

# Princípio da legalidade tributária em confronto com o exercício do poder regulamentar na delimitação do conceito de “serviços hospitalares”

**Autora: Cristina de Albuquerque Vieira**

Juíza Federal Substituta

Publicado na Edição 16 - 23.02.2007

“No estado democrático moderno, cada indivíduo é muito frágil para defender-se a si mesmo e muito isolado para poder contar com a ajuda dos outros indivíduos, por isso a defesa de cada indivíduo e de todos está na lei e no juiz chamado a aplicá-la.”(1)

**Sumário:** Introdução. 1. Visão do Direito. 2. Interpretação do Direito. 2.1. Modelo hermenêutico adotado. 2.2. Métodos de interpretação. 3. Princípios jurídicos. 3.1. Noção de princípio. 3.2. O princípio constitucional: posição cimeira e função diretiva. 4. Princípio da legalidade tributária. 4.1. Garantia fundamental. 4.2. Histórico. 4.3. Importância. 5. Legalidade formal. 6. Legalidade material. 7. Análise do caso concreto. 7.1. Evolução normativa. 7.2. Exposição do problema e o seu enfrentamento. Conclusão. Referências.

## Introdução

O presente trabalho se destina a dimensionar a amplitude, a importância e a finalidade do princípio da legalidade em nosso ordenamento jurídico, de modo genérico (artigo 5º, II, da Constituição Federal) e especificamente no âmbito do Sistema Tributário Nacional (artigo 150, I, da Constituição Federal), a fim de revelar a forma com que vem sendo sistematicamente violado pela Administração Fazendária, através do uso indevido do seu dever regulamentar.

Para tanto, foi selecionada a discussão extremamente atual existente a respeito do conceito conferido ao termo “serviços hospitalares”, previsto na alínea a, inciso III, § 1º, artigo 15, da Lei nº 9.249/95, levando-se em consideração as três tentativas infralegais perpetradas pela Secretaria da Receita Federal para delimitar a amplitude semântica do mesmo, ora extrapolando e ora restringindo os seus limites legais.

Com o intuito de revelar a dimensão do dano provocado pelo modus operandi que vem sendo adotado pela Fazenda Nacional para

satisfazer seus interesses arrecadatários em vez do bem comum, será efetuada, inicialmente, uma incursão sobre a hegemonia dos princípios e sua inserção no plano constitucional, bem como reveladas a identificação dos mesmos como espécie normativa portadora de valores considerados relevantes na Magna Carta e a necessidade de observância da hierarquia axiológica dos mesmos dentro do sistema.

Em seguida, abordar-se-á, especificamente, o Princípio da Legalidade, efetuando uma breve análise do seu surgimento na história das civilizações, identificando a sua hierarquia constitucional e as razões pelas quais foi convertido em pedestal normativo sobre o qual se assenta todo o ordenamento jurídico.

Adiante, examinaremos o Princípio da Legalidade Tributária em seus dois desdobramentos, Legalidade Formal e Legalidade Material, e destacaremos a necessidade que o ato de definição do tributo suporta de gerar uma obrigação, sempre, determinada e não determinável, devendo ser adotada, por essa razão, a corrente da Tipicidade Cerrada ao invés da Tipicidade Aberta, a fim de serem satisfeitos os valores da segurança e certeza jurídicas.

O desenvolvimento do tema em estudo e a solução conferida ao caso concreto serão pautados em entendimentos doutrinários e jurisprudenciais existentes sobre a matéria, sendo conferida uma ênfase especial à posição do egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região e aos atos interpretativos do Ministério da Fazenda e do Ministério da Saúde.

A necessidade encontrada para o enfrentamento do Princípio da Legalidade em caso concreto envolvendo o exercício do poder regulamentar pelo Poder Executivo se dá em decorrência da enorme gama de situações semelhantes que surgem cotidianamente na prestação da tutela jurisdicional, tornando-se indispensável e urgente o exame aprofundado da questão e a construção de conclusões que sirvam de parâmetro para o deslinde das querelas suscitadas, especialmente, no âmbito da Justiça Federal.

Pretende-se, ao final, após serem detectadas as premissas e indicados os valores albergados pelo Princípio da Legalidade Tributária, verificar se os atos normativos infralegais editados pela Administração Fazendária para definir o conceito de “serviços hospitalares” respeitaram a norma inserta no artigo 5º, II, c/c artigo 150, I, ambos da Constituição Federal.

## 1. Visão do Direito

Todo o estudo sobre regras e princípios constantes no ordenamento jurídico pressupõe a identificação pelo estudioso de qual noção possui sobre o Direito.

Por essa razão, introduzimos o presente trabalho, reportando-nos à Teoria Normativa do Direito muito defendida por Kelsen, segundo a qual o ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente, cujo fundamento de validade de cada uma repousa na que lhe é superior e, assim, sucessivamente, até alcançar as normas constitucionais, consideradas a base estrutural de toda pirâmide jurídica.

Ao contrário de um sistema caótico e desordenado, o sistema jurídico possui uma coerência interna determinada pela ordem hierárquica das normas que o compõem, a qual impõe que as inferiores necessariamente encontrem adequação com as superiores para que possam ingressar validamente no complexo e assim produzir os efeitos para os quais se destinam.

Em face dessa subordinação obrigatória das normas inferiores frente às superiores, o sistema assegura uma profunda harmonia interna cuja manutenção compete ao aplicador do direito, já que responsável por dirimir qualquer conflito identificado.

Dentro desse quadro de estruturação hierárquica do sistema jurídico, percebe-se que, necessariamente, uma espécie normativa constitui o fundamento de validade de todas as espécies secundárias, servindo de condicionante não apenas para os aplicadores das leis, mas também para os elaboradores de novas leis e aos destinatários das mesmas.

E essa posição de cúspide da pirâmide jurídica é ocupada pela Constituição, considerada lei fundamental do Estado, cujas normas albergam os valores eleitos pelos representantes do povo como fundamentais, bem como identificam quem são os detentores do poder estatal, quais são esses poderes, os seus limites, as formas de exercício e os direitos e garantias dos assujeitados frente aos mesmos.

Nesse sentido, aponta Roque Antônio Carrazza "a Constituição, num Estado-de-Direito, é a lei máxima, que submete todos os cidadãos e os próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Uma norma jurídica só será considerada válida se estiver em harmonia com as normas constitucionais".(2)

Além dessa particularidade estrutural, as normas que compõem o Direito possuem outra característica consistente no caráter prescritivo

de sua linguagem, na medida em que destinadas a organizar as condutas das pessoas umas com relação às outras.

Nota-se, portanto, que o Direito não constitui um repositório de recomendações que conferem aos indivíduos a faculdade de serem ou não seguidas, mas encarta imperativos, comandos orientados pela lógica deôntica do dever-ser que obrigam, permitem ou proíbem comportamentos.

Nesse contexto, sobressalta a diferença existente entre o Direito Positivo ora analisado e a Ciência do Direito, cujo caráter de produção é prescritivo e o objeto de análise é o contexto normativo que tem por escopo ordenar o procedimento dos seres humanos na vida comunitária.(3)

Procurando não cometer o equívoco salientado pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho no intróito de sua obra Curso de Direito Tributário, terminamos o presente capítulo mencionando que a diferenciação entre Direito Positivo e Ciência do Direito se faz necessária para uma escoreita análise do mundo jurídico, porquanto a mencionada lógica deôntica do primeiro (lógica do dever-ser) e a lógica apofântica do segundo (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica) ensejam tratamentos distintos entre as valências das normas jurídicas e das proposições científicas, pois, enquanto estas são válidas ou inválidas, aquelas são verdadeiras ou falsas.

E essa conclusão é muito importante, entre outros, para compreendermos a finalidade do Direito, pois, por não englobar normas que encerram um fim em si mesmas sobre o conhecimento de verdades ou falsidades, mas que servem de instrumento para tornar possível a convivência social através da imposição de um dever-ser, por óbvio não se destina à busca da verdade, mas à viabilização do bem comum.

## 2. Interpretação do Direito

### 2.1. Modelo hermenêutico adotado

Diversamente do pensamento metafísico arraigado à tradição grega e iniciado por Platão, no qual "as coisas têm, em si próprias, uma essência fixa, que independe do ser cognoscente" e "se existem por si mesmas, é possível conhecê-las sem os nomes, sem a linguagem que constitui apenas instrumento e, portanto, possui mero papel secundário",(4) o presente estudo adotará, como premissa básica para toda a construção científica a seguir, a concepção de que a linguagem não é mero instrumento entre o sujeito e o objeto, mas constitui o próprio mundo no qual estão inseridos o sujeito e o objeto.

Nota-se que o modelo hermenêutico adotado no presente trabalho não é o ligado à idéia de que é possível atingir uma verdade extraída da essência contida no texto prescritivo, “seja sob a forma de interpretação literal, seja sob a óptica do mens legis ou mens legislatoria”, (5) mas sim o modelo criado pela revolução filosófica materializada pela viragem lingüística “no qual a mensagem é construída, e não revelada”.(6)

A partir de Nietzsche, Wittgenstein e do Círculo de Viena surgiu o Giro Lingüístico dentro da filosofia, caracterizado por Dardo Scavino como o construtivismo radical, segundo o qual as teorias científicas ou os discursos metafísicos não descobrem a realidade: eles a criam.(7)

Desde então, passou-se a entender que “sem a linguagem não há existência. Não se fala sobre aquilo que se vê –vê-se o que se fala sobre as coisas”.(8)

Conforme bem esclarece Lenio Streck “estamos mergulhados em um mundo que somente aparece (como mundo) na e pela linguagem. Algo só é algo se podemos dizer que é algo. Esse poder-dizer é lingüisticamente mediado, porque nossa capacidade de agir e de dizer-o-mundo são limitadas e capitaneadas pela linguagem. Como diz Heidegger, todo o processo de compreensão do ser é limitado por uma história do ser que limita a compreensão. Gadamer, assim, eleva a linguagem ao mais alto patamar, em uma ontologia hermenêutica, entendendo, a partir disto, que é a linguagem que determina a compreensão e o próprio objeto hermenêutico. O existir já é um ato de compreender e um interpretar”.(9)

Em decorrência dessa revolução filosófica, percebe-se que o mundo passou a ser compreendido mediante o patrimônio de noções pré-concebidas que orienta a identificação dos objetos. Heidegger denominou esse processo de compreensão de o “círculo hermenêutico”.

Na seara jurídica, a herança histórica do ser como instrumento de limitação da compreensão do mundo é identificada pelo doutrinador Luiz Alberto Warat como o “senso comum teórico dos juristas”, o qual se apresenta nas atividades cotidianas dos mesmos através da série de pré-conceitos, hábitos de censura enunciativa, metáforas e convenções lingüísticas encontradas prontas e recebidas de maneira acrítica, que condicionam e limitam todos os atos de enunciação da linguagem.

Por essa razão, outra preocupação recorrente no presente estudo é a de não restringir os limites assentados pelo “senso comum teórico”, responsável pelo “círculo hermenêutico” existente na comunidade jurídica, às noções pré-existentes e consideradas absolutamente

válidas, a ponto de transformar o papel do jurista em uma espécie de habitus como sabiamente assinala Bourdieu na seguinte passagem:

“... há, na verdade, um conjunto de crenças e práticas que, mascaradas e ocultadas pela *communis opinio doctorum*, propiciam que os juristas conheçam de modo confortável e acrítico o significado das palavras, das categorias e das próprias atividades jurídicas, o que faz do exercício do operador jurídico um mero habitus, ou seja, um modo rotinizado, banalizado e trivializado de compreender, julgar e agir com relação aos problemas jurídicos, e converte o seu saber profissional em uma espécie de ‘capital simbólico’, isto é, numa riqueza reprodutiva a partir de uma intrincada combinatória entre conhecimento, prestígio, reputação, autoridade e graus acadêmicos.”(10)

Todo o aplicador do direito deve ter sempre em mente que o “senso de realidade” (pré-concebida) pode e deve ser quebrado pelo “senso de possibilidade”, como ensina Robert Musil, a seguir:

“Quem deseja passar bem por portas abertas deve prestar atenção ao fato de elas terem molduras firmes: esse princípio, segundo o qual o velho professor sempre vivera, é simplesmente uma exigência do senso de realidade. Mas se existe senso de realidade, e ninguém duvida que ele tenha justificada existência, tem de haver também algo que se pode chamar de senso de possibilidade.

