pela Constituição, tem-se, então, uma inconstitucionalidade material. Essa inconstitucionalidade consiste precisamente no fato de a norma constante da Lei nº 9.718/98 ter extrapolado a competência material estipulada pela Constituição para a instituição da contribuição social do art. 195, I: em vez de instituir contribuição social sobre o faturamento, o legislador ordinário extravasou sua competência quando instituiu sobre a totalidade das receitas.

2.2.4 Pois bem, a Lei nº 9.718/98 — e, mais especificamente, seu artigo 3º — ao determinar que a base de cálculo da COFINS seria, não apenas o faturamento, mas, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, extrapolou a previsão contida no artigo 195, inciso I, fazendo com que a COFINS incidisse sobre valores que escapam do conceito de faturamento, o que só seria admissível mediante lei complementar.

Havendo sido a referida alteração veiculada por simples Lei Ordinária, atrai para si a pecha de inconstitucional, carecendo de validade e não merecendo prevalecer.

2.2.5 E não se diga que a base de cálculo da COFINS é o faturamento, havendo se alterado apenas a definição de faturamento.

Isso porque não pode o legislador ordinário dar aos vocábulos contidos no texto constitucional a definição que melhor lhe aprouver.

Não fosse assim, de nada valeria o comando da Constituição Federal, já que o legislador ordinário poderia distorcê-lo e alargá-lo a seu talante, por meio de definições completamente desvinculadas do conceito contido no texto constitucional.

2.2.6 Nesse sentido, a disposição expressa do artigo 110 do Código Tributário Nacional:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

2.2.7 Sendo assim, no presente caso, não está livre o legislador ordinário para definir "faturamento" de acordo com seu alvedrio, devendo limitar-se à definição mesma de "faturamento", que, por certo, não engloba "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente-

mente do tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas", como pretende a Lei nº 9.718/98.

2.2.8 O Colendo Supremo Tribunal Federal já analisou esta matéria, ao julgar caso em tudo semelhante ao ora examinado.

2.2.9 No julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772-9-RS, a Corte Suprema analisou a questão da constitucionalidade da Contribuição Social incidente sobre a folha de salários instituída pela Lei nº 7.787/89.

A exemplo do que se verifica no caso em tela, aquele diploma legal, em seu artigo 3º, pretendia alargar a definição do conceito empregado pelo texto constitucional, fazendo com que a Contribuição Social incidente sobre a folha de salário incidisse também sobre a remuneração paga ou creditada a administradores e a empregados autônomos e avulsos.

E naquele caso — e depois também no julgamento da ADIn nº 1.102-2-DF — o Supremo Tribunal Federal decidiu que o legislador ordinário, ao instituir as contribuições previstas no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, deve ater-se à precisa definição de cada um dos vocábulos nele contidos, só podendo criar contribuições outras mediante Lei Complementar, nos termos do parágrafo 4º deste mesmo dispositivo constitucional.

Colhem-se os seguintes trechos do voto proferido pelo Exmo. Sr. Min. Marco Aurélio, Relator naquele julgamento, que bem evidenciam o entendimento do Pretório Supremo acerca da matéria:

"A esta altura, cabe indagar: a Constituição de 1988 repetiu a liberdade atribuída ao legislador, no campo ordinário, pelas Cartas pretéritas?

A resposta já foi dada por esta Corte no julgamento de recursos extraordinários que versaram sobre a matéria. O artigo 195 da Lei Básica de 1988 introduziu no cenário jurídico-constitucional nova forma de disciplina do tema. Ao contrário do que ocorreu com as Constituições anteriores, a partir de 1934, não se teve apenas a revelação do tríplice custeio. Mediante os incisos I, II e III, previu-se, em rol inegavelmente *numerus clausus*, exaustivo, e não simplesmente exemplificativo, que a seguridade social seria financiada pelas contribuições dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; dos trabalhadores e sobre a receita de concursos de prognósticos. Pois bem, esses parâmetros, em termos de possibilidade da regência por lei ordinária, mostram-se absolutos. Fora

