HUGO
DE BRITO
MACHADO

INTRODUÇÃO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

6ª edição

Atualizador
Schubert de Farias Machado

2027

EDITORA JusPODIVM | MALHEIROS EDITORES
www.editorajuspodivm.com.br

Capítulo I

O DIREITO COMO SISTEMA DE NORMAS E A IMPORTÂNCIA DOS CONCEITOS

1. A teoria como conjunto de conceitos: 1.1 Experiência e teoria – 1.2 Teoria e prática como instrumentos complementares – 1.3 Os conceitos na Teoria do Direito – 1.4 Os conceitos na Teoria do Direito Tributário – 1.5 As definições legais – 1.6 O art. 110 do CTN e o equívoco de seus comentadores – 1.7 A norma do art. 110 como simples explicitação – 1.8 O princípio da supremacia constitucional. 2. O direito positivo ou ordenamento jurídico: 2.1 O Direito como ordenamento ou sistema de normas – 2.2 Finalidade essencial do ordenamento jurídico – 2.3 A segurança jurídica na ideia de Direito – 2.4 Ordenação, unidade e coerência. 3. O critério hierárquico na superação das antinomias: 3.1 Hierarquia no sistema jurídico – 3.2 Importância dos conceitos – 3.3 Superação das antinomias do sistema. 4. Os conceitos e a hierarquia das normas: 4.1 Alteração de conceitos como forma de insubordinação à norma – 4.2 Os conceitos da linguagem comum – 4.3 Os conceitos jurídicos e o elemento temporal. 5. Conceitos imprecisos e atividade discricionária: 5.1 Atividade administrativa e liberdade – 5.2 Distinção entre a discricionariedade e a presença de conceitos imprecisos – 5.3 Atividade discricionária e atividade vinculada – 5.4 O lançamento tributário: 5.4.1 Conceito – 5.4.2 Definição legal – 5.4.3 Críticas à definição legal de lançamento – 5.4.4 Observações em torno das críticas à definição de lançamento: 5.4.4.1 Lançamento como ato *e como* procedimento *– 5.4.4.2 Procedimento* constitutivo *do crédito – 5.4.4.3 Integração do valor da penalidade pecuniária no crédito tributário – 5.4.5 Procedimento* tendente *a constituir – 5.4.6 Lançamento como atividade plenamente vinculada e obrigatória.*

1. A teoria como conjunto de conceitos

1.1 Experiência e teoria

O conhecimento pode ser adquirido através da experiência ou da teoria. No âmbito da Física e da Química a experiência tem enorme im-

portância como fonte do conhecimento. No âmbito do Direito, porém, é razoável afirmar que o conhecimento se adquire especialmente através da teoria, que tem enorme importância em qualquer área do saber humano.

Mesmo quando se utiliza a experiência como instrumento para a transmissão do conhecimento, a teoria presta sempre significativa contribuição nessa tarefa, pois a cada passo a experiência deve ser explicada, e nessa explicação diversos conceitos são utilizados, porque sem eles seria extremamente difícil a compreensão do que se pode perceber através dos nossos sentidos. Por isto mesmo, aliás, é razoável dizer que a experiência não se confunde com a prática, porque pressupõe algum conhecimento teórico.

O conhecimento que se adquire com a utilização exclusiva ou predominante da prática é o denominado *conhecimento empírico*. Tratando-se do Direito, não podemos aceitar a ideia, infelizmente ainda presente em muitos estudantes, de que o importante é a prática, e por isto não lhes interessa a teoria.

1.2 Teoria e prática como instrumentos complementares

Na verdade, a teoria é o instrumento ideal para a transmissão do conhecimento. Entretanto, como cada afirmação, ou tese, deve ser comprovada, a prática ganha sua importância, porque se presta para essa comprovação. Por isto mesmo nos parece que na transmissão do conhecimento a teoria deve ser complementada com a prática. Uma, sem a outra, não nos permite ter um conhecimento seguro de nenhum objeto, especialmente do Direito.