Quem possui não diz, por exemplo: aqui aconteceu, vai acontecer, tem de acontecer isto ou aquilo; mas inventa: aqui poderia, deveria ou teria de acontecer isto ou aquilo; e se lhe explicarmos que uma coisa é como é, ele pensa: bem, provavelmente também poderia ser de outro modo. Assim, o senso de possibilidade pode ser definido como a capacidade de pensar tudo aquilo que poderia ser, e não julgar que aquilo que é seja mais importante do que aquilo que não é. Vê-se que as conseqüências dessa tendência criativa podem ser notáveis, e lamentavelmente não raro fazem parecer falso aquilo que as pessoas admiram, e parecer permitido o que proíbem, ou ainda fazem as duas coisas parecerem indiferentes.

Uma experiência possível, ou uma verdade possível, não são iguais à experiência real e verdade real menos o valor de realidade, ao contrário, apenas sob o ponto de vista dos seus seguidores, têm em si algo divino, um fogo, um vôo, um desejo de construção e uma utopia consciente, que não teme a realidade, mas a trata como missão e invenção.

É a realidade que traz as possibilidades, e nada mais errado do que negar isso. Mesmo assim, no total ou na média, serão sempre as mesmas possibilidades repetidas, até chegar uma pessoa para a qual

uma coisa real não signifique mais do que possibilidades que há de provocar.”(11)

Destarte, com supedâneo nesse novo paradigma inaugurado pela “viragem lingüística”, deve-se conceber o mundo como realidade existente em função da linguagem, já que sem a mesma não há existência, na medida em que, conforme mencionado, se vê o que se diz ver e não o contrário.

Por outro lado, a construção da realidade não deve ser limitada às idéias pré-assentadas pelo “senso comum teórico”, devendo estar sujeita ao “senso de possibilidades” capaz de provocar mudanças e revelar que uma coisa que sempre foi real não significa mais do que o imaginado.

Para tanto, cabe ao jurista desfazer as amarras com o ‘habitus dogmaticus’ e dar-se conta das inúmeras contradições existentes no sistema jurídico, as quais são fruto de uma reprodução inautêntica de pré-juízos nunca questionados em razão de um conformismo sempre justificado pela coerência do próprio discurso.

Feitas essas considerações sobre a alteração radical da noção de conhecimento – identificado não mais como relação entre pessoas (sujeitos) e objetos, mas entre pessoas (atores sociais) e proposições(12) – é possível constatar que o ato de interpretar o direito deixou de ser a descoberta do verdadeiro sentido da lei, para tornar-se a própria criação do conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislada.(13)

Nesse contexto, a linguagem que possuía mero papel secundário, servindo de veículo para a busca da verdadeira essência do direito ou do texto jurídico-normativo, transformou-se no objeto em si sobre o qual se debruça o intérprete, dado que correspondente ao direito aplicado enquanto proposição.

## 2.2. Métodos de Interpretação

Partindo do pressuposto supradelineado, de que o Direito Positivo é uma camada lingüística, vazada em termos prescritivos, com um vetor dirigido ao comportamento social, nas relações de intersubjetividade;(14) nada mais natural de que a sua interpretação seja exercitada com base na plataforma de investigação da linguagem em seus três planos fundamentais: sintaxe, semântica e pragmática.

Inicialmente, o plano sintático refere-se à relação existente entre os signos lingüísticos, sem importar o seu reflexo no exterior. Já o semântico estuda os signos em suas relações com os objetos a que

se referem. E, por fim, o pragmático preocupa-se com a forma segundo a qual o usuário do signo utiliza a linguagem em seu meio social.

Enquanto responsável pela necessidade de introdução desses três planos de investigação da linguagem especificamente no campo tributário, o doutrinador Paulo de Barros Carvalho define e exemplifica o seguinte:

“...no sistema normativo do direito temos que o aspecto sintático se apresenta nas articulações das normas entre si. É sintática a relação entre a norma da Constituição e aquela da lei ordinária, assim como puramente sintático é o vínculo entre a regra que estipula o dever e a outra que veicula a sanção. De ordem sintática, também, a estrutura intranormativa e, dentro dela, o laço condicional que une antecedente (hipótese) a conseqüente.

Semântica jurídica é o campo das significações do direito. É o meio de referência que as normas guardam com relação aos fatos e comportamentos tipificados. Essa relação é justamente a ponte que liga a linguagem normativa à conduta do mundo social que ela regula. O aspecto semântico nos leva ao tormentoso espaço das acepções dos vocábulos jurídicos, às vezes vagos, imprecisos e multissignificativos. Mas, para além do estudo da arrumação dos termos jurídicos dentro da fraseologia da lei (sintaxe) e da pesquisa dos seus significados (semântica), o conhecimento da linguagem do direito supõe a indagação da maneira como os sujeitos a utilizam dentro da comunidade em que vivem (pragmática). Como motivar a conduta, realizando os valores da ordem jurídica, é o grande tema da pragmática.”(15)

Cumprido destacar que o exame do discurso prescritivo do direito por meio dos três planos supra-referidos não exclui os métodos clássicos de interpretação: literal, sistemático, lógico, histórico e teleológico.

Através da interpretação literal se analisa a construção gramatical do texto normativo. Com supedâneo no critério histórico é investigada a realidade social, política e ideológica existente na época em que foi produzida a norma, enquanto o método lógico de interpretação, segundo Carlos Maximiliano,(16) consiste em desvendar o sentido das expressões do direito, aplicando o conjunto das regras tradicionais e precisas da lógica formal. Por teleológico chama-se o método interpretativo que procura revelar o fim da norma, o valor ou bem jurídico visado pelo ordenamento com a edição de dado preceito.(17) E, finalmente, através do critério sistemático, o intérprete situa o dispositivo a ser interpretado dentro do contexto normativo geral e particular, estabelecendo as conexões internas que enlaçam as instituições e as normas jurídicas.(18)

É interessante salientar, outrossim, que a aplicação dos métodos clássicos de interpretação termina por explorar, concomitantemente, as três plataformas de interpretação linguística mencionadas, pois, como muito bem coloca o doutrinador há pouco citado, “os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no pragmático. O critério sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque pressupõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência”.(19)

### 3. Princípios

#### 3.1. Noção de princípio

Sem procurar nesse sucinto trabalho explorar a fundo tema tão debatido entre os doutrinadores modernos, passamos a analisar o conceito de princípio no pensamento jurídico atual e a espécie à qual se filia no ordenamento jurídico.

Ao efetuar uma abordagem histórica sobre a adoção dos princípios no cenário jurídico mundial, Paulo Bonavides(20) informa que a inclusão dos mesmos no sistema jurídico só ocorreu com a decadência do Direito Natural Clássico e o advento da Escola Histórica, quando, então, passaram a ser elaborados códigos cuja estruturação reclamou a adoção destes, mas desprovidos de caráter normativo, assumindo apenas meras pautas programáticas.

Somente com o Pós-Positivismo, as novas Constituições, promulgadas no final do século XX, reconheceram a necessidade de acolhimento dos princípios, convertidos em fundamento de toda a construção normativa constitucional e infraconstitucional dos sistemas.

Fazendo menção à síntese do próprio autor, destacamos que a teoria dos princípios chegou à fase do Pós-Positivismo atual com os seguintes resultados: I – passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do direito; II – transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos códigos) para a órbita juspublicista (seu ingresso nas constituições); III – suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; proclamação da sua normatividade; V – reconhecimento de sua positividade e concretude por obra das Constituições; VI – distinção entre regras e princípios, sendo ambos espécies do gênero normativo.

Além do caráter normativo reconhecido aos princípios – discussão definitivamente superada com o novo paradigma jurídico adotado no século XX –, a inclusão dos mesmos no seio das constituições revelou a sua importância enquanto alicerce de todo o sistema jurídico. A partir de então, os princípios começaram a ser vistos como disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, precisamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.(21)

Deixaram, portanto, de possuir caráter meramente programático, praticamente irrelevante, para assumirem a posição de mandamento nuclear dos sistemas jurídicos, impondo, assim, que todo o processo de interpretação, aplicação e criação do direito passasse a se submeter aos seus parâmetros norteadores para ser validamente concretizado.

Celso Antônio Bandeira de Mello destaca que “violiar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais...”.(22)

Por outro lado, apesar de inexistirem maiores divagações a respeito do caráter normativo dos princípios, a maior controvérsia sobre o tema sempre residiu na seguinte pergunta: os princípios são ou não regras jurídicas?

E a resposta encontrada pela maioria é a de que os princípios e as regras incluem-se no gênero das normas, distinguindo-se, segundo Robert Alexy, em razão: a um, da diferença quanto à colisão, à medida que os princípios colidentes limitam-se mutuamente; e, dois, da diferença quanto à obrigação (as regras instituem obrigações absolutas, ao passo que os princípios instituem obrigações *prima facie*, que podem ser derogadas em função de outros princípios colidentes).(23)

Além desses aspectos referidos, outra característica que diferencia os princípios das regras consiste na vagueza e amplitude semântica daqueles frente estas, pois enquanto as regras se dirigem especificamente às situações para as quais se destinam, os princípios possuem a função mediata de conferir coesão e harmonia a todo o sistema, servindo de fonte de inspiração a cada modelo deontico.

### 3.2. Princípio constitucional: posição de supremacia axiológica e função diretiva

Continuando a desenvolver o tema supra-iniciado, adentremos, agora, especificamente, no subsistema dos princípios constitucionais, os quais, diversamente dos localizados na esfera infraconstitucional, guardam uma carga axiológica ainda mais importante que os demais, pois, conforme bem destacou o saudoso doutrinador Geraldo Ataliba, em sua obra República e Constituição, "...expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição".(24)

Analisando o direito sob o enfoque social, cuja função é de agregar valores a situações, interesses e bens da vida, alçados ao patamar jurídico em razão de ideologias e interesses mais diversos, verificamos que os princípios constitucionais são, precisamente, a síntese dos valores mais relevantes do ordenamento jurídico,(25) na medida em que expressam o consenso social existente sobre os mesmos.

Nesse patamar, são considerados normas jurídicas qualificadas em decorrência de sua carga axiológica mais expressiva, que enseja a necessidade de adequação de todo o sistema às suas diretrizes, incluindo não apenas o gerado à margem da Constituição, mas também as próprias normas constitucionais, a fim de que toda a teia normativa guarde, na essência, o núcleo imodificável dos ideais considerados supremos.

Enquanto portadores de valores, os princípios constitucionais ocupam patamares diferentes de hierarquia. Os mais objetivos, como o da Irretroatividade, perdem em conteúdo axiológico em contraposição aos mais densos, como os princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva.

Conforme preceitua o doutrinador Paulo de Barros Carvalho, os princípios contidos no Texto Maior ainda podem ser explícitos ou implícitos. Muitos deles decorrem da conjugação de diversos princípios, confundindo-se com o valor único pelos mesmos albergado, sendo denominados sobreprincípios. Esses sobreprincípios, por sua vez, são normas que portam valores importantes na estrutura da sistemática e aparecem da conjunção de princípios. Como exemplo destacamos o sobreprincípio da Segurança Jurídica, que se realiza pela atuação dos princípios da Legalidade, da Irretroatividade e da Igualdade.

E é especificamente sobre o princípio da Legalidade, no campo do Direito Tributário, que iremos tecer algumas linhas mestras nos

capítulos a seguir, destacando, ao final, a seguinte lição de Konrad Hesse:

“...aquilo que é identificado como vontade da Constituição deve ser honestamente preservado, mesmo que, para isso, tenhamos de renunciar a alguns benefícios, ou até a algumas vantagens justas. Quem se mostra disposto a sacrificar um interesse em favor da preservação de um princípio constitucional fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do Estado Democrático. Aquele que, ao contrário, não se dispõe a esse sacrifício, malbarata, pouco a pouco, um capital que significa muito mais do que todas as vantagens angariadas e que, desperdiçado, não mais será recuperado”.(26)

#### 4. Princípio da Legalidade

##### 4.1. Garantia fundamental

O Princípio da Legalidade – de caráter genérico, já que projetado sobre todos os domínios do direito – vem especificado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal com o seguinte enunciado: “Art. 5º (...) II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Na seara específica do Direito Tributário, o legislador constituinte originário fez constar novamente, de forma expressa, o mencionado princípio nos seguintes termos: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, (...)”.