das hipóteses explicitamente contempladas, obstaculizou-se a possibilidade de — repito — via lei ordinária, serem estabelecidas novas contribuições. É que, no mesmo artigo, a demonstrar, a mais não poder, que os casos relativos a contribuições mostram-se exaustivos, inseriu-se parágrafo viabilizando a instituição, mediante lei, de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o teor do artigo 154, inciso I, da Carta. Confira-se com o que se contém no § 4º do artigo 195 em análise. Pois bem, a remissão, sem restrições, ao artigo 154, inciso I, confere predicado ao vocábulo 'lei' inserto em tal parágrafo. É que nele se contém não só a proibição de vir-se a ter tributo com infringência do princípio da não-cumulatividade, com identidade de fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Carta, como também vinculação reveladora do meio hábil para chegar-se à criação respectiva. Em última análise, temos que a faculdade, conferida à União, de instituir novos tributos ficou jungida à edição de lei complementar. Creio que, diante dos precedentes desta Corte, dúvidas não pesam sobre o fato de que, constitucionalmente, ter-se via única para a criação de novos tributos, ou seja, a revelada por lei complementar.

(...)

De início, lanço a crença na premissa de que o conteúdo político de uma Constituição não pode levar ao desprezo do sentido vernacular das palavras utilizadas pelo legislador constituinte, quer ao técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, por força dos estudos acadêmicos e pela atuação dos pretórios. Já se disse que 'as questões de nome são de grande importância, porque elegendo um nome ao invés de outro, torna-se rigorosa e não suscetível de mal-entendido uma determinada linguagem. A purificação da linguagem é uma parte essencial da pesquisa científica, sem a qual nenhuma pesquisa poderá dizer-se científica' (Studi Sulla Teoria Generali del Diritto, Torino — G. Giappichelli, edição 1955, página 37). Realmente a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se da colocação, em plano secundário, dos conceitos consagrados, buscando-se

homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais. O artigo 195, não há a menor dúvida, atribui a toda a sociedade o financiamento, de forma direta e indireta, da seguridade social, fazendo-o, no entanto, em termos que têm como escopo maior a segurança da vida gregária. Ora, além das contribuições nele enumeradas, outras somente podem vir à balha via lei complementar, consoante previsto no § 4º do citado artigo e já sedimentado por força dos precedentes desta Corte anteriormente referidos."

### 2.3 A modificação legal do PIS

2.3.1 A instituição do PIS pela nova Lei também padece do vício da inconstitucionalidade. De fato – e como já analisado –, o artigo 239 da Constituição constitucionalizou a contribuição social tal como prevista pela LC nº 7/70. Essa Lei estabelece como base de cálculo da contribuição para o PIS o *faturamento*, definindo-o como sendo a receita da venda de bens e serviços, para quem efetua venda de mercadorias, e o lucro, para quem é prestador de serviços.

2.3.2 A Lei nº 9.718/98, porém, refere-se à "totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica". Ora, a nova lei passou, então, a incluir receitas que, de acordo com a base de cálculo da LC 7/70, constitucionalizada pelo art. 239 da Constituição, não eram incluídas. Vale dizer: a Lei nº 9.718/98 modificou base de cálculo estabelecida pela própria Constituição, na medida em que passou a incluir a totalidade das receitas e não apenas a receita da venda de bens e serviços para quem efetua venda de mercadorias e o lucro para quem é prestador de serviços como determina a própria Constituição.

### 3 A Emenda Constitucional nº 20 não desfaz a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98

3.1 A edição da Emenda Constitucional nº 20/98, posteriormente à promulgação da Lei nº 9.718/98, pode levar ao grave equívoco de considerar-se superada a inconstitucionalidade dessa Lei, em virtude de a citada Emenda ter modificado exatamente o artigo da Constituição então infringido.

3.2 Saliente-se, desde início, que a própria necessidade de modificação, via Emenda Constitucional, da base de cálculo permitida pela Constituição evidencia, de modo cabal, a frontal incompatibilidade da Lei nº 9.718/98 com o texto constitucional vigente no momento da sua edição. Do contrário, seria admitir que o poder legislativo teria modificado a Constituição para que ela continuasse a mesma. Ora, ela foi modificada justamente – e não há outro modo de interpretar – porque a Lei nº 9.718/98 era – e continuou sendo – absolutamente incompatível com o seu suposto fundamento de

validade (art. 195, I), na medida em que instituiu contribuições sociais sobre bases de cálculo não previstas pela Constituição então vigente.

3.3 Exatamente por isso, a Emenda Constitucional nº 20 passou a prever a possibilidade de instituição de contribuições sociais sobre "a *receita ou o faturamento*" (art. 195, I, "b", com redação dada pela EC nº 20/98).