Como ensina José de Albuquerque Rocha, a teoria é um conjunto de conceitos, e por isto mesmo não se pode conhecer, ensinar ou apreender qualquer teoria sem a compreensão adequada dos conceitos dos quais se compõe. Em suas palavras:

> Teoria é um corpo de *conceitos sistematizados* que nos permite conhecer um dado domínio da realidade. A teoria não nos dá um conhecimento direto e imediato de uma realidade concreta, mas nos proporciona os meios (os conceitos) que nos permitem conhecê-la. E os meios ou instrumentos que nos permitem conhecer um dado domínio da realidade são justamente os conceitos que, sistematizados, formam a teoria. Daí a definição de teoria como um corpo de conceitos sistematizados que nos permite conhecer um dado domínio da realidade.[1]

1. José de Albuquerque Rocha, *Teoria Geral do Processo*, 6ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2002, p. 17.

É certo – repita-se – que o conhecimento da teoria não dispensa a experimentação e que somente com esta é que teremos oportunidade de conhecer os inconvenientes de uma mudança que a teoria eventualmente recomenda. Neste sentido, Norbert Rouland, no pórtico do primeiro capítulo de sua excelente obra *Nos Confins do Direito*, transcreve pensamento atribuído a Portalis, consubstanciando advertência para a necessidade da experimentação daquilo que à luz da teoria pode parecer irrecusável. Tal pensamento está assim expresso:

> O legislador não deve perder de vista que as leis são feitas para os homens, e não os homens para as leis; que devem ser adaptadas ao caráter, aos hábitos, à situação, do povo para o qual são feitas; que cumpre ser sóbrio de novidades em matéria de legislação, porque, se é possível, numa instituição nova, calcular as vantagens que a teoria nos oferece, não o é conhecer todos os inconvenientes que apenas a prática pode descobrir.[2]

A rigor, todavia, o que a prática nos revela não é senão aquilo que ainda não conhecíamos em razão de ser incompleta ou equivocada a teoria que havíamos aprendido. Podemos, então, concluir que a importância da teoria não significa que ela é sempre completa. Nem que ela é sempre isenta de equívocos. Pode albergar lacunas, falhas ou equívocos que a prática nos vai revelar. E isto nos levará, então, a fazer a complementação da teoria. Ou alguma correção. Jamais nos dirá que ela é prescindível.

1.3 Os conceitos na Teoria do Direito

É assim em qualquer teoria. Mesmo naquelas em que os conceitos são em geral correspondentes a realidades físicas, concretas, palpáveis. Na Física, na Química, na Biologia, como em qualquer outro domínio da realidade, a teoria, enquanto conjunto sistematizado de conceitos, é sempre da maior importância para a transmissão do conhecimento, embora a prática possa ajudar na complementação e, mesmo, na eventual correção dessas teorias. E até se pode, mesmo, dizer que, sob certo aspecto, a teoria é sempre construída a partir da experimentação. No Direito, porém, a importância da teoria é muito maior. E por isto mesmo na linguagem jurídica devemos ter muito cuidado com as palavras. É o que ensina Bielsa:

---

2. Norbert Rouland, *Nos Confins do Direito*, trad. de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão, São Paulo, Martins Fontes, 2003, p. 1.

> Todo examen del vocabulario jurídico que contribuya a la aclaración y a la depuración de los conceptos debe estimarse como útil en algún grado. Si hay una disciplina en la cual conviene emplear la palabra adecuada o propia, ella es la del Derecho. Tanto en el orden legislativo como en el judicial – y no digamos en el administrativo – esta precaución es indispensable aunque sólo sea para evitar controversias o discusiones que surgen precisamente de la confusión y duda sobre un término.[3]

Aliás, conforme ensina o eminente Professor argentino, na linguagem jurídica chega a ser preferível a repetição de uma palavra no texto ou discurso do que a utilização de um sinônimo nem sempre adequado:

> En trance de tener que repetir la misma palabra en el discurso o exposición, algunos recurren a otras que consideren sinónimos, y que no lo son; y esta promiscuidad de uso es lamentable; en homenaje a la variedad o por un injustificado recelo a la monotonía, falsean conceptos y emplean palabras impropias.[4]

Como temos feito há muitos anos,[5] seguimos lembrando a advertência de Paulo de Barros Carvalho no sentido de que "qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes".[6]

Por outro lado, os conceitos merecem especial cuidado para que se possa preservar o critério hierárquico na solução de possíveis antinomias no sistema jurídico. Especialmente quando se trata da elaboração normativa, porque o Direito é um sistema de normas organizado hierarquicamente, e a preservação da hierarquia entre as diversas normas que o integram exige que na elaboração de uma norma sejam sempre considerados e respeitados os conceitos utilizados em normas de hierarquia superior, porque sem isto a superioridade hierárquica praticamente deixa de existir.