Nota-se, pela reiteração do Princípio da Legalidade no Capítulo I, do Título VI, destinado, exclusivamente, ao Sistema Tributário Nacional, a preocupação recorrente do legislador em salientar a sua importância no processo de limitação do exercício do poder de tributar.

E essa preocupação possui lógica, visto que, como veremos a seguir, a rusga entre cidadãos e Estado relativamente à imposição de cargas tributárias de grande peso e de modo aleatório acompanha a história da criação dos Estados, sendo reflexo das conquistas obtidas pelo assujeitados, ao longo dos séculos, a reiteração ora destacada.

Por enquanto, analisaremos a localização do princípio, em seu enfoque genérico, no corpo da Constituição e as conseqüências dessa disposição.

A nossa Constituição Federal, como enfaticamente referido até então, possui supremacia sobre todas as demais normas do ordenamento jurídico.

Essa supremacia, por sua vez, é assegurada pela obrigatoriedade de elaboração originária de seu texto por um poder constituinte e não constituído, bem assim pela rigidez de suas normas.

O invólucro da rigidez das normas constitucionais exige, para sua alteração ou supressão, a obediência a um processo especial, distinto e mais complexo do que o necessário para a edição das leis infraconstitucionais, além da submissão a limitações materiais e circunstanciais.

As limitações formais encontram-se enumeradas no incisos I a III e nos §§ 2º e 3º; as circunstanciais, nos §§ 1º e 5º; e as materiais, no § 4º, todos do artigo 60 da Constituição Federal.

Destoando da possibilidade de reforma, mesmo que de modo bastante dificultoso, algumas regras e princípios da Magna Carta não podem, em hipótese alguma, ser alterados ou retirados.

Cuida-se da hipótese de absoluta rigidez do Texto Constitucional a ponto de só poder ser alterado por força de uma verdadeira revolução, que deite por terra a Constituição existente e ab-rogue categoricamente todo o sistema a partir de suas bases. Apenas um movimento político constituinte pode derogar essas normas, dada a irresistibilidade da força nelas arraigada.

Essa proteção irrestrita se coloca em razão do conteúdo das regras e princípios elencados no § 4º do artigo 60 da Carta Maior, o qual encarta os alicerces fundamentais de formação e desenvolvimento do Estado Democrático de Direito, sem os quais toda a estrutura jurídica, política e social ruiriam.

E neles se encontram – além dos sobreprincípios republicanos; do voto direto, secreto, universal e periódico; e da separação dos poderes – os direitos e garantias individuais, explicitados no Texto Constitucional, segundo a maioria dos doutrinadores, precipuamente, no artigo 5º.

Neste Capítulo I, do Título II, da Constituição Federal estão enumerados, dentre diversos direitos e deveres, instrumentos de proteção dos indivíduos frente ao exercício do Poder Estatal, consistentes em garantias fundamentais, de aplicabilidade imediata e eficácia plena.

Por essa razão, como o Princípio da Legalidade encontra-se albergado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, conclui-se que o mesmo não pode ser excluído ou alterado pelo poder constituinte derivado em nenhuma situação, tendo sido envolvido pelo manto da super-rigidez constitucional em decorrência da sua importância para a garantia das liberdades individuais, para a manutenção da forma republicana de Estado e a separação dos poderes.

#### 4.2. Histórico

A origem do Princípio da Legalidade, em matéria tributária, remonta à Idade Média, período no qual a estrutura estatal encabeçada pelo rei perde força para os senhores feudais e a criação dos tributos passa a depender da manifestação de vontade dos governados e não mais de imposição do Estado.

Neste aspecto, o Princípio da Legalidade surge em meio à necessidade dos que efetivamente suportavam os encargos tributários de consentir, previamente, na criação dos tributos, correspondendo à idéia de autotributação.

A positivação do mesmo remonta ao século XI, sendo, portanto, anterior à Carta Magna Inglesa do João-Sem-Terra, e aparece no Latern Council, de 1179, em razão da recusa do arcebispo em ver aumentada a tributação eclesiástica.

Também consignado na famosa Carta do século XIII – a Magna Carta imposta a João-Sem-Terra pelos barões normandos –, o Princípio da Legalidade, ao longo dos séculos, paulatinamente, alargou a concepção de prévio consentimento, antes limitado a segmentos privilegiados da população, com a declaração do princípio da representação através do Act of Appropriation (1626), da compilação do Petition of Rights (1628) e do Bill of Rights (1688) em que se exigia a imposição de tributos por ato do Parlamento.(27)

A restrição do Princípio da Legalidade à elite do poder estatal nos primórdios do seu surgimento é uma realidade tão evidente que a sempre mencionada Magna Carta do João-Sem-Terra – identificada como marco deste fenômeno – não passou de um pacto de elites entre os barões normandos e o Rei João-Sem-Terra, conforme averba, textualmente, Celso de Albuquerque Mello, no ensaio “Direito do Homem na América Latina”:

“Se no futuro ela veio a ser um dos documentos invocados pelo liberalismo, na sua origem nada mais era do que instrumento a beneficiar ínfima parcela da população e o seu texto ficou em latim por mais de duzentos anos, a fim de que o grosso da população não pudesse invocá-la em sua defesa.”(28)

Somente com o passar dos séculos esse princípio foi tornando-se instrumento efetivo de limitação ao poder de tributar e concretizando o ideal de co-participação política dos cidadãos-contribuintes no processo de criação e no conteúdo da imposição tributária.

Foi com o surgimento da teoria e da prática da tripartição de Poderes, na esteira de uma concepção na qual o Estado, antes uno, aparece necessariamente dividido, com três Poderes, exercentes de três funções distintas (criar a lei, aplicá-la e dirimir conflitos decorrentes da aplicação da mesma), que o Princípio da Legalidade adquiriu nova conotação, segundo o doutrinador mencionado Sacha Calmon Navarro Coêlho, pois, a partir de então, ele nasce como "...norma feita pelo Poder Legislativo (forma) com o caráter de prescrição impessoal, abstrata e obrigatória. Noutras palavras, a tributação passa a exigir lei escrita (lex scripta) em sentido formal (ato do Congresso) e material (norma impessoal, abstrata e obrigatória). A fascinação exercida pela tripartição dos Poderes em tema de tributação foi tamanha que, mesmo nos países de Direito Consuetudinário, o precedente é descartado como veículo de norma tributária. Prevalece em toda parte a lex scripta e stricta decidida pelos representantes do povo especialmente eleitos para fazer leis, afastando-se o príncipe, isto é, o chefe do Executivo, e o juiz, do poder de fazer a lei tributária. O jus tributandi, antes apanágio dos reis e, agora, indeclinável função dos parlamentos.(29)

Nesse panorama, o Princípio da Legalidade torna-se, de modo amplo e definitivo, o baluarte jurídico na defesa do exercício de atividades geradoras de riquezas, permitindo que os contribuintes-cidadãos possam ter segurança jurídica no planejamento de seus ofícios e certeza quanto a tratamento sempre isonômico.

#### 4.3. Importância do Princípio da Legalidade

Analisando o artigo 1º da Constituição Federal, verificamos que a forma de governo adotada em nosso País é a República, pois fundada "na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade".(30)

Para esse tipo de governo, diversamente da Monarquia e da Ditadura, inexistente distinção de classes na medida em que os títulos nobiliárquicos desaparecem e, com eles, os tribunais de exceção.(31) Todos são considerados cidadãos com os mesmos direitos e deveres sem privilégios, ao menos na órbita formal.

A respeito, cumpre destacar a nobre lição de Geraldo Ataliba, a seguir:

“Não teria sentido que os cidadãos se reunissem em república, erigissem um estado, outorgassem a si mesmos uma constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem, seja de modo direto, seja indireto, a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional, da ereção do regime. Que dessem ao estado – que criaram em rigorosa isonomia cidadã – poderes para serem usados criando privilégios, engendrando desigualações, favorecendo grupos ou pessoas, ou atuando em detrimento de quem quer que seja. A res publica é de todos os cidadãos. De nada valeria a legalidade, se não fosse marcada pela igualdade.” (...)

“A isonomia impõe-se no sistema de direitos, diante das oportunidades que o Estado oferece, seja perante o gozo dos seus serviços, seja no uso dos seus bens, seja em relação ao poder de polícia, seja à vista de outras manifestações administrativas, ou de encargos que o Estado pode exigir aos cidadãos, como o poder de expropriar, de requisitar etc., seja relativamente às manifestações tributárias, disciplinares ou outras.”(32)

Com sustentáculo nessa premissa marcada pela igualdade, o poder político tem origem na soberania popular, sendo exercido por meio de representantes eleitos pelo povo, nos termos da Constituição.

Assim, não apenas a produção do Direito é efetuada por produtores que agem mediante representação, mas também a sua aplicação direta é instrumentalizada por administradores eleitos pelo povo, restando a solução dos conflitos gerados na aplicação das normas a terceiro poder não empossado em caráter representativo, mas adstrito aos ditames do direito gerado por mandatários, representantes da vontade popular.

Nota-se, portanto, nessa forma de governo a sustentação e efetivação do poder político sempre direcionada à satisfação do bem comum, na medida em que baseada num círculo concêntrico que para ser dinamizado necessita da identificação da vontade popular em todas as etapas de funcionamento, seja na elaboração das regras de convivência e estruturação do poder, seja na aplicação das mesmas, ou, ainda, nos parâmetros norteadores da fiscalização da sua concretização.

Resta evidente que a República tem como lábaro irrefragável a exclusão do arbítrio no exercício do poder.(33)

E, para tanto, a inauguração do ordenamento jurídico, ou seja, a criação de obrigações e direitos aos detentores do poder político originário, só pode ser efetivada através de ato normativo primário

por excelência, considerando a “expressão da vontade geral”,(34) qual seja: a lei.

Editando a lei, a sociedade, através de seus representantes (legisladores), se auto-regula, impondo limitações à liberdade e à propriedade de todos em vista do bem comum.

Somente através de um sistema em que a lei é o único instrumento válido para compelir as pessoas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, bem assim a limitar o exercício do poder público, condicionando sua concretização à expressa permissão prévia, é que identificamos o Estado de Direito.

O doutrinador reiteradamente mencionado Roque Antônio Carrazza soube condensar muito bem esse raciocínio, ao afirmar o seguinte:

“Nos países onde existe o chamado Estado de Direito, a lei – norma geral, abstrata e igual para todos os que se encontram em situação jurídica equivalente – provém do Legislativo, cujos membros são eleitos pelo povo. Por exprimir, como vimos, a vontade geral, possui um primado sobre os atos normativos emanados dos demais Poderes. Deveras, a Administração Pública, que a realiza nos casos concretos, apóia-se exclusivamente na lei. O Judiciário, de seu turno, é o garantidor máximo da legalidade.

O Estado de Direito limita os poderes públicos, isto é, concretiza-se numa proibição de agir em desfavor das pessoas. Por isso, nele, para a melhor defesa dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, a Constituição vincula não só o administrador e o juiz, mas o próprio legislador. De fato, tais direitos são protegidos também diante da lei, que deve se ajustar aos preceitos constitucionais. A garantia disso está no controle da constitucionalidade, que, na maioria dos ordenamentos jurídicos, é levado a efeito pelo Poder Judiciário.

(...)

No Estado de Direito o Legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhes restringem ou condicionam a liberdade. Também o Poder Público limita o seu agir com tais normas, subordinando-se, assim, à ordem jurídica e passando a revestir, a um tempo, a condição de autor e de sujeito de direito (Jellinek).”(35)

Em conformidade com a estrutura hierárquica supra-referida, o legislador ao elaborar a lei deve irrestrita obediência aos limites constitucionais, devendo pautar o exercício do seu poder de acordo com os valores albergados na Lei das Leis como fundamentais.

