

Nélida Cristina dos Santos
José Antonio Balieiro Lima
Gilberto Frigo Junior
coordenadores

Temas de direito Tributário

Estudos em homenagem a
Eduardo Bottallo

2013



- DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- DERZI, Mizabel Abreu Machado. Primeira aproximação da Lei Complementar 87/96 sob o ângulo do princípio da não cumulatividade. In: *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996.
- GIARDINO, Cléber. *Manifestação em mesa de debate sobre a tese Não cumulatividade e não cumulação do ICM*. Tese de autoria de Ernesto José Pereira dos Reis. *Revista de Direito Tributário*, n. 22-23. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. 1. reimpressão com alterações. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. *O ICMS e a LC 102*. São Paulo: Dialética, 2000.
- MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MENDONÇA, Christine. *A não cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 4. ed. atual. e ampl., São Paulo: Saraiva, 2008.
- SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *O princípio da não cumulatividade no ICMS e suas restrições*. IV Congresso Nacional de Estudos Tributários, São Paulo, 2007.

CONCEITOS CONSTITUCIONAIS E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

PAULO AYRES BARRETO*

Inúmeros são os atributos de Eduardo Domingos Bottallo. Poderia falar do jurista de escol, do autor de livros primorosos, do parecerista requisitado, do advogado combativo e vitorioso, do conferencista que encanta auditórios, do trovador premiado. Caberia discorrer sobre o ser humano de tantos predicados e de grande coração. No entanto, centrei foco, nesta singela homenagem, no professor, que, há oito lustros, dedica-se, de corpo e alma, a seus alunos. Dentre eles, orgulhosamente, me incluo. Dedico ao meu mestre, com muito carinho, o breve escrito que segue.

1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: TIPOS OU CONCEITOS?

A Constituição Federal de 1988 repartiu, minudentemente, a competência tributária impositiva. Como leciona Eduardo Domingos Bottallo,

encontram-se, pois, no corpo da Constituição, os preceitos maiores que tratam da competência tributária e de seu exercício, ou seja, da maneira pela qual as pessoas políticas deverão instruir as fontes de receita tributária que, nela, lhes são reservadas¹.

Muito se discute, em matéria tributária, se, ao repartir a competência tributária, o legislador constituinte fixou conceitos ou limitou-se a enumerar tipos.

* Doutor pela PUCSP. Livre-docente pela USP. Professor Associado da Universidade de São Paulo.

1 *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 31.

A controvérsia entre tipo e conceito é ínsita a qualquer ramo didaticamente autônomo do Direito. A opção exercida assume foros mais relevantes em algumas áreas, como a penal e a tributária. Para adotar postura teórica em relação à utilização de tipos ou conceitos na repartição das competências tributárias pelo constituinte de 1988, é forçoso estabelecer a distinção entre ambos.

Em clássica obra sobre o tema, Misabel Derzi aparta, com clareza, tipo e conceito:

De um lado, encontramos o tipo como ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade, flexível, gradual, cujo sentido decorre dessa totalidade. Nele, os objetos não se subsumem mas se ordenam, segundo método comparativo que gradua as formas mistas ou transitivas.

De outro lado, observamos os conceitos fechados que se caracterizam por denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual é básica a relação de exclusão ou ... ou. Através dessa relação, calcada na regra de identidade, empreendem-se classificações com separação rigorosa entre espécies².

Desnecessário enfatizar a importância do tema e suas variações em relação às possibilidades para o exercício da competência tributária. Uma visão tipológica dos signos constitucionais permitirá uma maior liberdade de atuação do legislador infraconstitucional e, conseqüentemente, um potencial aumento nos conflitos de competência.

Percorrendo a doutrina e a jurisprudência relativas ao tema dos tipos e conceitos constitucionais, podemos identificar, ao menos, quatro entendimentos distintos, a saber: (a) as significações dos vocábulos constantes do Texto Constitucional são atribuídas integralmente pelo legislador infraconstitucional; (b) há um importante nível de imprecisão ou vaguidade nas referências signílicas constitucionais, de modo a permitir um espaço significativo para a participação do legislador na construção de sentido desses conceitos; (c) a Constituição Federal de 1988 teria feito uso de tipos para discriminar as competências impositivas, cabendo à lei complementar formular o conceito dos impostos nela referidos; (d) os conceitos constitucionais devem ser construídos por intermédio de processo interpretativo eminentemente cons-

titucional, devendo o legislador infraconstitucional reconhecer tais conceitos como balizos ou limites a sua atuação.