---

3. Rafael Bielsa, *Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*, 3ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1987, p. 9.

4. Idem, p. 11.

5. Hugo de Brito Machado, "Lei complementar tributária", in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, Resenha Tributária/ Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 454.

6. Paulo de Barros Carvalho, *Teoria da Norma Tributária*, 2ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1981, p. 19.

1.4 Os conceitos na Teoria do Direito Tributário

Assim como se fala da Teoria Geral do Direito, podemos falar também da Teoria Geral do Direito Tributário. Dúvida não pode haver de que esse domínio da realidade, que é o direito tributário, só será conhecido se dispusermos de um corpo sistematizado de conceitos, vale dizer, de uma teoria, que nos permita esse conhecimento. Ressalte-se que um corpo de conceitos, para ser uma teoria – isto é, para ser útil na transmissão do conhecimento –, há de ser sistematizado. E com José de Albuquerque Rocha podemos entender, sem prejuízo dos diversos significados que tem a palavra "sistematizar", que ela significa, para os fins deste nosso estudo, "imprimir uma ordem na exposição de um conjunto de conhecimentos, de forma a torná-lo coerente".[7]

Assim, para que se possa conhecer o direito tributário, como um domínio da realidade que é, precisamos de uma teoria, que é constituída por um corpo *sistematizado* de conceitos. E essa sistematização, que dá coerência ao conjunto de conceitos, se faz ainda mais importante na teoria jurídica, porque as normas que integram o *sistema* jurídico estão organizadas hierarquicamente.

No âmbito do direito tributário talvez não tenha havido muito interesse pelo estudo da Teoria Geral do Direito, e daí tenha decorrido a necessidade de regras contendo definições legais e de regras como a que está no art. 110 do CTN.

1.5 As definições legais

Realmente, as definições legais são necessárias sempre que se está diante de conceitos não suficientemente conhecidos ou não suficientemente trabalhados na doutrina jurídica. Assim é que, referindo-se ao art. 3º do CTN, afirmou Geraldo Ataliba:

> Já fui dos que criticaram o Código, por conter noções doutrinárias, mas hoje me rendo inteiramente à argumentação do professor Rubens, há alguns anos atrás, num curso, aliás, a meu convite, aqui na Universidade Católica, quando ele muito bem demonstrou, para a correta aplicação do Código, a necessidade, em primeiro lugar, de termos de referência dos seus mandamentos e, em segundo lugar, a inequívoca utilidade prática de tais termos. Disse então uma frase de grande alcance, que foi decisiva no convencimento de todo o auditório: "Se isto hoje não é mais necessário, eu me felicito com o Brasil; se continuar sendo necessário, não há razão para

7. José de Albuquerque Rocha, *Teoria Geral do Processo*, cit., 6ª ed., p. 18.

> retirar". Isto, para mim, é razão suficiente para acolher definitivamente não só esta definição, como todas as outras que se contêm no Código.[8]

E o Código Tributário Nacional realmente contém várias outras importantes definições, como as de "imposto",[9] "renda e proventos de qualquer natureza",[10] "poder de polícia",[11] "legislação tributária"[12] – entre muitas outras. Além disto, o Código contém regras que simplesmente explicitam o que teria de ser em face da hierarquia das normas que integram o sistema, como é o caso da que está em seu art. 110, que vamos, a seguir, examinar.

1.6 O art. 110 do CTN e o equívoco de seus comentadores

O art. 110 do CTN estabelece que:

> 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.

Alguns comentadores do Código Tributário Nacional referem-se a esse dispositivo como se fosse ele um delimitador da ação do legislador ordinário no que tange aos conflitos entre o direito tributário e o direito privado.[13] Até o mestre Aliomar Baleeiro, embora tenha afirmado, com inteira propriedade, que "a menção constitucional fixa limites rígidos",[14] parece não haver escapado ao equívoco, lecionando:

> A redação vitoriosa no texto do Código Tributário Nacional, conquanto fiel à ideia originária, pôs em primeiro plano a preponderância do direito privado no campo que aquele diploma lhe reconhece.[15]

---

8. Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, São Paulo, EDUC/Ed. RT, 1975, pp. 34-35.