Por outro lado, não apenas o conteúdo da lei necessitará conformar-se às normas constitucionais, mas também sua elaboração precisará obedecer às diretrizes formais alinhadas na Magna Carta a fim de ser garantido o Princípio da Legalidade em todas as suas facetas.

Resta evidente, aqui, a importância desse princípio para garantir a segurança jurídica das pessoas, principalmente no âmbito que ora nos interessa, o tributário.

De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XIII, e 170, II), se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não podem ser fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.

A certeza de que somente lei poderá inaugurar o ordenamento jurídico, gerando obrigação tributária inexistente, é indispensável para o exercício da livre iniciativa. E mais, caso não existisse esta certeza no sistema adotado, de nada adiantaria a consagração, em que grau hierárquico normativo fosse, dos demais direitos e liberdades, pois somente através da proteção da confiança é que o assujeitado passa a ter segurança no ordenamento jurídico.

Sobre o tema, cumpre destacar a seguinte assertiva do mestre Geraldo Ataliba:

“Para que a liberdade de iniciativa (princípio da livre empresa) e o direito de trabalhar, produzir, empreender e atuar numa economia de mercado não sejam meras figuras de retórica, sem nenhuma ressonância prática, é preciso que haja clima de segurança e previsibilidade acerca das decisões do governo; o empresário precisa fazer planos, estimar – com razoável margem de probabilidade de acerto – os desdobramentos próximos da conjuntura que vai cercar seu empreendimento. Precisa avaliar antecipadamente seus custos, bem como estimar os obstáculos e as dificuldades. Já conta com os imponderáveis do mercado. Não pode sustentar um governo que agrave – com suas surpresas e improvisações – as incertezas, normais preocupações e ônus da atividade empresarial. Isso é inconciliável com as instituições republicanas. Como escreve Alberto Xavier, sublinhando a relação de instrumentalidade entre previsibilidade da ação estatal e legalidade: ‘(...) um sistema alicerçado numa reserva absoluta de lei em matéria de impostos confere aos sujeitos econômicos a capacidade de prever objetivamente os seus encargos tributários, dando, assim, as indispensáveis garantias requeridas por uma iniciativa econômica livre e responsável.’” (36)

Por certo, analisando o Princípio da Legalidade, percebemos que o mesmo é responsável pela efetivação de uma das funções mais

importantes do Direito: a concessão de certeza à incerteza das relações sociais, subtraindo do campo de atuação do Estado e dos particulares qualquer resquício de arbítrio.(37)

Ao reforçar no artigo 150, inciso I, além do artigo 5º, inciso II, o Princípio da Legalidade, o legislador constituinte originário salientou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, consagrando, assim, a idéia de autotributação.

Por outro lado, é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só tenham o dever de pagar tributos se consentirem. E tal consentimento há que ser dado, por meio de lei ordinária, através do Poder Legislativo, nos moldes da Constituição.

Em resumo, no campo tributário, o Princípio da Legalidade ganha importância extrema porque garante a exigência da auto-imposição, obsta o exercício do poder de tributar arbitrariamente e permite ao contribuinte planejar seus atos mediante a certeza de qual será a carga tributária a ser suportada no futuro.

## 5. Legalidade formal

Num Estado Democrático de Direito no qual a democracia e a contenção do arbítrio são a tônica, a lei surge como instrumento necessário à satisfação da segurança jurídica, garantia indispensável ao desenvolvimento das relações jurídicas.

Nesses sistemas jurídicos a proteção da confiança se dá através da limitação das fontes formais de criação do direito, mediante, inicialmente, a separação dos poderes e, num segundo momento, a concentração da atividade legislativa no âmbito de competência do Poder Legislativo, ao menos de forma preponderante.

Nesse contexto, a inauguração do ordenamento jurídico somente pode ser viabilizada através de lei – espécie normativa identificada como única e exclusiva fonte formal do direito, depois da Constituição Federal –, ficando vedado aos demais órgãos do Estado exercer idêntica função, mesmo sem extrapolar seu campo de autonomia, já que detentores de competência para legislar de forma atípica.

Apenas o ato normativo emanado pelo Congresso Nacional (na esfera federal), mediante a observância de todas as etapas procedimentais previstas no seio da Constituição, é que possui validade para restringir o exercício de direitos e liberdades do cidadão (inciso II, artigo 5º, CF/88).

Fora essa fonte, nenhuma outra espécie normativa infraconstitucional poderá deflagrar tamanho impacto no sistema jurídico, a não ser nas

hipóteses excepcionais expressamente explicitadas pelo legislador constituinte.

Do mesmo modo, a analogia e os costumes são rejeitados pela doutrina e pela jurisprudência como fonte direta de criação de tributos, ficando os juízes aplicadores do Direito Tributário limitados aos parâmetros constitucionais e legais existentes.

Nota-se que, ao destacar a importância da lei como veículo normativo próprio com aptidão para criar hipóteses normativas de incidência válidas em nosso ordenamento jurídico, o Princípio da Legalidade consagra de forma direta o axioma contido no artigo 1º, parágrafo único, da Carta Magna, pois determina que somente os mandatários do povo terão competência para exercer esse mister, ficando os decretos, instruções normativas, portarias e outras espécies englobadas na atividade legiferante atípica do Poder Executivo relegadas ao plano meramente regulador e não inovador.

A respeito, trago à colação excelente contribuição do doutrinador Sacha Calmon Navarro Coêlho:

“Tal como posta, a segurança jurídica abomina a casuística dos regulamentos e a incerteza proteiforme das portarias e demais atos da Administração. Dado que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, a segurança jurídica a que faz jus o contribuinte entronca diretamente com a tese ou princípio da ‘proteção da confiança’.”(38)

Também salientando a posição de fonte primária de produção das normas tributárias, depois da Constituição, Roque Antônio Carrazza afirma que:

“Laboram em equívoco, portanto, os que sustentam que o Chefe do Executivo, no que tange à tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu com traços largos. Na verdade, a faculdade regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência.”(39)

Enfim, é possível concluir que o Princípio da Legalidade, por vias transversas, termina por obrigar o Poder Executivo a elaborar projetos de leis tributárias mais comprometidos com os reflexos econômicos, sociais e políticos sobre a sociedade, pois, sabedor que os mesmos serão submetidos à votação e discussão no Congresso, procura ponderar seus anseios arrecadatários frente à concretização da vontade popular.

E para um Estado Republicano que adota o regime da separação de poderes isso é muito salutar, porquanto acarreta três efeitos de suma importância: a) assegura aos governados tranqüilidade, confiança e certeza quanto à tributação, b) assegura ao governo respeito dos governados e c) compartilha o governo com o parlamento a responsabilidade pelos rumos da política tributária, como sói acontecer nas verdadeiras democracias.(40)

## 6. Legalidade material

Conforme inicialmente delineado acima, o Princípio da Legalidade Tributária possui duas facetas, a que veicula a inovação no ordenamento jurídico exclusivamente ao instrumento legal e a que impõe que todos os elementos necessários ao surgimento da obrigação tributária devam ser pormenorizadamente descritos nas hipóteses legais.

Cuida-se de um lado da Legalidade Formal e de outro da Legalidade Material ou Tipicidade, sobre a qual iremos nos debruçar neste momento.

Para tanto, antes de mais nada, vamos analisar a estrutura da norma jurídica tributária, a fim de termos condições de identificar o alcance da Legalidade Material no âmbito dos Poderes Executivo e Judiciário.

Genericamente, a hipótese legal é composta por um descritor, no qual está inserida uma determinada situação e por um prescritor que confere consequência jurídica à circunstância contida no descritor.

Como muito bem leciona o autor Geraldo Ataliba, em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*, a estrutura das normas jurídicas é complexa; não é simples, não se reduz a conter um comando pura e simplesmente. Toda norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção. Verificada a hipótese, o mandamento atua, incide.(41)

Ocorrendo o fato previsto na hipótese da lei, o mandamento incide e gera os seus efeitos próprios, exigindo certos comportamentos, os quais, acaso não cumpridos, ensejam a imposição de sanção.(42)

A imposição de sanção, inclusive, é a característica diferenciadora das regras que compõem o ordenamento jurídico frente às demais, pois somente elas possuem o caráter de ordenação verificado no exercício de uma coação.

No campo do Direito Tributário, a estrutura das normas é idêntica às demais normas jurídicas, sendo passível de igual tratamento técnico.

Nesta seara, o prescriptor conterà uma obrigação de cunho econômico, um dever imposto ao contribuinte de entregar determinada quantia aos cofres fazendários, o qual, acaso não cumprido, gera a imputação de uma sanção consistente no dever de pagar a integralidade do tributo devido, com todos seus consectários legais, e multa.

A respeito, especificamente, da norma tributária, passemos a analisar os cinco critérios de discriminação relevantes para individualizá-la perante as demais.

Num primeiro momento, serão detalhados os discrímens da hipótese de incidência tributária, correspondente ao antecedente da norma, no qual há a descrição de um fato eleito pelo legislador como relevante e alçado, por esta razão, ao mundo jurídico. Num segundo momento, serão identificados os critérios para determinação do vínculo jurídico que nasce com a ocorrência do evento transformado em linguagem jurídica, já que, ao prescrever uma conduta obrigatória no conseqüente da norma, o legislador desenha o surgimento de uma relação baseada em direitos e deveres entre os sujeitos ativo e passivo.

Destarte, no enunciado hipotético do fato, encontramos três critérios identificadores: a) material; b) espacial; e c) temporal.

O primeiro e mais importante é o critério material consistente no fato em si, ou seja, no comportamento de uma pessoa, representado lingüisticamente por um verbo, que não pode ser impessoal ou sem sujeito.

O mestre paulista Paulo de Barros Carvalho, reiteradamente citado no presente capítulo em função da enorme contribuição para o tema, descreve este elemento, no seu livro *Teoria da Norma Tributária*, com a seguinte assertiva:

“Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, o ‘vender mercadorias’, ‘industrializar produtos’, ‘ser proprietário de bem imóvel’, ‘auferir rendas’, ‘pavimentar ruas’ etc.

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí por que aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.)”. (43)

O critério espacial consiste na descrição do limite territorial onde o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos, sendo especificamente um local. Pode ser explícito ou implícito, bastando haver indícios que nos permitam saber onde nascerá o vínculo obrigacional.

A seu turno, o critério temporal corresponde ao grupo de indicações contidas no suposto da regra que nos oferecem elementos para saber em que exato momento acontece o fato descrito, desencadeando a partir de então o liame jurídico que vincula credor e devedor tributários.

Continuando a examinar os critérios identificadores da norma jurídica tributária, repousamos, agora, no conseqüente ou prescritor, em que encontramos os discrímens pessoal e quantitativo.

O pessoal é o conjunto de elementos que apontam quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor, de um lado, e sujeito passivo, devedor, de outro.

Alfredo Augusto Becker, em sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, ensina que essa vinculação da hipótese de incidência a uma ou mais pessoas normalmente está implícita, quando ele se compõe de atos; porém, quando seu conteúdo consiste de fato (estrito senso) ou em estado de fato, aquela vinculação surge expressa na composição da hipótese de incidência.(44)

O sujeito ativo é a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo, não se confundindo com a competência para legislar. A lei pode atribuir a titularidade de um tributo à própria pessoa pública de que ela (lei) é expressão ou a pessoa diversa.(45)

Já o sujeito passivo é o obrigado a pagar o tributo, e ele pode ou não ser o responsável direto pela ocorrência do fato ou pela realização da ação, dependendo do que determinar o legislador.

Finalmente, o aspecto quantitativo consiste no modo pelo qual será estabelecido o conteúdo do dever jurídico (base de cálculo e alíquota), ou seja, é a referência para quantificar o aspecto material da hipótese de incidência.

Aires Barreto, de modo objetivo e conciso, explicita os dois elementos do critério quantitativo, afirmando que “base de cálculo quer dizer fundamento para calcular, apoio para contar, estimar ou avaliar. Exprime o critério para a realização de uma operação, ou de combinação destas, sobre números. Equivale a dizer: expressa o padrão para medir, por comparação, grandezas da mesma espécie”. Adiante, o mestre arremata, colocando que “base de cálculo é a

definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária.”(46)

Feitas essas considerações sobre os cinco critérios relevantes de identificação da norma tributária, reingressamos no tema da Legalidade Material para destacar que a observância desse princípio, em matéria tributária, exige que todos os discrímens elencados estejam exaustivamente descritos no diploma legal.