3.4 Essa modificação constitucional não tem, porém, o efeito de convalidar lei originariamente inconstitucional, ainda que ela tenha período de vigência postergado. Senão, vejamos.

3.5 Se a Constituição é modificada, todas as normas anteriormente editadas e que, em virtude da modificação, passam a ser com ela incompatíveis, tornam-se inconstitucionais. Esse fenômeno chama-se de inconstitucionalidade superveniente.

3.6 Resta, porém, saber o que acontece se uma norma infra-constitucional é editada em desacordo com a Constituição, e, após a sua edição, a própria Constituição é alterada, de modo a fazer desaparecer a incompatibilidade.

3.7 No momento em que foi editada, a Lei nº 9.718/98 era incompatível com a Constituição, já que ela só permitia a edição de contribuições sociais com as bases de cálculo nela especificadas (sobre faturamento e, não, sobre a totalidade das receitas). Havendo incompatibilidade entre a norma hierarquicamente inferior (constante da Lei) e a superior (constante da Constituição), a primeira é *inválida*. A invalidade é justamente a incompatibilidade entre a norma inferior a superior, que faz com que a norma viciada não possa produzir qualquer efeito.

3.8 Há várias causas de invalidade. Se a norma superior violada regula uma competência normativa, tem-se uma incompetência absoluta. Se a norma superior regula o exercício de uma competência, tem-se um vício de forma. Se a norma superior violada limita o objeto de uma competência normativa, tem-se um vício de competência. Se a norma superior limita o conteúdo que a norma inferior pode assumir, tem-se um *vício substancial*.<sup>1</sup>

3.9 A invalidade é um fenômeno que não se altera no tempo: a alteração da norma superior não tem o condão de tornar válida uma norma originariamente inválida. A doutrina é clara nesse sentido, como demonstra, por exemplo, o prestigiado Professor italiano de Teoria Geral do Direito, GUASTINI:

"Ora, à primeira vista, a validade é uma propriedade totalmente a-temporal. Ela depende, de fato, exclusivamente da relação (a-tem-

<sup>1</sup> GUASTINI, Riccardo. *Le Fonti del Diritto e L'interpretazione*. Milano, Giuffrè, 1993, pág. 55.

poral, portanto: lógica, não-cronológica) de uma norma – e do ato normativo que a tenha produzido – com outras normas: uma norma é válida se, e somente se, foi produzida conforme às outras normas (estruturalmente supra-ordenadas) que lhe regulam a produção e é compatível com as normas (materialmente supra-ordenadas) que lhes limitam o possível conteúdo.

Na constância das normas e em relação a essas estruturalmente e materialmente supra-ordenadas, cada norma é ou válida ou inválida. Não se pode adquirir a validade, nem perdê-la.

Todavia, ainda que seja a-temporal a relação de que depende a validade, podem modificar-se no tempo as normas de referência: as normas, isto é, estruturalmente e materialmente supra-ordenadas à norma de que se trata.

Isto, se não pode fazer adquirir a validade a uma norma originariamente inválida, pode, porém, fazer perder a validade de uma norma originariamente válida.<sup>2</sup>

3.10 Diante dessas considerações, pode-se, então, perguntar, primeiro, se existe alguma causa de invalidade na edição da Lei nº 9.718/98 e, segundo, se a eventual causa de invalidade pode ser alterada com o tempo.

3.11 Pois bem. A edição da Lei nº 9.718/98 é inválida por vício de competência. Senão, vejamos.

A norma inferior constante da Lei nº 9.718/98 é inválida porque incompatível com a norma (materialmente supra-ordenada) que limita o seu possível conteúdo (CF, art. 195, I): a Constituição permite a instituição de Contribuição Social por lei ordinária apenas sobre o faturamento. Tendo a referida Lei instituído Contribuição Social sobre a totalidade das receitas – parcela que excede a de faturamento –, ela não obedeceu à norma superior que delimitou o seu possível conteúdo. Trata-se, como se vê, de um vício substancial, na medida em que a parcela sobre

a qual a Contribuição foi instituída não se identifica com o faturamento e, por isso, só poderia ser tributada mediante edição de *Lei Complementar*, meio apto a criar outras contribuições não previstas no artigo 195 (CF, art. 195, § 4º).

3.12 E a sua invalidade não se altera com a modificação da norma constitucional com a qual mantém referência. Isso porque a modificação das normas de referência, que até pode tornar inválidas as normas originariamente válidas (inconstitucionalidade superveniente), não podem tornar válidas as normas que não o são desde a origem.