9. CTN, art. 16.

10. CTN, art. 43.

11. CTN, art. 78.

12. CTN, art. 96.

13. José Washington Coelho, *Código Tributário Nacional Interpretado*, Rio de Janeiro, Edições Correio da Manhã, 1968, pp. 111-112.

14. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 444.

15. Idem, p. 445.

Washington Coelho chega a afirmar, taxativo:

> A lei tributária só não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios quando definam ou limitem competências tributárias. Fora desses casos, conclui-se que pode. Também pode quando se tratar de outros diplomas legais, como, *v.g.*, Código Civil, Código Comercial etc.[16]

Mesmo os que afirmam a prevalência dos institutos de direito privado o fazem como se tal resultasse da norma do Código Tributário Nacional,[17] postura que se observa também na jurisprudência, inclusive em julgados do STF.[18]

Há, todavia, um equívoco nas lições desses comentadores, pois, na verdade, o art. 110 do CTN é simples explicitação do que mesmo em sua ausência se tem de entender em decorrência da supremacia constitucional. Nele não se trata de superar conflitos entre o direito tributário e o direito privado, mas de afirmar a supremacia da Constituição.

A lei não pode alterar os conceitos utilizados pela Constituição, pois isto seria uma forma indireta de invadir a ordem normativa hierarquicamente superior. Ruy Barbosa Nogueira ensina, com inteira propriedade:

> A disposição do art. 110 tem conexão com a matéria tratada no art. 109, mas na verdade não constitui propriamente regra de interpretação. É antes uma proibição e orientação dirigidas ao legislador ordinário, pois reza que "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 ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".
>
> Por outras palavras, significa que a matéria de *competência* é constitucional, e a lei ordinária não pode nem mesmo por essa forma *indireta* defini-la ou limitá-la. Também *a contrario sensu* o dispositivo deixa entendido que a lei tributária, respeitando a reserva constitucional e obedecendo

16. José Washington Coelho, *Código Tributário Nacional Interpretado*, cit., p. 111.

17. Láudio Camargo Fabretti, *Código Tributário Nacional Comentado*, 3ª ed., São Paulo, Atlas, 2001, p. 140.

18. STF, Plenário, RE 94.580-RS, rel. Min. Djaci Falcão, j. 30.8.1984, *DJU* 7.6.1985, p. 8.890, citado em *Código Tributário Nacional Interpretado*, publicação do Gabinete da *Revista do TRF-1ª Região*, São Paulo, Saraiva, 1995, p. 86.

> às atribuições constitucionais, pode em certos casos modificar e adotar, *para fins tributários*, institutos conceitos e formas de direito privado. Neste caso passarão assim modificadas para o direito tributário. Aliás, na redação do Projeto esse dispositivo correspondia ao parágrafo único do art. 76, que dizia: "A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados na Constituição (...)".[19]

Note-se que o art. 110 do CTN refere-se a definições, conceitos e formas. Não se há de limitar seu alcance, portanto, aos casos em que a norma da Constituição tenha formulado uma definição. Basta que tenha utilizado um conceito ou uma forma de direito privado. Ou um conceito qualquer, de qualquer área do conhecimento jurídico, ou do conhecimento não jurídico. Esse conceito não poderá ser alterado pela lei ordinária porque – repita-se – a norma do art. 110 do CTN é mera explicitação.

1.7 A norma do art. 110 como simples explicitação

A norma do art. 110 na verdade não passa de simples explicitação do princípio da supremacia constitucional. Pudesse a lei ordinária alterar os conceitos utilizados nas normas da Constituição, poderia o legislador ordinário, por essa via, alterar a Constituição, modificando o sentido e o alcance de qualquer de suas normas. Sobre o assunto já escrevemos:

> Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador ordinário, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que "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 ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias". Não o pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de *mercadoria* ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de *mercadoria* há de ser o existente no direito comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas.

---

19. Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 1994, pp. 104-105.