Na linha do primeiro entendimento acima referido, identificamos em obra de Aliomar Baleeiro, com supedâneo nas lições de Rubens Gomes de Sousa, a seguinte manifestação: "O conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação"³. Conquanto essa assertiva tivesse sido efetuada para demonstrar que o Direito não depende da Economia Política para estabelecer a cogência de suas regras e, por assim ser, seu efeito retórico devesse ser mitigado, foi ela enfaticamente mencionada em decisão do Supremo Tribunal Federal, em voto da lavra do então Ministro Nelson Jobim. Discutia-se a dedutibilidade de despesa de correção monetária de balanço, decorrente de uma diferença de índices aplicáveis. Entendeu o Ministro Jobim que "o conceito de renda, para efeitos tributários, é o legal"⁴.

Em uma variação desse primeiro entendimento, com certo abrandamento, situam-se aqueles que propugnam ser a imprecisão e a vaguidade traços característicos dos vocábulos constantes do texto constitucional, abrindo as portas para um importante espaço de atuação do legislador infraconstitucional⁵.

Para os adeptos da terceira postura, o legislador constituinte teria feito referência a tipos que, por sua natureza, são sempre abertos e fluidos, delegando ao legislador complementar a tarefa de conceituá-los, de forma a evitar conflitos de competência. Entende Luís Eduardo Schoueri que, examinando a Constituição Federal,

constatamos que ali não se encontram parâmetros definitivos para a conclusão quanto ao aspecto material de cada imposto. As expressões empregadas pelo constituinte são meros nomes dados a impostos historicamente já existentes. Por isso, afirmamos que o constituinte não conceituou os impostos pertencentes a cada esfera tributante; apenas nominou-os contemplando um todo. Valendo-nos das lições de teoria

3 *Direito tributário brasileiro*, 10. ed. atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 183.

4 Tribunal Pleno, RE 201.465-6/MG, rel. Min. Marco Aurélio, j. em 2-5-2002, m.v., DJ de 17-10-2003.

5 Nesse sentido, ver Ricardo Lobo Torres, *Sistemas constitucionais tributários*, Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 310.

2 *Direito tributário, direito penal e tipo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 84.

geral do direito, concluímos que o constituinte apenas contemplou a realidade a partir de tipos⁶.

Por fim, para os defensores do quarto entendimento adrede mencionado, o espaço de atuação legiferante ficaria circunscrito ao papel de dar contornos mais nítidos ao conceito já identificado, em exegese constitucional. A competência tributária teria sido discriminada mediante a fixação de conceitos constitucionais.

Conceitos selecionam, limitam, reduzem o espectro de atuação. O conceito permite o exame do que por ele está alcançado e, bem assim, daquilo que a ele não se subsume. Misabel Derzi lembra que o "conceito secciona, seleciona. Quanto maior, então, for a abstração, tanto mais abrangente será o conceito, porque abrigará um maior número de objetos e, em contrapartida, tanto mais vazio será de conteúdo e significado"⁷. Se menor a abstração, restarão reduzidas as possibilidades de que objetos, fatos e situações se ajustem ao conceito.

Ensina, ainda, Misabel Derzi que a repartição constitucional de competência impositiva tem caráter conceitual, e não tipológico, dado que "o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária"⁸.

E prossegue:

Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mola mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade de entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão de competência, *bis in idem*, identidade ou diversidade entre espécies tributárias necessários ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não se aperfeiçoam por meio das relações comparativas do "mais ou menos" ... ou "tanto mais ... quanto menos" inerentes ao pensamento tipológico. Muito mais ajustam-se às exclu-

6 Discriminação de competências e competência residual. In: *Direito tributário. Estudos em homenagem a Bráulio Machado*. Coord. de Luis Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti, São Paulo: Dialética, 1998, p. 115.

7 *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 35.

8 *Idem*, p. 103.

centes "ou...ou" e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados⁹.