Não basta a simples descrição do fato imponible a cuja realização vincula o nascimento da obrigação de pagar determinada importância em dinheiro, sendo indispensável à observância do presente princípio a descrição, pormenorizada, de todos os elementos essenciais do tributo.

Além disso, para que a proteção da fidúcia se mantenha e a integralidade dos cidadãos (independentemente do nível intelectual) seja tratada de forma isonômica, a lei precisa descrever os alicerces da norma jurídica tributária de forma clara, acessível e objetiva.

É vedado ao legislador reportar-se a expressões ambíguas, subjetivas e indeterminadas para compor a regra-matriz de incidência, pois dessa forma não estará atendendo à finalidade da garantia em tela, destinada a conferir certeza ao contribuinte sobre o an e o quantum da obrigação tributária.

Com peculiar felicidade e rigor, o doutrinador Alberto Xavier, em sua obra *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, destaca que “pode, sem dúvida, afirmar-se que o art. 146, III, a, encerra uma proibição explícita de indeterminação conceitual, incompatível com a ordem de definição. A indeterminação conceitual começa onde termina a previsibilidade do cidadão. Repare-se que o art. 5º, XXXIX, utiliza também a expressão definir para caracterizar a tipicidade dos crimes”.(47) Com esse pensamento, o autor termina por concluir que o ato de definição do tributo conferido pelo legislador constituinte originário ao legislador ordinário constitui-se numa função estritamente interpretativa do núcleo essencial do conceito constitucional, de modo a torná-lo, sempre, determinado.

Por isso, o Princípio da Tipicidade adotado em nosso sistema jurídico, segundo a maioria dos doutrinadores é o da Tipicidade Cerrada e não a Aberta, caso contrário os axiomas, acima referidos, da segurança jurídica e da isonomia, norteadores do Estado Democrático de Direito, não seriam atendidos.(48)

A reserva absoluta da lei formal também se impõe para que não seja oportunizado, aos Poderes Executivo e Judiciário, participação integrativa ou modificativa da norma jurídica tributária.

Diante da apreciação de um caso concreto, a Administração Fazendária deve limitar-se a subsumir o fato à norma, sem nenhum tipo de valoração, e o Judiciário, a decidir conforme os delineamentos pré-estruturados pelo legislador ordinário, sem precisar buscar métodos de aplicação do direito exteriores à lei, como a analogia e os costumes.

O que se procura é justamente engessar a discricionariedade e a parcialidade, não cabendo delegação indireta da função própria do Poder Legislativo.

A respeito, leciona com acurada clareza o mestre Roque Antônio Carrazza, conforme segue:

“A reserva absoluta – como explicam Ceretti e Lavagna – não só exige que certas matérias sejam disciplinadas por meio de lei, como também que os atos da Administração Pública e do Judiciário nela venham expressamente previstos, consentidos e regulados. Cuida-se, pois, de uma reserva que inibe a ação de fontes diversas da lei e que torna impossível ou ilícito o exercício de qualquer atividade pública (em especial a administrativa) que nela não encontre total respaldo. Entre as matérias reservadas, de modo absoluto, merece destaque a tributária.

Portanto, o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não exige, apenas, que a atuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais do que isso, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se convencionou chamar de reserva absoluta de lei formal (Alberto Xavier) ou de estrita legalidade (Geraldo Ataliba).”(49)

É importante destacar que a única competência normativa em matéria de Direito Tributário conferida ao Poder Executivo foi a de alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Magna Carta.

Nada além disso. Devendo ficar claro que essa faculdade não é irrestrita, já que limitada a parâmetros máximos e mínimos, e envolve apenas a modificação de alíquota, e não da base de cálculo, não tendo o legislador constituinte originário conferido, em nenhum artigo da Constituição Federal, poder para o Executivo inovar o ordenamento jurídico no que tange à base de cálculo.

Tal assertiva é de extrema importância para o presente trabalho, pois será uma das bases de fundamentação da solução encontrada para resolver o caso concreto a seguir.

Ao Poder Executivo, cumpre apenas regulamentar e explicitar a aplicação da lei, sem, contudo, extrapolar os seus limites, porquanto esta possui posição de supremacia perante aquele em nosso ordenamento jurídico, não podendo, jamais, prevalecer situação contra legem ou sequer praeter legem, conforme se verifica em outros sistemas jurídicos, através dos regulamentos executivos autônomos.

Além do caráter de subordinação do regulamento frente à lei, esta distingue-se daquele pelo fato de ser fonte primária do direito, ou seja, inovadora da ordem jurídica, ao passo que o regulamento é fonte secundária, inferior, restando-lhe resolver o problema da execução da lei – problema técnico-jurídico, por excelência, como acentua Cirne Lima, em sua obra *Princípios de Direito Administrativo*.(50)

Ao Chefe do Poder Executivo cumpre apenas, quando estiver diante de uma lei carente de regulamentação para sua operatividade, o dever – e não a faculdade, conforme preceitua o artigo 5º, LXXI, c/c art. 85, VII, ambos da Magna Carta – de delimitar a esfera de discricionariedade prevista na lei no âmbito interno da Administração, impondo padrões de conduta para assegurar a observância do princípio da isonomia, mediante a imposição de um comportamento uniforme perante situações iguais.

Este é o raciocínio de um dos mais consagrados administrativistas do Direito Brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello, o qual conclui afirmando que onde não houver espaço para uma atuação administrativa não haverá cabida para regulamento, bem como onde não houver liberdade administrativa alguma a ser exercitada (discricionariedade) – por estar prefigurado na lei o único modo e o único possível comportamento da Administração ante hipóteses igualmente estabelecidas em termos de objetividade absoluta –, não haverá espaço para regulamento que não seja mera repetição da lei ou desdobramento do que nela se disse sinteticamente.(51)

E a utilização do regulamento, especificamente no campo do Direito Tributário, exige maior atenção ainda, pois, sob o pretexto de explicitar o campo de aplicação da lei, com frequência se tem inaugurado o espectro obrigacional do ordenamento jurídico sem nenhum lastro de atuação do Poder Legislativo, o que constitui uma afronta ao Princípio da Legalidade que não pode ser acobertado.

Em face de uma lei omissa ou obscura, o Poder Executivo não pode interferir, restando ao Poder Judiciário, caso suscitado a tanto, o dever de declarar a insuficiência da norma para gerar obrigação tributária, somente suprível através de ato formal e materialmente legislativo.

Com base nas informações supra-esposadas, passamos, a seguir, a examinar o caso concreto, através da evolução normativa, da construção da sua hipótese normativa tributária e da identificação do único critério eleito pelo legislador para especificar o fato gerador.

## 7. Análise do caso concreto

### 7.1. Evolução normativa

A base de cálculo do imposto de renda sujeito ao recolhimento sob a forma presumida é obtida através da aplicação de um dos coeficientes previstos no artigo 15 da Lei nº 9.249/95, o qual apontará o montante sobre o qual incidirão as alíquotas de cada exação.

Os artigos da lei supra-referida que dispõem sobre as bases de cálculo do IR e da CSLL são o 15 e o 20, dispositivos abaixo transcritos:

“Art. 15. A base de cálculo do imposto (IR), em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 9.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III – 32% (trinta e dois por cento), para atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;”(grifo nosso)

“Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a 12% (doze por cento) da receita bruta, na forma da legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do artigo 15, cujo

percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento).” (redação dada pela MP nº 22/02, e, posteriormente, Lei nº 10.684/03)

E, durante muito tempo, as consultas respondidas pela Receita Federal, assim como as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes utilizaram um critério funcional para enquadrar uma atividade como serviço hospitalar.

Com o passar dos anos, dúvidas surgiram quanto à abrangência da expressão “serviços hospitalares”, sobretudo se o seu enunciado estaria adstrito somente aos hospitais, ou se abarcaria também serviços tipicamente hospitalares realizados por outras pessoas jurídicas.

Por essa razão, a Secretaria da Receita Federal, em 12 de março de 2003, editou a Instrução Normativa nº 306, a qual em seu artigo 23 descreveu as hipóteses de serviços hospitalares, para fins de aplicação do benefício previsto no artigo 15 da Lei nº 9.249/95, como segue abaixo:

Art. 23. Para os fins previstos no art. 15, § 1º inciso III, alínea a, da Lei nº 9.249, de 1995, poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:

I - realização de ações básicas de saúde, compreendendo as seguintes atividades:

- a) ações individuais ou coletivas de prevenção à saúde tais como: imunizações, primeiro atendimento, controle de doenças transmissíveis, visita domiciliar, coleta de material para exames, etc.;
- b) vigilância epidemiológica por meio de coleta e análise sistemática de dados, investigação epidemiológica, informação sobre doenças, etc.;
- c) ações de educação para a saúde, mediante palestras, demonstrações e treinamento in loco, campanhas, etc.;
- d) orientar as ações em saneamento básico por meio de instalação e manutenção de melhorias sanitárias domiciliares relacionadas com água, dejetos e lixo;
- e) vigilância nutricional por meio das atividades continuadas e rotineiras de observação, coleta e análise de dados e disseminação da informação referente ao estado nutricional, desde a ingestão de alimentos à sua utilização biológica;
- f) vigilância sanitária, por meio de fiscalização e controle que garantam a qualidade aos produtos, serviços e do meio ambiente.

II - prestação de atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial, compreendendo as seguintes atividades:

- a) recepcionar, registrar e fazer marcação de consultas;
- b) realizar procedimentos de enfermagem;
- c) proceder a consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;
- d) recepcionar, transferir e preparar pacientes;
- e) assegurar a execução de procedimentos pré-anestésicos e realizar procedimentos anestésicos nos pacientes;
- f) executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;
- g) emitir relatórios médico e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;
- h) proporcionar cuidados pós-anestésicos;
- i) garantir o apoio diagnóstico necessário.

III - prestação de atendimento imediato de assistência à saúde, compreendendo as seguintes atividades:

- a) nos casos sem risco de vida (urgência de baixa e média complexidade):

triagem para os atendimentos;

prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;

fazer higienização do paciente;

realizar procedimentos de enfermagem;

realizar atendimentos e procedimentos de urgência;

prestar apoio diagnóstico e terapêutico por 24 horas;

manter em observação o paciente por período de até 24 horas.

- b) nos casos com risco de vida (emergência) e nos casos sem risco (urgência de alta complexidade):

prestar o primeiro atendimento ao paciente;

prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;

fazer higienização do paciente;

realizar procedimentos de enfermagem;

realizar atendimentos e procedimentos de urgência;

prestar apoio diagnóstico e terapia por 24 horas;

manter em observação o paciente por período de até 24 horas.

IV - prestação de atendimento de assistência a saúde em regime de internação, compreendendo as seguintes atividades:

- a) internação de pacientes adultos e infantis:

proporcionar condições de internar pacientes, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, patologia, sexo e intensividade de cuidados;

executar e registrar a assistência médica diária;

executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;

prestar assistência nutricional e distribuir alimentação a pacientes (em locais específicos ou no leito) e a acompanhante (quando for o caso);

prestar assistência psicológica e social;

realizar atividades de recreação infantil e de terapia ocupacional;

prestar assistência pedagógica infantil (de 1º grau) quando o período de internação for superior a 30 dias.

b) internação de recém-nascido até 28 dias:

1. proporcionar condições de internar recém-nascidos normais patológicos, prematuros e externos que necessitam de observação;

2. executar e registrar a assistência médica diária;

3. executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;

4. prestar assistência nutricional e dar alimentação aos recém-nascidos;

5. executar o controle de entrada e saída de recém-nascido.

c) internação de pacientes em regime de terapia intensiva:

1. proporcionar condições de internar pacientes críticos, em ambientes individuais e coletivos, conforme grau de risco (intensiva ou semi-intensiva), faixa etária, patologia e requisitos de privacidade;

2. executar e registrar assistência médica intensiva;

3. executar e registrar assistência de enfermagem intensiva;

4. prestar apoio diagnóstico laboratorial, de imagens e terapêutico durante 24 horas;

5. manter condições de monitoramento e assistência respiratória 24 horas;

6. prestar assistência nutricional e distribuir alimentação aos pacientes;

7. manter pacientes com morte cerebral, nas condições de permitir a retirada de órgãos para transplante, quando consentida.

d) internação de pacientes queimados:

1. proporcionar condições de internar pacientes com queimaduras graves, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, sexo e grau de queimadura;

2. executar e registrar a assistência médica ininterrupta;

3. executar e registrar a assistência de enfermagem ininterrupta;

4. dar banhos com fins terapêuticos nos pacientes;

5. assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos;

6. prestar apoio terapêutico cirúrgicos, como rotina de tratamento (vide alínea f, inciso V);

7. prestar apoio diagnóstico laboratorial e de imagem ininterrupto;

8. manter condições de monitoramento e assistência respiratória ininterrupta;

9. prestar assistência nutricional de alimentação e de hidratação dos pacientes;

10. prestar apoio terapêutico de reabilitação fisioterápica aos pacientes.

V - prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, compreendendo as seguintes atividades:

patologia clínica;

imagenologia;

métodos gráficos;

anatomia patológica;

desenvolvimento de atividade de medicina nuclear;

realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos, tais como:

recepcionar e transferir pacientes;

assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos nos pacientes;

executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;

emitir relatórios médicos e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;

proporcionar cuidados pós-anestésicos;

garantir o apoio diagnóstico necessário.

g) realização de partos normais e cirúrgicos;

h) desenvolvimento de atividades de reabilitação em pacientes externos e internos;

i) desenvolvimento de atividades hemoterápicas;

j) desenvolvimento de atividades de radioterapia;

k) desenvolvimento de atividades de quimioterapia;

l) desenvolvimento de atividades de diálise;

m) desenvolvimento de atividades relacionadas ao leite humano.

§ 1º Será devida a retenção do imposto de renda e das contribuições, no percentual total de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), utilizando-se o código 6147:

I - nos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares, de que trata o caput deste artigo;

II - nos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo 'D') ou em aeronave de suporte médico (Tipo 'E'), de que tratam o subitem 1.1, II, do Anexo II da Portaria GM nº 814, de 1º de junho de 2001, do Ministério da Saúde;

III - nos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos 'A', 'B', 'C' e 'F', de que tratam o subitem 1.1, II, do Anexo II da Portaria GM nº 814, de 2001, que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.

§ 2º Será devida a retenção do imposto de renda e das contribuições, no percentual total de 9,45% (nove inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), utilizando-se o código 6190:

I - nos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos 'A', 'B', 'C' e 'F', de que tratam o subitem 1.1, II, do Anexo II da Portaria GM nº 814, de 2001, que não possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida;

II - nos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas prestadoras dos demais serviços médicos não compreendidos nos incisos I a V do caput deste artigo."

Em seguida, não tendo cessado as discordâncias a respeito da extensão semântica do enunciado legal "serviços hospitalares", a Secretaria da Fazenda Nacional, no dia 23 de outubro de 2003, publicou o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, dispondo sobre critérios de aplicação do artigo 15, § 1º, III, a, da Lei nº 9.249/95, através do qual passaram a ser classificados como "serviços hospitalares" somente aqueles que não fossem prestados exclusivamente pelos sócios da respectiva pessoa jurídica, bem como os executados no seio de sociedade empresarial (com contrato constitutivo arquivado na Junta Comercial).

Trago à baila a íntegra de mencionado ato declaratório, como segue:

"Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003.

DOU de 24.10.2003

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e considerando o que dispõe o art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003, e o Processo nº 13819.000897/99-21, declara:

Art. 1º Para fins do disposto no art. 15, §1º, III, a da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, consideram-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias.

Art. 2º Para fins do disposto no art. 1º, independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, não serão considerados serviços hospitalares, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem:

I - prestados exclusivamente pelos sócios da empresa; ou

II - referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos.

Parágrafo único. Os termos auxiliares e colaboradores de que trata o caput referem-se a profissionais sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo.

Finalmente, foi publicada no Diário Oficial da União, no dia 29 de dezembro de 2004, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 48, de 15 de dezembro do mesmo ano, mais uma vez delimitando, em seu artigo 27, o conceito de "serviços hospitalares", conforme segue:

"Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

§ 2º Para efeito de enquadramento do estabelecimento como hospitalar levar-se-á, ainda, em conta se o mesmo está compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 – Atividades de Atendimento Hospitalar.

§ 3º São considerados pagamentos de serviços hospitalares, para os fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados às pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo 'D') ou em aeronave de suporte médico (Tipo 'E'); e

II - prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos

Tipos 'A', 'B', 'C' e 'F', que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.”

Essa é a evolução normativa que interessa à resolução da problemática eleita no presente trabalho.

## 7.2. Exposição do problema e o seu enfrentamento

Ao instituir o benefício de redução da base de cálculo dos “serviços hospitalares”, o legislador ordinário, na alínea a, inciso III, § 1º, artigo 15, da Lei nº 9.249/95, utilizou como critério identificador dessa expressão apenas o funcional, ou seja, aquele que vincula determinada atividade ao termo somente em decorrência da sua natureza.

Assim, foram considerados serviços hospitalares os atos de prevenção, promoção, assistência e atendimento à saúde que demandassem a realização de procedimentos, a existência de equipamentos em espaço físico e com corpo profissional adequados, desempenhados normalmente em ambiente nosocomial.

O enquadramento do ofício dentro da classe denominada “serviços hospitalares” baseava-se, portanto, somente na averiguação do conjunto de propriedades inerentes ao serviço em si, sendo despidendo analisar questões relacionadas à profissão de todos os sócios da pessoa jurídica, à forma de constituição da sociedade ou, mais recentemente, ao número mínimo de leitos existentes no ambiente em que fosse prestada.

Esse, inclusive, foi o entendimento manifestado sobre o tema pelo Ministério da Saúde – em razão de questionamento efetuado pelo antigo Secretário da Fazenda Nacional, Sr. Everardo Maciel –, através da Nota Técnica CGPI/DP/SIS/MS nº 020, de 18 de fevereiro de 2002, na qual o Sr. Secretário de Gestão de Investimentos do Ministério da Saúde afirmou o seguinte:

“Conforme exposto acima, podemos concluir que as definições sobre serviços hospitalares e serviços pré-hospitalares devem ser elaboradas a partir da normatização atualmente vigente, podendo-se resumir da seguinte forma:

a) SERVIÇOS HOSPITALARES: para verificação de serviços hospitalares, deve-se avaliar se no caso concreto a pessoa jurídica exerce uma das seguintes atribuições: i) promoção, prevenção e vigilância à saúde da comunidade; atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial; ii) atendimento imediato de assistência à saúde; prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação por período superior a 24 horas; iii)

atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado de saúde. A execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais dessas atribuições podem vir a constituir serviço hospitalar, devendo-se analisar cada situação de forma individualizada. A análise sobre o serviço prestado deve considerar, ainda, se o estabelecimento possui estrutura física condizente com as atividades que desempenha. Eventualmente, havendo dúvidas quanto à natureza do serviço, sugere-se que a Receita Federal encaminhe ao Ministério da Saúde consulta sobre o caso concreto.”

Nos mesmos moldes, também foi a posição adotada, de modo uniforme, pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região no seguinte excerto:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. SOCIEDADE CIVIL. SERVIÇO DE HEMODIÁLISE. SERVIÇO HOSPITALAR. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA.

A autora, sociedade civil, autônoma, presta serviços de hemodiálise dentro de hospital. Sua atividade se enquadra no conceito ‘serviços hospitalares’, pois que diretamente ligado à saúde humana. Portanto, a alíquota aplicável sobre a receita bruta mensal, para o efeito de apuração do imposto de renda – pessoa jurídica, é a redução, de 8%. Segurança concedida. Remessa Oficial e Apelação da impetrada conhecidas e improvidas.”(TRF4ª Região, MAS nº 1999.04.01.0835114, Rel. Juíza Maria Isabel Pezzi Klein, DJU 19.09.00).

Seguindo idêntico raciocínio, a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao apreciar a Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.01.04.019575-4. O voto do Desembargador Relator, Dr. Luiz Carlos de Castro Lugon, endossa os fundamentos lançados pela sentença de primeira instância, fixando conceitos importantes que vão ao encontro da definição esposada pelo Ministério da Saúde, como denota o seguinte trecho:

“Então, aos serviços que demandem rotinas, procedimentos, equipamentos, espaço físico, pessoal altamente especializado e demais características vinculadas à saúde da pessoa, desempenhados normalmente em ambientes de nosocômios, não se pode rejeitar o rótulo de ‘hospitalares’, ainda que, em descompasso com o entendimento do fisco, suas instituições promotoras gozem de autonomia técnica e administrativa. O tema, tenho eu, foi bem abordado pelo i. Julgador a quo, cujas letras, pela pertinência, ora reproduzo:

'Entendo que tal conceito deve ser interpretado tendo em vista a natureza do serviço prestado, e não o local de sua prestação ou a subordinação do prestador do serviço ao estabelecimento hospitalar.

(...)

Ainda, vê-se que toda a redação do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 está centrada no critério de natureza do serviço prestado como indicador da base de cálculo a ser adotada na tributação pelo Imposto de Renda. Neste sentido, refere-se o legislador à atividade de prestação de serviços de transporte, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza etc. Em nenhum momento adota critério da localização da prestação do serviço ou de sua subordinação a determinada pessoa. Não poderia ser diferente para o conceito de serviços hospitalares e serviços em geral'."

Nota-se que esse critério exclusivamente funcional, utilizado pelo criador da lei para delimitar a amplitude semântica do enunciado em enfoque, permite a qualquer aplicador concluir, de pronto, que a expressão "serviços hospitalares" não constitui predicado exclusivo dos hospitais, tampouco todas as receitas auferidas pelos nosocômios podem receber tratamento tributário idêntico, pois as atividades distintas dessa natureza não estão sujeitas à tributação favorecida. É o que se verifica, por exemplo, com a exploração de estacionamento e a receita decorrente de locação.

Destarte, mesmo que prestadas dentro de hospitais, atividades com peculiaridades distintas das inerentes ao ofício tipicamente hospitalar não estão sujeitas à base de cálculo de 8% (oito por cento) da receita bruta mensal; e, por outro lado, os serviços ligados à saúde e prestados por clínicas especializadas, com características hospitalares, gozam desse benefício.

Com supedâneo nesse entendimento, apresentam-se as seguintes decisões administrativas sobre o tema, como se observa:

"MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DA 2ª REGIÃO FISCAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 48, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2003

ASSUNTO: Contribuição social sobre o Lucro Líquido – CSLL

EMENTA: PAGAMENTO MENSAL. PERCENTUAIS. CLÍNICA RADIOLÓGICA.

Está sujeita à alíquota de doze por cento, para fins de definição da base de cálculo da CSLL, a prestação de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica (exames radiológicos), tendo em vista inserir-se no rol dos serviços hospitalares.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15, § 1º, III, e 20.

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. CLÍNICA RADIOLÓGICA.

A prestação de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica (exames radiológicos), por se enquadrarem entre as atividades compreendidas nas atribuições de atendimento a pacientes internos e externos, em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde, poderão ser enquadradas como serviços hospitalares, cabendo a aplicação, às referidas atividades, do percentual de oito por cento para fins de determinação do lucro presumido.”

“MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DA 3ª REGIÃO FISCAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 19, DE 15 DE OUTUBRO DE 2003

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS POR CLÍNICAS DE ORTOPEDIA E TRAUMATOLOGIA.

A prestação de serviços de clínica médica de ortopedia e traumatologia, por se enquadrar entre as atividades compreendidas nas atribuições de atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde, poderá ser considerada como serviços hospitalares, podendo ser aplicado às referidas atividades o percentual de 8% (oito por cento), para fins de determinação do lucro.”