> Não se há de exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de direito privado para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, evidentemente este seria inalterável pelo legislador, independentemente da regra do Código Tributário Nacional.
>
> Aliás, o art. 110 do CTN tem na verdade um sentido apenas didático, meramente explicitante. Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado.
>
> Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas.[20]

Essa questão é analisada com acuidade por Valdir de Oliveira Rocha, que, depois de transcrever a norma do art. 110 do CTN, assevera:

> Resta saber se a lei tributária poderá, então, alterar o conteúdo e o alcance dos conceitos jurídicos que não são do direito privado (ou nesse campo não se encontram devidamente elaborados). Se o conceito se encontra (expressa ou implicitamente) determinado pela própria Constituição, com mais razão não há que se admitir sua alteração pela lei tributária, para definir ou limitar competências. Se, de outro modo, o conceito jurídico é usado pela Constituição ainda que indeterminadamente, isto é, com um núcleo conceitual (de determinação) e um halo conceitual (de indeterminação), há de se admitir a sua determinação pelo legislador complementar (em certas circunstâncias) ou ordinário, mas não a sua alteração para "definir" ou "limitar" (ampliando ou estreitando) competências. Alterar, mesmo que determinando, já não é conferir determinação ao conceito, é modificá-lo.[21]

O art. 110 do Código, na verdade, reflete a notável visão do grande mestre Rubens Gomes de Sousa, que já à época em que produziu o Anteprojeto desse importante diploma legal, quando no Brasil a doutrina do direito constitucional era ainda quase nenhuma, cuidou de preservar a supremacia constitucional com esse dispositivo que tem prestado relevantes serviços na formação do pensamento jurídico nacional, como

---

20. Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 34ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 113.

21. Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 1995, pp. 22-23.

reconhece Sérgio Feltrin Corrêa ao afirmar que "o legislador atuou com particular sabedoria ao registrar e impor as limitações constantes do art. 110. Ora, sendo impossível redefinir por lei conceitos postos em sede constitucional, risco não haverá de ver-se a Carta sem cautelas e processos que lhe são próprios, alvo de alterações".[22]

Cuida-se de norma que em sede de teoria jurídica pode ser considerada desnecessária mas que, na prática, tem-se revelado de grande utilidade. Não fora ela, a doutrina e a jurisprudência no Brasil talvez tivessem claudicado em tema de tanto relevo. Aliás, o que apontamos como equívoco – vale dizer, a consideração do art. 110 do CTN como norma que impede a alteração de conceitos da Constituição pelo legislador ordinário – bem revela sua necessidade. Sem aquele fruto da notável visão de Rubens Gomes de Sousa talvez tivesse prevalecido a ideia de que o legislador ordinário pode alterar, para fins tributários, os conceitos de direito privado, mesmo quando utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias.

Hoje já não se pode ter dúvida de que o art. 110 do CTN é simples explicitação da supremacia constitucional, posto que desta é que, na verdade, resulta a inalterabilidade dos conceitos utilizados pela Lei Maior. Inalterabilidade que, evidentemente, não está restrita à matéria tributária. Nenhum conceito utilizado em norma da Constituição pode ser alterado pelo legislador ordinário para, por via oblíqua, alterar a norma de superior hierarquia.

Neste sentido é a lição autorizada de Valdir de Oliveira Rocha, que, referindo-se ao art. 110 do CTN, ensina:

> Este artigo do Código, aliás, contém preceito meramente didático (e nem por isto inútil). Tanto isso é verdadeiro que não pode, *em sua essência* (ainda que em suas palavras possa), ser revogado por outra norma geral em matéria de legislação tributária contida em lei complementar, porque resulta implícita na Constituição.[23]

A rigor, e em síntese, a inalterabilidade dos conceitos utilizados na Constituição resulta simplesmente da necessidade de se fazer efetiva a supremacia constitucional. Ou, de um modo mais geral, a hierarquia do

---

22. Sergio Feltrin Corrêa, *Código Tributário Nacional Comentado*, São Paulo, Ed. RT, 1999, p. 468.

23. Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do Montante do Tributo*, cit., 2ª ed., p. 24.

sistema normativo, pois sem o respeito pelos conceitos albergados em norma superior – vale dizer, se tais conceitos pudessem ser alterados pela norma inferior – não se poderia, mesmo, falar em hierarquia.

Nota de atualização: A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, trouxe importante mudança em relação ao modo de traçar o âmbito constitucional de incidência tributária até então utilizado em nossas constituições. Passou a adotar conceitos de imensa amplitude e delegou ao legislador complementar a competência para delimitá-los. Na definição do âmbito de incidência do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS se refere a *"operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços"*, e em seguida delega ao legislador complementar a competência para *"estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos."* (art. 156-A, § 8º). Para o Imposto Seletivo – IS aponta como âmbito de incidência a *"produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar."* (art. 153, VIII). A Contribuição sobre Bens e Serviços, por sua vez, poderá incidir sobre *"bens e serviços, nos termos de lei complementar"* (art. 195, V).