Na mesma linha posiciona-se Humberto Ávila, para quem:

a Constituição Federal de 1988 optou por atribuir poder aos entes políticos por meio de regras, as quais estabelecem, por sua própria natureza, razões que afastam a livre ponderação de valores por parte do Estado no exercício das suas competências. Além disso, a instituição de um sistema rígido insere numa República Federativa conduz a uma repartição de competências marcada exatamente por conceitos mínimos, na medida em que os mesmos fatos não poderão ser tributados por mais de uma pessoa política de direito interno¹⁰.

Estamos convencidos de que o legislador constituinte discriminou a competência impositiva mediante referência a conceitos determinados. Com efeito, afirmar que é o legislador infraconstitucional quem vai definir as referências signíficas constitucionais implica esvaziar, por completo, o esforço do constituinte de 1988 na repartição das competências impositivas. Teria ele elaborado uma discriminação de competências para nada discriminar? Teria prescrito algo para nada prescrever? Teria atuado para não produzir resultados?

Não é demais relembrar, nesse contexto, o que dispunha o projeto de lei que deu origem à Lei Complementar n. 104/2001¹¹. Buscava-se alterar

9 *Idem*.

10 *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 203.

11 Preceituavam os arts. 43 e 44 do referido projeto: "Art. 43. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de receita ou de rendimento proveniente, a qualquer título, do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. § 1º Constituem também fato gerador do imposto de que trata o caput, os acréscimos patrimoniais, de qualquer natureza. § 2º O imposto não incidirá sobre os acréscimos de que trata o parágrafo anterior, quando forem decorrentes de receita ou de rendimento sujeitos à tributação nos termos do caput. § 3º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 4º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante: I – da receita ou do rendimento, ou da soma de ambos, deduzidos os valores admitidos em lei, observados os limites por ela fixados em função da atividade econômica; e II – do acréscimo patrimonial, de qualquer natureza. § 1º A lei especificará as hipóteses e as condições

o *caput* do art. 43 do CTN, para dispôr que o fato gerador do imposto sobre a renda era a aquisição de receita. Vale dizer, se é a lei complementar que, por hipótese, define o que é renda, e se essa lei prescreve que renda significa receita, teríamos no Brasil, caso o projeto de lei tivesse sido aprovado na sua redação original, uma significativa ampliação na base tributável desse imposto, decorrente de uma distorção na conceituação de renda. E, aprovado esse projeto, outro poderia advir para dizer que auferir renda é, *v.g.*, suportar prejuízo. O exemplo é radical, mas útil para demonstrar o alcance da teoria legalista na definição das referências adotadas para a discriminação das competências tributárias.

De outra parte, assumir que os signos constitucionais utilizados para repartir competências são vagos e imprecisos, sobre levar ao mesmo parâmetro referido em relação ao primeiro entendimento, é assertiva que também não se sustenta. Ao revés, ao atribuir competência tributária, fez uso o legislador constituinte de expressões sobejamente conhecidas, estudadas pela doutrina, trabalhadas pela jurisprudência, com clara delimitação de sentido.

Não se repartiu competência tributária mediante fixação de tipos. Trilhou-se o caminho dos conceitos determinados, em absoluta conformidade com a pretensão de, de um lado, definir as possibilidades de atuação legiferante e, de outro, evitar conflitos de competência. Se a evitação desses conflitos, em face de uma rígida e exaustiva discriminação de competência impositiva por força de utilização de conceitos determinados, já dá azo a uma série de dificuldades, que dirá se entendermos que houve mera enumeração de tipos no plano constitucional, cabendo ao legislador complementar estabelecer os conceitos.

As referências terminológicas, postas no plano constitucional, conquanto não mereçam o atributo da univocidade, configuram efetivos parâmetros a serem observados na definição de onde se inicia e, fundamentalmente, onde se encerra o espaço para a instituição de tributos por parte de cada ente tributante.

Lembra Roque Carrazza, com supedâneo em Ernest Forsthoff, que “toda atribuição de competência envolve, ao mesmo tempo, uma autorização

em que se admitirá seja a base de cálculo do imposto determinada de forma presumida ou arbitrária. § 2º A base de cálculo presumida não poderá ser superior ao valor apurado na forma do *caput*, determinado em função dos limites ali referidos”.

e uma limitação”¹². Nas palavras de José Souto Maior Borges, “como inexistente norma de direito positivo com âmbito de validade ilimitado, como se fora nela abrangido um conjunto infinito de hipóteses, é crucial para o regime jurídico da competência determinar a sua limitação”¹³.