Contudo, a partir da edição da IN nº 306/03, esse entendimento administrativo supramencionado deixou de ser predominante e surgiram muitas controvérsias a respeito da extensão do conceito “serviços hospitalares”, pois, a título de mera regulamentação da alínea a, inciso III, § 1º, artigo 15, da Lei nº 9.249/95, foram incluídas nessa classe de atividades outras com propriedades distintas das do conjunto de características dos serviços hospitalares.

Reconhecendo, assim, a enorme brecha aberta para incluir na base de cálculo reduzida de 8% (oito por cento) receitas não provenientes de serviços com natureza hospitalar, bem como o grande prejuízo arrecadatário que sofreria em decorrência desse enquadramento abrangente – na medida em que não apenas a retenção dos valores pagos pelo SUS se sujeitaria à base de cálculo de 8% da receita bruta, mas também o pagamento definitivo ao final de cada período de apuração –, a Fazenda Nacional procurou corrigir o primeiro erro cometido através da edição da IN nº 306/03 com outro equívoco tão flagrante quanto o anterior, mediante a edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003.

Neste ADI SRF nº 18/03, a Administração Fazendária determinou que o enquadramento no termo “serviços hospitalares” só seria viável para as receitas provenientes de atividades hospitalares prestadas por estabelecimentos assistenciais de saúde, desde que não exclusivamente pelos sócios da empresa, bem assim que a pessoa jurídica fosse constituída sob a forma empresarial.

E, finalmente, procurando colocar uma pá de cal sobre toda a divergência ainda existente, sempre tendo em vista seus interesses nitidamente arrecadatários, a Secretaria da Receita Federal, no dia 15 de dezembro de 2004, cometeu outro erro ao editar a Instrução Normativa nº 48, concluindo que se enquadram no termo “serviços hospitalares” tão-somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares, estes considerados como os que possuem, no mínimo, cinco leitos para internação, que garantam o atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para rápida observação e acompanhamento dos casos.

Além disso, passou a ser exigido que o estabelecimento hospitalar esteja compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 – Atividades de Atendimento Hospitalar.

Do mero exame literal dos dispositivos infralegais supra-referidos, é possível verificar, com clareza, que a Fazenda Nacional incorreu em equívoco ao afrontar o Princípio da Legalidade em seu núcleo essencial, porquanto: a um, extrapolou o campo de delimitação do conceito de “serviços hospitalares” disposto na alínea a, inciso III, § 1º, artigo 15, da Lei nº 9.249/95, incluindo atividades distintas desse grupo na IN nº 306/03; a dois, restringiu esse campo, mediante o ADI SRF nº 18/03, condicionando o enquadramento no termo “serviços hospitalares” somente às atividades não prestadas exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica, bem como executadas no seio de sociedade empresarial (com contrato constitutivo arquivado na Junta Comercial); e, a três, restringiu, novamente, a amplitude semântica do termo, mediante a IN SRF nº 48/04, exigindo que o serviço seja prestado por entidade hospitalar, com no mínimo cinco leitos, aberta 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto e, ainda, classificada na classe 8511-1 do CNAE.

E isto é literalmente um absurdo, pois em nenhuma das três tentativas referidas a Secretaria da Receita Federal preocupou-se em simplesmente regulamentar o alcance do enunciado “serviços hospitalares”, permitindo a sua fiel e uniforme execução segundo os moldes delimitados pelo legislador ordinário com base no critério exclusivamente funcional.

Não. Em três reiteradas afrontas ao Princípio da Legalidade, o Administrador Fazendário invadiu o seu campo de competência regulamentar para inovar no ordenamento jurídico, ora ampliando a base conceitual delineada pelo legislador e ora restringindo o seu espectro.

Essa constatação torna-se evidente, inicialmente, através de um exame semântico da linguagem utilizada pelo legislador, pois percebe-se que o critério funcional designativo<sup>(52)</sup> eleito por ele não foi observado na IN nº 306/03, na medida em que, em vez de elencar o conjunto de propriedades consideradas essenciais para identificar um serviço como hospitalar, o Administrador enumerou, de modo exaustivo, o conjunto de atividades que a seu ver, se enquadram nessa classe. E essa tentativa peca por extrapolar a amplitude semântica do termo, bem assim por adotar critério de conceituação distinto do legal, qual seja, o denotativo, e não o designativo.

O ADI SRF nº 18/03 e a IN SRF nº 48/04 também macularam a garantia constitucional da legalidade, porquanto, mesmo escolhendo critério de conceituação idêntico ao do legislador, ou seja, o designativo, impuseram a observância de características que não se restringem à natureza do ofício, exigindo propriedades numéricas (mínimo cinco leitos), burocráticas (classificação CNAE 8511-1),

temporais (atendimento 24 horas), infra-estruturais (disponibilidade de serviços de laboratório, mais radiologia, mais cirurgia ou parto), e societárias (ser sociedade empresarial) que destoam das propriedades inerentes aos serviços hospitalares.

Ora, por certo que possui natureza hospitalar a prestação de serviço de hemodiálise, em clínica particular, com a capacidade de atendimento apenas para dois pacientes, atendimento em horário comercial, sem a disponibilidade de serviço de cirurgia, em sociedade constituída sob a forma civil, e não empresarial.

E, segundo essas duas últimas referências normativas infralegais, tal atividade não se enquadra na base de cálculo reduzida de 8% da receita bruta para o imposto de renda devido mensalmente.

De outra banda, analisando o cenário histórico em que foram editadas as fustigadas normas infralegais, conclui-se que, em decorrência do enorme déficit de arrecadação que sofreriam os cofres fazendários com a aplicação escorreita da norma legal sob enfoque ou, ainda pior, segundo os critérios da IN nº 306/03, a Secretaria da Receita Federal se viu obrigada a limitar o campo de abrangência da base de cálculo reduzida do IR, condicionando o enquadramento de serviços hospitalares a requisitos estranhos aos decorrentes da sua natureza.

Ainda, examinando a questão sob o ângulo pragmático, denota-se que as imposições relacionadas à forma societária, número de leitos, horário de atendimento ao público etc, não são enumeradas pelos usuários da linguagem em seu meio social como determinantes da classificação serviços hospitalares, pois, conforme a jurisprudência e as decisões da própria Secretaria da Receita Federal e do Conselho de Contribuintes anteriores à entrada em vigor das normas infralegais em análise, bastava, basicamente, restar configurado o caráter interventivo, a título de atendimento, assistência, efetivação de exames ou obtenção de diagnósticos, em ambientes dotados de todas as condições necessárias para tanto.

Finalmente, realizando uma exegese teleológica do enunciado legal "serviços hospitalares", conclui-se que a intenção almejada pelo legislador ordinário foi a de preservar valores constitucionais como a dignidade da pessoa humana, disposto no artigo 1º, inciso III; o direito à vida, estampado no artigo 5º, caput; e o plexo de direitos à saúde, conforme determinado no artigo 194, todos da Magna Carta.

Todavia, em nenhuma tentativa de caráter normativo perpetrada pela Administração Fazendária foi observada, à risca, essa finalidade perseguida pelo Congresso Nacional.

Ao contrário, sem a menor preocupação, o Poder Executivo, através de instrumentos infralegais, delimitou em reiteradas circunstâncias e de modos distintos o conceito de serviços hospitalares, não obstante o surgimento de contrastes flagrantes entre a sua moldura mutante e a fixa delimitada na lei.

E, assim, terminou por extrapolar a sua competência regulamentar, pois não se limitou a resolver o problema de execução da lei – na hipótese de ordem técnico-jurídica, como sói acontecer –, mas inovou na ordem jurídica, criando uma base de cálculo ora praeter legem e ora contra legem.

Saliente-se que exclusivamente a lei pode definir o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária (base de cálculo e alíquota), razão pela qual qualquer tentativa de redefinição da carga tributária dos contribuintes deverá observar a determinação contida no artigo 150, inciso I, e artigo 97, inciso VI, ambos do Código Tributário Nacional.

Nesta toada, o Poder Executivo nas três circunstâncias ora analisadas agiu totalmente desamparado de respaldo constitucional, pois ofendeu o Princípio da Legalidade em suas duas facetas, a formal e a material, porquanto, respectivamente, inovou na esfera obrigacional tributária mediante instrumento normativo infralegal e alterou a base de cálculo da hipótese de incidência tributária do imposto de renda calculado sobre 8% da receita bruta, quando deveria apenas explicitar a sua aplicação sem desanturá-la, já que a delimitação dos cinco discrímens de qualquer hipótese de incidência tributária deve estar exaustivamente prevista na lei.

Nem se diga, outrossim, que o legislador constituinte originário conferiu poder ao Executivo para alterar o aspecto quantitativo dos impostos, pois isso se deu somente com a alíquota – e não com a base de cálculo – e atingindo apenas alguns impostos – excluído o imposto de renda.

Por todo o exposto, percebe-se que, procurando desenfreadamente satisfazer sua ânsia arrecadatória através da modificação constante da amplitude do conceito de “serviços hospitalares”, o Poder Executivo está ocasionando no seio dos contribuintes insegurança e incerteza jurídicas, circunstâncias que o princípio da legalidade, albergado na Constituição Federal como garantia fundamental, justamente procura evitar.

E assim, sem a nossa devida atenção e ancorada pela morosidade judicial, a Administração Fazendária vai angariando fundos, de modo totalmente inconstitucional, até que seja obstada a tanto através de

iniciativas isoladas de certos contribuintes em ver protegido o seu direito mediante a prestação da tutela jurisdicional.

Enquanto isso, os resquícios de arbítrio sufragados pela certeza da autotributação vão sendo alimentados a cada dia que passa como única alternativa viável e eficiente para a manutenção do equilíbrio dos gastos públicos.

E esse *modus operandi* não pode ser aceito, caso contrário tornar-se-á totalmente sem sentido o esforço empregado desde a publicação da Carta do João-Sem-Terra para formarmos um Estado Democrático de Direito.

Nesses termos, a fim de conferir um desfecho sobre o que deve ser classificado como "serviços hospitalares", entendemos que deve ser levado em consideração o conteúdo do artigo 197 da Carta Maior que atribui ao Poder Público o ônus de fiscalizar, regulamentar e controlar as ações e serviços de saúde, concluindo-se que o conceito adequado e pertinente é o proposto pelo Ministério da Saúde na Nota Técnica CGPI/DP/SIS/MS nº 020, de 18 de fevereiro de 2002, supracitada, seja porque: a um, consagra os valores fundamentais há pouco referidos; a dois, privilegia um segmento da atividade econômica cuja atividade é tão necessária à população; a três, deixa margem a uma análise individualizada em caso de dúvida; e, a quatro, não foi emitido por um dos integrantes da relação jurídico-tributária envolvida, mas pelo órgão público especializado neste mister.