1.8 O princípio da supremacia constitucional

Todos falam em supremacia da Constituição. Nos tratados e nas escolas de Direito todos ensinam, e todos aprendem, que a Constituição é a *Lei das Leis*. A *Lei Suprema*. A *Carta Magna*. Na prática, todavia, a situação é outra. Poucos são os que extraem e respeitam as consequências dessa ideia-força tão importante para a organização sociopolítica das Nações.

Inúmeros exemplos podem ser citados nos quais se nega a supremacia constitucional, seja pela simples desconsideração da norma da Constituição, seja pelo argumento de que tal norma está a depender de regulamentação, de que a norma da Constituição é meramente programática ou, ainda que pelo emprego de interpretação canhestra, que amesquinha seu alcance. Em muitos casos resta evidente que, na prática, valem muito mais as leis, e até as normas infralegais, do que a Constituição. A supremacia desta, portanto, infelizmente, tem sido simplesmente retórica.

É importante, porém, que se modifique essa mentalidade, porque a supremacia constitucional é o mais adequado caminho para a realização dos princípios fundamentais do Direito e para a preservação da própria unidade do sistema jurídico, impondo-se, assim, ao intérprete de qualquer norma jurídica, como diretriz fundamental que é.

Neste sentido é notável a lição de Enterría:

> La supremacía de la Constitución sobre todas las normas y su carácter central en la construcción y en la validez del ordenamiento en su conjunto obligan a interpretar éste en cualquier momento de su aplicación – por operadores públicos o por operadores privados, por tribunales o por órganos legislativos o administrativos – en el sentido que resulta de los principios y reglas constitucionales, tanto los generales como los específicos a la materia de que se trate.
>
> Este principio es una consecuencia derivada del carácter normativo de la Constitución y de su rango supremo y está reconocido en los sistemas que hacen de ese carácter un postulado básico. Así, en Estados Unidos, todas las leyes y los actos de la Administración han de interpretarse *in harmony with the Constitution*; en Alemania el mismo principio impone *die verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen*, la interpretación de las leyes conforme a la Constitución. En ambos casos, como prácticamente en todos los Países con justicia constitucional, el principio es de formulación jurisprudencial.[24]

Outra não tem sido a postura dos mais notáveis juristas brasileiros, para os quais, ainda quando a norma da Constituição seja simplesmente programática, tem-se de considerá-la como elemento valioso na interpretação. Os valores incorporados nas normas da Constituição devem servir como balizas para o intérprete de toda e qualquer norma do sistema jurídico. "Mesmo quando genérica ou programática, a norma constitucional possui, em algum grau, eficácia e operatividade."[25]

Por outro lado, a supremacia constitucional é a única garantia que o Direito pode oferecer contra o arbítrio do Estado, especialmente quando este se expressa através de lei. Com inteira propriedade, assevera o eminente constitucionalista José Celso de Mello Filho, então Presidente do STF:

---

24. Eduardo García de Enterría, *La Constitución como Norma y el Tribunal Constitucional*, Madri, Civitas, 1991, p. 95.

25. Teori Albino Zavascki, "O Ministério Público e a defesa de direitos individuais homogêneos", *Revista Jurídica* 189/28, Porto Alegre, Síntese.

> O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica – dos tribunais, especialmente –, porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. A Constituição não pode submeter-se à vontade dos Poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao STF incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada.[26]

Não se deve, outrossim, deixar de aplicar a norma da Constituição ao argumento de ser a mesma carente de regulamentação. Como ensina Zavascki, com inteira propriedade, "deixar de observar a norma constitucional ao argumento de que não é autoaplicável, porque carece de regulamentação infraconstitucional, implica atribuir ao Poder Legislativo a pecha de inconstitucionalidade por omissão".[27]