3.13 Não há, no ordenamento jurídico brasileiro, o fenômeno da constitucionalidade superveniente. Isso importaria atribuir, às normas futuras, o poder de convalidar as normas hoje inválidas. Além do mais, todas as leis uma vez incompatíveis com a Constituição voltariam a ser constitucionais pela modificação futura da Constituição. Mais do que isso, todas as inconstitucionalidades seriam sempre compreendidas com a seguinte cláusula de reserva: “salvo modificação posterior da Constituição”. Isso, entretanto, não é permitido no nosso ordenamento jurídico. Significaria, além de tudo, uma grave afronta à segurança jurídica.

3.14 E nem se argumente com a afirmação de que a Lei nº 9.718/98, ainda que publicada no Diário Oficial de 28.11.98, só começou a produzir efeitos, com relação à alteração da base de cálculo, a partir de 01.02.99, portanto, quando a Emenda Constitucional nº 20, de 16.12.98, já existia. Raciocínio desse quilate contraria aos mais conhecidos postulados de Teoria Geral do Direito.

3.15 Motivo bastante para afastar a aceitação da idéia de convalidação é a consagrada distinção dos planos normativos da existência, validade e eficácia.

Existente é uma norma que foi criada por uma autoridade aparentemente competente para criar esse tipo de norma. Uma norma é vigente, se existente e não ab-rogada. Uma norma é válida, se produzida em conformidade às normas que disciplinam o procedimento de sua criação e se não está em contraste com alguma norma que regula o seu possível conteúdo. Uma norma é eficaz, se é capaz de produzir efeitos ou de ser aplicada.<sup>3</sup>

Importante é, pois, distinguir a validade da eficácia: a primeira traduz uma relação de conformidade entre lei e constituição; a segunda, a sua aptidão para produzir efeitos e ser aplicada. A norma que regula a aplicabilidade de outra, porque

<sup>2</sup> GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano, Giuffrè, 1998, pág. 172. Original em italiano: “Ora, a prima vista, la validità è una proprietà del tutto a-temporale. Essa dipende infatti esclusivamente dalla relazione (a-temporale, appunto: logica, non cronologica) di una norma - e dell'atto normativo che l'ha prodotta - con altre norme: una norma è valida, se, e solo se, è stata prodotta conformemente alle norme (strutturalmente sovraordinate) che ne regolano la produzione ed è compatibile con le norme (materialmente sovraordinate) che ne limitano il possibile contenuto. In costanza delle norme ad essa strutturalmente e materialmente sovraordinate, ogni norma è valida ou invalida. Non può acquistare la validità, né perderla. Tuttavia, anche se è a-temporale la relazione da cui dipende la validità, possono cambiare nel tempo le norme di riferimento: le norme cioè, strutturalmente e materialmente sovraordinate alla norma di cui si tratta. Ciò, se non può fare acquistare validità ad una norma originariamente invalida, può far perdere validità ad una norma originariamente valida.”

<sup>3</sup> GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano, Giuffrè, 1998, pág. 132 e 170. Ver. PONTES DE MIRANDA. *Tratado de Direito Privado*. ed., t. 4, Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 3-7. KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. 2. Ed. Wien, Franz Deuticke, 1960, pág. 276. Idem, *Allgemeine Theorie der Normen*. Wien, Manz, 1979, pág. 211.

delimita seus destinatários, seu espaço ou tempo de aplicação, não deve ser, sequer, objeto de análise, quando a norma, cuja aplicação visa regular, é originariamente incompatível com a Constituição. Seria como preocupar-se com a inclusão, em agenda, de um compromisso futuro para um defunto. Ainda que se pretenda, e que se tente, não haverá ressurreição.

3.16 O importante é que a questão da eficácia (aptidão para produzir efeitos) só se põe quando vencidas as questões ligadas aos planos da existência (a norma tem que ter sido posta) e da validade (a norma deve ter sido criada de acordo com as normas que regulam procedimento de sua criação e delimitam o seu conteúdo). É dizer: não vencidas essas questões, impertinente é a análise do plano da eficácia. Tanto faz se a norma prevê que produzirá efeitos no futuro, se, no momento em que foi criada, não se adequava aos mandamentos constitucionais que regulavam a sua produção e o seu conteúdo. Entendimento contrário seria equivalente – em pensamento metafórico imperfeito, mas, ilustrativo – à situação do estudante que, tendo ido muito mal nalguma prova, tenta, após a correção, convencer seu professor de que sua nota deve ser modificada, pelo simples fato de que, *depois da entrega da avaliação*, sabia quais as respostas certas.