Posta a premissa, cumpre examinar as alternativas existentes para se construir a significação dos conceitos constitucionais adotados na discriminação das competências impositivas. Se há um conceito constitucional de renda, propriedade predial e territorial, faturamento, receita, como buscar essa significação?

2 CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS

Vários são os caminhos possíveis para se erigir proposta interpretativa sobre o conteúdo de um signo constitucional. Havendo um conteúdo de significação a ser construído por intermédio de interpretação constitucional, impende examinar as alternativas para identificá-lo. Deve-se buscar o conceito de renda nos dicionários ou em seu sentido técnico-jurídico?

Não há dúvidas de que a perspectiva léxica permite uma primeira aproximação do objeto. O sentido atribuído pelos dicionários caracteriza uma etapa inicial a ser percorrida. Trata-se, contudo, de perspectiva singela, que deve ceder espaço a alternativas mais elaboradas de construção de sentido para vocábulos constitucionalmente referidos.

Os signos constitucionais, qualificadores do limite para o exercício da competência tributária, devem ser considerados de acordo com sua acepção de base. Deve prevalecer seu sentido técnico-jurídico preexistente. Como ensina Ricardo Guastini¹⁴, significações específicas no discurso jurídico devem ser obtidas a partir dos textos normativos ou do uso de juristas, e não dos dicionários.

12 *Curso de direito constitucional tributário*, 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 853.

13 Prefácio do livro de Humberto Ávila, *Sistema constitucional tributário*, p. XLIII.

14 *Distinguindo: estudios de teoría y metateoría del derecho*. Trad. Jord Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 229.

Karl Larenz, por sua vez, pontifica que “termos que obtiverem na linguagem jurídica um significado específico, como, por exemplo, contrato, crédito, impugnabilidade, nulidade de um negócio jurídico, herança, legado, são usados nas leis, na maioria das vezes, com este significado especial”¹⁵.

Os signos jurídicos, além de terem conteúdos semânticos aferíveis em cotejo com nossos dicionários, têm uso jurídico conhecido. Posta uma nova ordem constitucional, deve-se empreender esforço para identificar o sentido dos conceitos nela referidos, adotado majoritariamente pela comunidade jurídica. Realizado o esforço de reconhecer esse conceito, impõe-se, ato contínuo, a avaliação de sua incorporação pela nova ordem ou de sua transformação, nos termos por ela estabelecidos. É forçoso, assim, encontrar, na nova ordem constitucional plasmada, os fundamentos normativos da não incorporação de um conceito existente e, por consequência, sua transformação.

Andrei Pitten Velloso, em alentado estudo sobre conceitos e competências tributárias, propõe a segregação dos conceitos constitucionais em recebidos e autônomos, ressaltando que

não se presume o acolhimento de conceitos autônomos. Pelo contrário, deve-se fundamentá-lo adequadamente, de forma a preterir a regra *prima facie* de incorporação dos conceitos preexistentes, que é assentada na “regra do uso comum” e impõe ao intérprete trabalhar inicialmente com a hipótese de que a Constituição não se afastou das convenções linguísticas preexistentes, sujeitando-a à confirmação sistêmica¹⁶.

E prossegue, ao reconhecer que “as regras de incorporação *prima facie* de conceitos preexistentes, não sendo regras *a priori*, são passíveis de superação por robustas razões em sentido contrário, consagrando-se, assim, conceitos autônomos”¹⁷.

Segundo pensamos, cabe ao intérprete, em face de cada signo constitucional, perquirir sobre sua recepção com base na sua aceção jurídica pre-

existente ou avaliar se ocorreu alteração (positivação de conceito autônomo), demonstrável em exegese sistemática da novel ordem jurídica. Destarte, não é livre o legislador infraconstitucional para dar a feição que lhe convém ou lhe parece mais adequada, aos conceitos constitucionais referidos. Quanto mais extenso for o rol de prescrições constitucionais e, consequentemente, a referência a termos que nos permitam concluir pela recepção de conceitos preexistentes, maior será a possibilidade de uma definição estrutural do sistema já no plano constitucional. Como corolário, é forçoso admitir que sistemas normativos com essas características circunscrevem significativamente o espectro de atuação do legislador infraconstitucional. É o que, de modo efetivo, ocorre hodiernamente no Brasil¹⁸.