Irreprochável, portanto, a doutrina de Carlos Maximiliano ao sustentar que "todas as presunções militam a favor da constitucionalidade da 'omissão', vale dizer, a favor da autoaplicabilidade dos preceitos constitucionais. Se a falta de condições de imediata aplicabilidade não estiver acima de toda dúvida razoável, interpreta-se e resolve-se pela desnecessidade da ação legislativa. Entre duas exegeses possíveis, opta-se pela autoaplicabilidade. O STF só declarará a inconstitucionalidade por omissão quando for evidente, sem margem de dúvida séria, a necessidade de norma regulamentar do preceito maior. Entre duas interpretações razoáveis, opta-se pela que afirme a ausência de inconstitucionalidade por omissão. A bem da harmonia e do mútuo respeito que devem reinar entre os Poderes, o Judiciário só proclamará a omissão do

---

26. Da ementa do acórdão unânime do STF, Pleno, ADI/ML 293-7600-DF, rel. Min. Celso de Mello, j. 6.6.1990, *DJU* 16.4.1993, p. 6.429, e *IOB* 10/193, 1993, texto 1/6.203.

27. Teori Albino Zavascki, "O Ministério Público e a defesa de direitos individuais homogêneos", cit., *Revista Jurídica* 189/28.

Legislativo quando esta implicar claramente falta de cumprimento de sua missão constitucional".[28]

Atento, pois, à supremacia constitucional, temos entendido que o legislador ordinário não é inteiramente livre para formular o conceito tributário de renda, nem pode livremente determinar quais elementos materiais devem ser considerados ou desconsiderados na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Na verdade, não pode o legislador ordinário alterar nenhum dos conceitos que a Constituição utiliza para definir ou limitar as competências tributárias. Nos anos 1960 a Comissão de Juristas que elaborou o Anteprojeto do atual Código Tributário Nacional considerou necessário que esse importante diploma legal o dissesse expressamente, porque a cultura jurídica nacional ainda não tinha disto firme consciência. Hoje, porém, conforme temos ensinado, o art. 110 do CTN, no qual se cristalizou aquela importante lição de doutrina jurídica, tem, na verdade, sentido apenas didático, meramente explicitante. E não pode ser de outro modo, porque admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei ordinária modifique a Constituição.[29]

Realmente, a supremacia constitucional exige que o legislador ordinário respeite os conceitos jurídicos utilizados pela Lei Maior, pena de estar sendo esta, por via indireta, violada.

2. O direito positivo ou ordenamento jurídico

2.1 O Direito como ordenamento ou sistema de normas

É difícil definir *ordenamento jurídico*, porque definir seja o que for é sempre uma tarefa muito difícil. Essa dificuldade já foi muito bem demonstrada por Gustav Radbruch a propósito da definição de "mesa",[30]

---

28. Teori Albino Zavascki, "O Ministério Público e a defesa de direitos individuais homogêneos", cit., *Revista Jurídica* 189/29.

29. Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, cit., 34ª ed., p. 113.

30. É a lição de Gustav Radbruch (*Filosofia do Direito*, 5ª ed., trad. do professor Luis Cabral de Moncada, Coimbra, Arménio Amado Editor, 1974, pp. 44-45): "Que o Direito é obra dos homens e que, como toda a obra humana, só pode ser compreendido através da sua ideia, é por si mesmo evidente. Reconheceremos isto mesmo, se tentarmos definir qualquer obra humana, por mais simples que seja – por exemplo, uma mesa –, sem tomarmos em consideração, primeiro que tudo, o fim para o qual ela foi feita. Uma mesa pode, sem dúvida, definir-se como uma prancha assente sobre quatro pernas. E, contudo, se dermos esta definição de mesa logo

um objeto muito simples e de todos bastante conhecido. Mas é inegável que, embora nos seja difícil formular uma definição, todos temos uma ideia razoavelmente precisa do que é o ordenamento jurídico.

Realmente, as pessoas medianamente informadas sabem que existem Nações e que estas são delimitadas por um conjunto de normas jurídicas. Neste sentido fala-se do direito positivo de cada Nação. E a ideia que se tem de *ordenamento jurídico* é precisamente essa ideia de conjunto de normas jurídicas que confere identidade à Nação. Neste sentido, a ideia de ordenamento jurídico se confunde com a ideia de direito positivo, e pode confundir-se com a ideia de Estado. Por isto mesmo, Hans Kelsen, um dos expoentes do Positivismo Jurídico, desenvolveu sedutora argumentação para afirmar a identidade entre o Estado e o Direito. Para ele o Estado é uma ordem jurídica relativamente centralizada.[31] E na tese em que sustenta a identidade entre o Direito e o Estado diz, em síntese, que:

> A população do Estado é o domínio pessoal de vigência da ordem jurídica estadual.
>
> (...).
>
> O chamado território do Estado apenas pode ser definido como o domínio espacial de vigência de uma ordem jurídica estadual.