3.17 Ora, o fato de a norma constante da Lei nº 9.718/98 ter postergada a sua eficácia para momento em que passou a existir fundamento material para sua validade, não elimina a sua original incompatibilidade com a norma constitucional que delimitava o seu possível conteúdo no momento da sua edição. Se ela não se adequava à Constituição nesse momento, ela é inválida, pouco importando se, depois disso e quando passaria a produzir efeitos, o fundamento constitucional foi modificado. A validade é, enfim, um conceito de relação: norma inferior *versus* superior no momento da edição.<sup>4</sup> Não depois.

3.18 Diante desse quadro, as modificações introduzidas pela Lei nº 9.718/98 (alteração da base de cálculo do PIS para a totalidade das receitas e, não apenas, a receita da venda de bens e serviços para quem efetua venda de mercadorias e o lucro para quem é prestador de serviços, e alteração da base de cálculo da COFINS, que passou a incluir a totalidade das receitas e, não apenas, o somatório de operações de venda de mercadorias ou prestação de serviços) são inconstitucionais. Em virtude dessa inconstitucionalidade, as modificações introduzidas pela Lei nº 9.718/98 não têm, desde a edição e quando quer que seja, aptidão para produzir efeitos. A concreta possibilidade da exigência de pagamento de acordo com a base de cálculo modificada constitui, portanto, ato ilegal digno de ser previamente sustado pelo Poder Judiciário.

<sup>4</sup> GUASTINI, Riccardo. *Le Fonti del Diritto e L'interpretazione*. Milano, Giuffrè, 1993, pág. 49.

#### 4. A Lei nº 9.718/98 e o princípio da igualdade

##### 4.1 A Lei nº 9.718/98

4.1.1 A Emenda Constitucional nº 20/98 trouxe – como já demonstrado – profundas modificações na disciplina constitucional das contribuições previdenciárias, sobretudo quanto aos contribuintes e à base de cálculo. Mas não apenas isso. Ela previu, ainda, no § 9º do art. 195, que as contribuições sociais “poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”.

4.1.2 Uma emenda constitucional tem a função de modificar a Constituição. Mas ela não pode tudo. A reforma via emenda deve obedecer aos limites estabelecidos no § 4º do art. 60, em cujo conteúdo figura a impossibilidade de alterar os direitos e garantias individuais, entre os quais está a igualdade.

##### 4.2 O princípio da igualdade

4.2.1 Pois bem, a aplicação da igualdade depende da existência de três elementos: (1) dos sujeitos objeto de comparação; (2) do critério comparativo; e (3) da sua finalidade.

4.2.2 Assim, o Direito, segundo o critério da idade, diferencia o jovem e o adulto relativamente à capacidade e ao direito de votar, porque falta ao jovem a capacidade de decisão, mas os iguala segundo o critério da capacidade econômica para pagar impostos, porque, independente da idade, podem dispor de renda, ter patrimônio ou consumir mercadorias. As mulheres e os homens são tratados igualmente para votar, segundo o critério do sexo, mas diferenciados para receber licença-maternidade. Pobres e ricos são diferentes segundo o critério de capacidade econômica e, portanto, tratados de forma diferenciada no que tange ao pagamento de impostos, mas tratados igualmente para votar.<sup>5</sup>

4.2.3 Enfim, é sempre preciso saber qual o critério de comparação e qual sua finalidade. A diferenciação pode até ser feita, desde que (a) o critério de comparação não seja vedado e (b) haja um fundamento justificador para a diferenciação. Sem critério ou sem fundamento para justificar a diferenciação há tratamento discriminatório, que corresponde justamente a uma diferenciação sem justificação, vedada pela Constituição.

<sup>5</sup> KIRCHHOF, Paul. *Der allgemeine Gleichheitssatz*, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. V, 1992, § 124, p. 837. Idem, *Die Verschiedenheit der Menschen und die Gleichheit vor dem Gesetz*. München, Siemens Stiftung, 1996, p. 8 ss., sobretudo 13, 14, 18.