Em apertada síntese, podemos afirmar que a discriminação das competências tributárias, na Constituição de 1988, foi plasmada mediante um conjunto de regras que, por intermédio da fixação de *conceitos determinados*, e não tipos (*abertos, flexíveis*)¹⁹, estabeleceu e, ao mesmo tempo, delimitou o espaço de atuação legislativa dos entes políticos na instituição de tributos. A significação de um conceito constitucional exsurgirá, no processo interpretativo, após a verificação de sua recepção pela nova ordem estabelecida, com base em sua aceção jurídica preexistente. Para se concluir pela não recepção do conceito, deve-se demonstrar, à luz da nova ordem constitucional, que ocorreu alteração ou transformação (positivação de conceito autônomo).

À guisa de exemplo, podemos citar Eduardo Domingos Botallo que, examinando o IPI, sustenta:

O IPI, como delineado na Constituição, é um imposto que necessariamente haverá de prever, na descrição da materialidade de sua hipótese de incidência, a existência de um produto, ou seja, de uma coisa material, corpórea. Mais do que isso, um bem ou uma coisa que foi produzida, que é resultado de elaboração industrial. Não se trata de produção artística, artesanal ou extrativa²⁰.

18 Paulo Ayres Barreto, *Contribuições – regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 37-38.

19 Em sentido contrário, ver Regina Helena Costa, *Patibilidade e justiça tributária*, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 39.

20 *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 41.

3 CONCEITOS CONSTITUCIONAIS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Em diversas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal tem sido instado a decidir sobre a abrangência da competência tributária, com foco na existência, ou não, de conceitos constitucionais a serem observados no plano legal. Dos debates travados, sobressai uma clara tendência ao reconhecimento de que o legislador constituinte repartiu competências mediante a utilização de conceitos determinados. Num dos últimos julgamentos envolvendo esse tema²¹, tal posicionamento revela-se com muita clareza.

Como registramos anteriormente²², enfrentando questão sobre a dedutibilidade de despesa de correção monetária de balanço para fins de apuração do imposto sobre a renda, decorrente de uma diferença de índices econômicos aplicáveis, decidiu o Supremo Tribunal Federal que o conceito de renda, para efeitos tributários, pode ser fixado de forma livre, no plano legal. É o que se depreende do voto-vista do Ministro Nelson Jobim.

Todavia, em várias decisões, todas de superior relevo, admitiu-se a existência de conceitos constitucionais como verdadeiras balizas para atuação dos entes políticos em matéria tributária. Foi o que, *u.g.*, sucedeu (a) nos casos envolvendo a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre a locação de bens móveis²³; (b) nos processos em que se discutiu a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) nas importações realizadas por pessoas físicas²⁴; (c) nas situações em que se exigiu o imposto sobre a propriedade de imóvel predial e territorial urbano (IPTU) do mero arrendatário do bem; (d) na definição da polêmica em torno da incidência da contribuição previdenciária nos pagamentos efetuados a avulsos, autônomos e administradores²⁵; e, por fim, (e) na questão

21 Tribunal Pleno, RE 346.084-6/PR, rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 9-11-2005, m.v., DJ de 1º-9-2006.

22 Ver item 1, *supra*.

23 Tribunal Pleno, RE 116.121-3/SP, rel. Min. Octavio Gallotti, j. em 11-10-2000, m.v., DJ de 25-5-2001.

24 Tribunal Pleno, RE 185.789/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 3-3-2000, m.v., DJ de 19-5-2000.

25 Tribunal Pleno, RE 177.296-4/RS, rel. Min. Moreira Alves, j. em 15-9-1994, m.v., DJ de 9-12-1994.

envolvendo a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), determinada pela Lei n. 9.718, de 27-11-1998²⁶.

Neste último caso, em voto-vista do Ministro Cezar Peluso, colhemos a seguinte manifestação:

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 se pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação do 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 u'a 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 extrajurídico²⁷.