Ensina, ainda, que:

---

surgirá a seguinte dificuldade: há mesas que não têm quatro pernas, mas têm três, duas, uma perna só, e há as até sem pernas, como as dobradiças, por forma que só vem afinal a constituir elemento essencial do conceito de mesa a ideia de prancha. Esta, porém, também não se distingue de qualquer outra tábua, ou grupo de tábuas reunidas, a não ser pela sua finalidade. E assim chegaremos à conclusão de que o respectivo conceito, o conceito de mesa, por último, só pode definir-se dizendo que mesa é um móvel que serve para sobre ele se colocarem quaisquer objetos destinados às pessoas que em torno dele podem vir a achar-se. Não pode, portanto, haver uma justa visão de qualquer obra ou produto humano se abstrairmos do fim para que serve e do seu valor. Uma consideração cega aos fins, ou cega aos valores, é pois aqui inadmissível, e assim também a respeito do Direito ou de qualquer fenômeno jurídico. Do mesmo modo, por exemplo, uma ciência natural do crime, como pretendeu construí-la a Antropologia Criminal, só é possível depois de se ter substituído a um conceito de crime, referido a valores jurídicos, um conceito naturalístico de crime. Seria um milagre extraordinário – produto duma espécie de harmonia preestabelecida entre dois modos totalmente diversos de contemplar a realidade, que ninguém suspeitaria possível – se um conceito formado com referência a valores, como o de direito ou o de crime, pudesse coincidir com um conceito naturalístico obtido através duma contemplação não valorativa (*wertblind*) das coisas".

31. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, 3ª ed., trad. de João Baptista Machado, Coimbra, Arménio Amado Editor, 1974, p. 385.

> O poder do Estado não é uma força ou instância mística que esteja escondida detrás do Estado ou do seu Direito. Ele não é senão a eficácia da ordem jurídica.

E conclui, então:

> Desta forma, o Estado, cujos elementos essenciais são a população, o território e o poder, define-se como uma ordem jurídica relativamente centralizada, limitada no seu domínio espacial e temporal de vigência, soberana ou imediata relativamente ao Direito Internacional e que é, globalmente ou de um modo geral, eficaz.[32]

Essa tese de Kelsen explica-se, como observa Legaz y Lacambra, por ser a existência do Estado inseparável da existência de um ordenamento jurídico. No dizer de Legaz y Lacambra:

> La existencia del Estado es inseparable de la existencia de un orden jurídico. Tan inseparable que no ha sido una arbitrariedad especulativa sino una profunda razón gnoseológica (aun cuando recusable en el modo de su planteamiento), lo que ha llevado a Kelsen a afirmar nada menos que la unidad e la identidad substancial de Estado e orden jurídico.[33]

Não nos parece, porém, que o Estado se confunda com o ordenamento jurídico, embora este seja inerente àquele. A ideia de Estado envolve alguns elementos que não estão presentes na ideia de ordenamento jurídico.

Para Maria Helena Diniz ordenamento jurídico e ordem jurídica são sinônimos. Ela define *ordem jurídica*, no plano da Teoria Geral do Direito, como:

> Conjunto de normas estabelecidas pelo poder político competente, que se impõem e regulam a vida social de um dado povo em determinada época. Com essas normas possível será obter o equilíbrio social, impedindo a desordem, os ilícitos e os crimes, procurando proteger a saúde e a moral pública, resguardando os direitos e a liberdade das pessoas. Pode-se dizer, seguindo a esteira de Miguel Reale, que o Direito é uma ordenação heterônoma das relações sociais, baseada numa integração normativa de fatos e valores. Trata-se do ordenamento jurídico.[34]

---

32. Idem, pp. 387-390.

33. Luis Legaz y Lacambra, *Filosofia del Derecho*, 2ª ed., Barcelona, Bosch, 1961, pp. 775-776.

34. Maria Helena Diniz, *Dicionário Jurídico*, vol. 3, São Paulo, Saraiva, 1988, p. 460.