4.2.4 Pode haver tratamento diferenciado no Direito Tributário, já que, ao Estado incumbe atingir determinadas finalidades extrafiscais, diversas da mera arrecadação de dinheiro dos particulares. Segundo o critério da atividade econômica, as empresas devem ser tratadas igualmente, mas, como o Estado, de acordo com a Constituição, tem de estimular o desenvolvimento de setores ou regiões, p. ex., incentivos e isenções podem ser concedidos só a determinados setores ou regiões, sem que isso implique a quebra da igualdade. Nesses casos, há o tratamento diferenciado, mas ele é justificado por uma finalidade constitucional atribuída ao próprio Estado. E isso é perfeitamente cabível.

4.2.5 O que a Emenda Constitucional nº 20/98 fez, porém, foi algo diverso. Ao determinar que as contribuições sociais "poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica" elegeram um critério comparativo abstrato (atividade econômica), mas não o vinculou a qualquer fundamento justificador para o tratamento diferenciado. Vale dizer: pelo que dispõe a EC, para pagar contribuições sociais, as empresas podem ser diferenciadas segundo a atividade econômica, sem que haja uma finalidade justificativa para esta diferenciação.

4.2.6 Permitir a diferenciação sem justificção é, porém, permitir a discriminação. E, ao permitir a discriminação, a Emenda infringiu um dos limites do poder de reforma constitucional: proibição de alterar os direitos e garantias fundamentais estabelecidos na

Constituição ou decorrentes do regime ou dos princípios por ela adotados.

4.2.7 A Constituição, nos princípios fundamentais (art. 1º), proíbe quaisquer "formas de discriminação"; nas limitações constitucionais do poder de tributar, além de outras garantias asseguradas aos contribuintes, proíbe-se "qualquer discriminação em razão de ocupação profissional"; e nos princípios gerais da atividade econômica garante-se a livre concorrência (art. 170), só atingida, preservada, pela tributação, a igualdade no mercado.

4.2.8 Portanto, a Emenda, sob o pretexto de reformar a Constituição, pretende modificar um princípio estruturante do próprio sistema constitucional brasileiro: a igualdade. Assim, nesse ponto, não há como prevalecer a Emenda, já que como o próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento sobre a constitucionalidade do IPMF, decidiu: os princípios estruturantes não podem ser objeto de emenda (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7-DF).

*\* Professor da PUC/RS e da Escola Superior da Magistratura do RGS. Advogado em Porto Alegre-RS. Especialista em Finanças das Empresas na Faculdade de Ciências Econômicas e Mestre em Direito Público na Faculdade de Direito da UFRGS. Doutorando, pelo CNPq, na Universidade de Munique, Alemanha.*

## TAXA DE ADESÃO AO SISTEMA DE TELEFONIA CELULAR E O IMPOSTO SOBRE COMUNICAÇÃO

KIYOSHI HARADA\*

1  
13728

Continuam grassando sérias controvérsias doutrinárias acerca da incidência ou não do imposto sobre serviços de comunicação na "habilitação de telefone celular" que, outra coisa não é senão o simples pagamento de uma importância fixa em dinheiro, para a utilização do sistema de telefonia celular. Entre nós, por força de um velho hábito, originário do setor bancário, costuma-se dar o nome de "taxa" a certos tipos de retribuição pecuniária, que nada têm a ver com a espécie tributária. Fala-se, assim, em taxa de abertura de conta corrente, taxa de elaboração de cadastro, taxa de elaboração de contrato de locação, taxa da adesão ao sistema de televisão a cabo. Portanto, a cognomi-

nada "habilitação de telefone celular", em torno da qual continuam sendo despertados posicionamentos doutrinários díspares, nada mais é do que o simples gesto do interessado de pagar a taxa de adesão ao sistema de telefonia celular, dentro das regras preestabelecidas pela empresa concessionária dos serviços de telecomunicações. No âmbito do Judiciário, existem algumas liminares a favor de usuários para livrá-los do pagamento desse imposto, por ocasião da "habilitação" de seu aparelho, aumentando a perplexidade, posto que, legitimidade para a ação tem apenas o contribuinte, que é o prestador de serviços tributáveis.

A exigência desse imposto, esquecido pelos Estados-membros, que foram contemplados com a competência impositiva pela Carta Política de 1988, passou a ser feita, de afogadilho, após o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ - decidir, sem ter competência para tal, que o mesmo deveria estar sendo recolhido desde 1993 (Convênio ICMS nº 69/98, DOU de 29-6-98). Esse Convênio foi