Contrariamente a esse entendimento, temos o posicionamento do Ministro Gilmar Mendes, que se expressa na seguinte conformidade: "O STF jamais disse que havia um específico conceito constitucional de faturamento. Ao contrário, reconheceu que ao legislador caberia fixar tal conceito"²⁸.

E mais adiante aduz:

Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à Constituição²⁹.

A posição do ilustre Ministro merece alguns comentários. Primeiramente, insta observar que, como vimos, as normas que estabelecem a com-

26 Tribunal Pleno, RE 346.084-6/PR, rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 9-11-2005, m.v., DJ de 1º-9-2006.

27 Idem.

28 Idem.

29 Idem.

petência tributária não têm o citado caráter aberto a que alude o eminente julgador. Se assim fosse, o esforço do constituinte de 1988 na repartição das competências impositivas teria sido em vão. Teria ele discriminado competências para nada discriminar. É preciso dar consequência jurídica às regras constitucionais que demarcam a competência impositiva, sob pena de esvaziá-lhes completamente o conteúdo, sentido e alcance. Não há amplo espaço para concretização do conteúdo do signo faturamento, no âmbito legal. O exercício da competência tributária foi limitado constitucionalmente. Deve obedecer ao conjunto de *regras* que, por intermédio da fixação de *conceitos determinados*, delimitou o espaço de atuação legiferante dos entes tributantes para a criação de tributos.

Enfaticamente, e com integral acerto, o Ministro Luiz Gallotti assim se pronunciava sobre o tema:

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 inscrito na Constituição³⁰.

Além disso, não se trata, ainda, de “eternizar conteúdos” em detrimento de outros, impondo às gerações futuras decisões tomadas em face de circunstâncias específicas.

É natural, e até desejável, que um sistema jurídico seja dotado de certa margem de flexibilidade e, portanto, adaptável e atualizável, de acordo com as necessidades que socialmente se apresentem ao longo do tempo. Não é por outra razão que os mecanismos de alteração do Texto Constitucional estão, usualmente, nele previstos.

Destarte, não há a propalada “eternização de conceitos” e a imposição de decisões às gerações futuras. Conceitos positivados pelo constituinte e decisões por ele tomadas são passíveis de alteração. Em verdade, há que se respeitar as decisões tomadas pelo constituinte, que (a) laborou mais abstratamente, positivando princípios, nas situações que entendeu não haver necessidade de um regramento mais específico; (b) cunhou regras em relação às hipóteses em que julgou necessário reduzir o nível de abstração; (c) definiu

um núcleo imutável de suas prescrições; e, por fim, (d) estabeleceu o procedimento para alteração dos demais comandos normativos.

Respeitado o chamado núcleo imutável da Constituição Federal de 1988, expresso em seu art. 60, as demais prescrições não têm a pretensão da eternidade. Basta que se obedeça ao procedimento para sua alteração. Prova cabal e inequívoca de que os conceitos determinados não são eternos é a específica alteração que se deu em relação à competência para instituir contribuições, que originariamente deveriam incidir sobre o faturamento.

Após a Emenda Constitucional n. 20/98, dilargou-se a competência tributária, de forma a se admitir a criação de contribuição para o custeio da seguridade social incidente sobre receita ou faturamento. Trata-se, apenas, de um exemplo entre vários existentes a esse propósito. Não é demasiado lembrar que o texto originário da Constituição Federal em vigor já foi objeto de 56 emendas, além das seis emendas de revisão, em um total de 62 modificações em, aproximadamente, 20 anos de vigência, configurando uma média superior a três alterações anuais.

Em resumo, entendemos que a repartição das competências tributárias, laborada pelo constituinte de 1988, deu-se mediante a prescrição de um conjunto de *regras* que, fazendo uso de *conceitos determinados*, delimitou a atuação legislativa dos entes políticos para a criação de tributos. O conteúdo semântico desses *conceitos determinados* haverá de ser identificado em decorrência de esforço interpretativo que concluirá (a) por sua recepção, em face da novel ordem estabelecida, com base em sua acepção jurídica preexistente, ou (b) por sua transformação (positivação de conceito autônomo), que haverá de ser demonstrada a partir dos comandos normativos insertos nessa nova ordem constitucional instalada.

³⁰ Tribunal Pleno, RE 71.758/GB, rel. Min. Carlos Thompson Flores, j. em 14-6-1972, m.v., DJ de 29-8-1973.