## Conclusão

Diante das assertivas e constatações alinhadas no presente estudo, chega-se ao seu término com as seguintes conclusões:

- 1) o sistema jurídico é formado por um conjunto de normas hierarquicamente estruturadas, cujo fundamento de validade é a norma superior;
- 2) dentro da pirâmide jurídica a posição de cúspide é ocupada pela Constituição, considerada a lei fundamental cujas normas albergam os valores eleitos pelos representantes do povo como essenciais;
- 3) nenhuma norma jurídica será considerada válida se estiver em desacordo com a Constituição;
- 4) o Direito Positivo obedece à lógica deôntica do dever-ser, na qual as proposições são válidas ou inválidas, enquanto a Ciência Jurídica segue a lógica apofântica das verdades e falsidades;
- 5) o modelo hermenêutico adotado no presente trabalho adota como premissa básica para toda construção científica a concepção de que a linguagem não é mero instrumento entre o sujeito e o objeto, mas

- constitui o próprio mundo no qual estão inseridos o sujeito e o objeto;
- 6) a partir de Nietzsche, Wittgenstein e do Círculo de Viena, as teorias científicas deixaram de ser instrumentos de descoberta da realidade e passaram a ser as próprias construtoras da mesma. E, nesse contexto, o mundo passou a ser compreendido mediante o patrimônio de noções pré-concebidas que orienta a identificação dos objetos;
- 7) na seara jurídica, a herança histórica do ser como instrumento de limitação da compreensão do mundo é identificada como o “senso comum teórico”, responsável pelo “círculo hermenêutico” existente na comunidade;
- 8) a construção da realidade, contudo, não deve estar limitada às idéias pré-assentadas pelo “senso comum teórico”, devendo estar sujeita ao “senso de possibilidades” capaz de provocar mudanças e revelar que pré-juízos nunca questionados não passam de meras reproduções inautênticas;
- 9) a partir da recepção do Giro Lingüístico no âmbito jurídico, o ato de interpretar o direito deixou de ser a descoberta do verdadeiro sentido da lei, para tornar-se a própria criação do conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislatada;
- 10) constituindo o Direito Positivo em linguagem formada por termos prescritivos dirigidos ao comportamento social nas relações intersubjetivas, sua interpretação segue os três planos fundamentais da sintaxe, semântica e pragmática;
- 11) o plano sintático refere-se à relação existente entre os signos lingüísticos, sem importar seu reflexo no exterior. O semântico estuda os signos em suas relações com os objetos a que se referem. E o pragmático preocupa-se com a forma segundo a qual o usuário do signo utiliza a linguagem em seu meio social;
- 12) o exame do discurso prescritivo do direito através dos três planos supra-referidos não exclui os métodos clássicos de interpretação: literal, sistemático, lógico, histórico e teleológico;
- 13) somente no final do século XX, com a introdução ao Pós-Positivismo, as novas Constituições reconheceram a necessidade de acolhimento dos princípios, convertidos em fundamento de toda a construção normativa constitucional e infraconstitucional dos sistemas;
- 14) eles deixaram de possuir caráter meramente programático para assumir a posição de mandamento nuclear dos sistemas jurídicos, impondo a todo processo de interpretação, aplicação e criação do direito a necessidade de submissão aos seus parâmetros a fim de ser validamente concretizado;
- 15) os princípios constitucionais são a síntese dos valores mais relevantes do ordenamento jurídico, na medida em que expressam o consenso social existente sobre os mesmos;
- 16) nesse contexto, ensejam a necessidade de adequação de todo o sistema às suas diretrizes, a fim de que a integralidade da teia

normativa guarde, na essência, o núcleo imodificável dos ideais considerados supremos;

17) o Princípio da Legalidade – albergado no artigo 5º, inciso II, e reiterado especificamente no Sistema Tributário Nacional no artigo 150, inciso I, ambos da Constituição Federal – goza da rigidez absoluta, disposta no artigo 60, inciso II, da Magna Carta, não podendo ser excluído ou alterado pelo poder constituinte derivado em situação alguma, tendo em vista a sua importância para a garantia das liberdades individuais, para a manutenção da forma republicana de estado e a separação dos poderes;

18) o Princípio da Legalidade Tributária remonta à Idade Média e surge em decorrência do fortalecimento do poder nas mãos dos senhores feudais, os quais passaram a exigir que a criação dos tributos dependesse, sempre, da manifestação de vontade dos governados e não mais da imposição do Estado;

19) o grande marco histórico de positivação do mesmo foi no século XI, através da Magna Carta imposta a João-Sem-Terra pelos barões normandos;

20) contudo, nessa época, o Princípio da Legalidade restringia-se à elite do poder estatal, não passando de um pacto entre os barões normandos e o Rei João-Sem-Terra;

21) somente com o passar dos séculos esse princípio foi tornando-se instrumento efetivo de limitação ao poder de tributar e concretizando o ideal de co-participação política dos cidadãos-contribuintes no processo de criação e no conteúdo da imposição tributária;

22) foi com o surgimento da teoria e da prática da tripartição dos Poderes que o Princípio da Legalidade adquiriu nova conotação, pois a partir de então a tributação passa a exigir lei escrita em sentido formal (ato do Congresso) e material (norma impessoal, abstrata e obrigatória);

23) na forma de governo republicana, a inauguração do ordenamento jurídico só pode ser efetivada por ato normativo primário, por excelência, considerado a expressão da vontade geral, pois, editando a lei, a sociedade, através de seus representantes (legisladores), se auto-regula, impondo limitações à liberdade e à propriedade de todos em vista do bem comum;

24) a importância do Princípio da Legalidade, especialmente na seara tributária, é evidente, pois de pouco valeria a proteção à propriedade privada (art. 5º, inciso XIII, e art. 170, inciso II, ambos da Constituição Federal), caso inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não podem ser fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei;

25) o Princípio da Legalidade é responsável pela efetivação de uma das funções mais importantes do direito: a concessão de certeza às relações sociais, subtraindo do campo de atuação estatal qualquer resquício de arbítrio;

26) em resumo, no campo tributário, o Princípio da Legalidade ganha importância extrema porque garante a exigência da auto-imposição,

obsta o exercício do poder de tributar arbitrariamente e permite ao contribuinte planejar seus atos mediante a certeza de qual será a carga tributária a ser suportada no futuro;

27) num Estado Democrático de Direito no qual a democracia e a contenção do arbítrio são a tônica, apenas o ato normativo emanado pelo Congresso Nacional (na esfera federal) mediante a observância de todas as etapas procedimentais previstas no seio da Constituição é que possui validade para restringir o exercício de direitos e liberdades do cidadão;

28) fora essa fonte, nenhuma outra espécie normativa possui validade para inaugurar o ordenamento jurídico, a não ser nas hipóteses excepcionalmente previstas pelo legislador constituinte;

29) ao destacar a lei como fonte primária, por excelência, do sistema normativo, o Princípio da Legalidade consagra o axioma contido no artigo 1º, parágrafo único, da Constituição Federal, pois efetiva a idéia de auto-imposição e limita o exercício do Poder Estatal;

30) o Princípio da Legalidade Tributária possui duas facetas: a Legalidade Material e a Legalidade Formal. Na primeira, exige-se que todos os elementos necessários ao surgimento da obrigação tributária devam ser pormenorizadamente descritos nas hipóteses legais; já na segunda, impõe-se que a criação de uma obrigação tributária seja feita, exclusivamente, através do instrumento legal;

31) a Teoria da Incidência adotada no presente estudo é a que diferencia fato de evento, considerando aquele como a afirmação sobre o objeto e este como o próprio objeto.

Assim, segundo esse entendimento, a incidência geradora da obrigação tributária só ocorre quando a situação fática descrita na hipótese de incidência tributária se transforma em linguagem através dos meios oficiais previstos para tanto no ordenamento jurídico (lavratura do auto de infração, lançamento tributário, certidão, etc.);

32) a norma tributária é composta por um prescritor que contém uma obrigação de cunho econômico, um dever imposto ao contribuinte de entregar determinada quantia aos cofres públicos, o qual, acaso descumprido, gera a imputação de uma sanção consistente no dever de pagar a integralidade do tributo devido, com todos os seus consectários legais, e multa;

33) a norma jurídica tributária possui cinco discrímens: material, especial e temporal, situados no antecedente; e pessoal e quantitativo localizados no prescritor;

34) esses cinco elementos, a fim de ser satisfeito o Princípio da Legalidade Material, precisam estar exaustivamente descritos no diploma legal de forma clara, acessível e objetiva;

35) o ato de definição do tributo conferido pelo legislador constituinte originário ao legislador ordinário constitui-se numa função estritamente interpretativa do núcleo essencial do conceito constitucional, de modo a torná-lo, sempre, determinado;

36) por isso, a Tipicidade a ser adotada para satisfazer os valores da segurança jurídica e isonomia deve ser a Cerrada, e não a Aberta,

pois somente através da primeira não é conferido ao Executivo, tampouco ao Judiciário, poder para definirem, modificarem ou extinguirem obrigação tributária;

37) a Constituição Federal conferiu ao Poder Executivo faculdade para definir a alíquota de alguns impostos (artigo 153, incisos I, II, IV e V), sem, contudo, estender tal poder à fixação da base de cálculo;

38) ao Poder Executivo cumpre apenas regulamentar e explicitar a aplicação da lei, quando a mesma deixar margem para tanto, sem, todavia, extrapolar os seus limites, porque ela possui posição de supremacia perante o regulamento no ordenamento jurídico;

39) em face de uma lei omissa ou obscura, o Poder Executivo não pode interferir, restando ao Poder Judiciário, caso suscitado a tanto, o dever de declarar a insuficiência da norma para gerar obrigação tributária, somente suprível através de ato formal e materialmente legislativo;

40) a base de cálculo do imposto de renda sujeito ao recolhimento sob a forma presumida para as prestadoras de serviços hospitalares corresponde a 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, nos termos do artigo 15, § 1º, inciso III, a, da Lei nº 9.249/95;

41) durante muito tempo, a Receita Federal conceituou o termo "serviços hospitalares" levando em consideração apenas o aspecto funcional;

42) porém, dúvidas surgiram e a Receita Federal, procurando solucioná-las, editou a IN nº 306, de 12 de março de 2003, na qual elencou todas as atividades enquadradas como serviços hospitalares;

43) diante da ampliação exagerada do conceito, com inclusão de atos não condizentes com o aspecto funcional, a Receita Federal percebeu a enorme brecha que havia aberto, a qual acarretaria uma diminuição considerável da arrecadação do imposto de renda, e resolveu publicar o Ato Declaratório Interpretativo nº 18, de 23 de outubro de 2003, condicionando o enquadramento ao termo "serviços hospitalares" às atividades que não fossem prestadas exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica, bem como executadas no seio de sociedade empresarial (com contrato constitutivo arquivado na Junta Comercial);

44) procurando corrigir o erro cometido, a Administração Fazendária cometeu outro, editando a IN nº 48, de 15 de dezembro de 2004, que limitou ainda mais o conceito de "serviços hospitalares", impondo para a adequação ao mesmo os serviços prestados por estabelecimentos que possuem, no mínimo, cinco leitos para internação, que garantam o atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para rápida observação e acompanhamento dos casos.

Além disso, passou a ser exigido que o estabelecimento hospitalar esteja compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 – Atividades de Atendimento Hospitalar;

45) contudo, ao instituir o benefício de redução da base de cálculo dos serviços hospitalares, o legislador utilizou como critério identificador dessa expressão apenas o funcional, ou seja, aquele que vincula determinada atividade ao termo em decorrência da sua natureza;

46) por isso, as decisões jurisprudenciais em consonância com o Ministério da Saúde enquadravam nesse conceito todos os atos de prevenção, promoção, assistência e atendimento à saúde que demandassem a realização de procedimentos, a existência de equipamentos em espaço físico e com corpo profissional adequado, desempenhados normalmente em ambiente nosocomial;

47) através do critério exclusivamente funcional é possível concluir, de pronto, que a expressão “serviços hospitalares” não constitui predicado apenas dos hospitais, tampouco todas as receitas auferidas pelos nosocômios podem receber tratamento tributário idêntico, pois as atividades distintas dessa natureza não estão sujeitas à tributação favorecida, como ocorre com a exploração de estacionamento e a receita proveniente de locação;

48) nas três tentativas infralegais perpetradas pela Secretaria da Receita Federal, o Princípio da Legalidade Tributária foi ofendido, pois o Administrador Fazendário extrapolou seu dever regulamentar, tendo inovado no ordenamento jurídico, ora ampliando a base conceitual delineada pelo legislador e ora restringindo o seu espectro;

49) mediante exame semântico da linguagem utilizada pelo legislador, percebe-se que o critério funcional designativo não foi observado pela IN SRF nº 306/03, porquanto ao enumerar, de modo exaustivo, o conjunto de atividades enquadradas no termo extrapolou a amplitude semântica do mesmo e elegeu critério conceitual distinto, qual seja o denotativo;

50) sob esse mesmo enfoque a ADI SRF nº 18/03 e a IN SRF nº 48/04 também macularam o Princípio da Legalidade Tributária, porque condicionaram o enquadramento ao termo “serviços hospitalares” à observância de requisitos estranhos à natureza do ofício;

51) o exame do cenário histórico existente à época da edição das normas infralegais fustigadas revela que a Receita Federal se viu obrigada a restringir o conceito de “serviços hospitalares” aquém do limite legal, a fim de não sofrer déficit arrecadatório;

52) sob o ângulo pragmático, conclui-se que as imposições relacionadas à forma societária, número de leitos, horário de atendimento ao público, etc. não são enumeradas pelos usuários da linguagem, em seu meio social, como critérios relevantes para a classificação “serviços hospitalares”, visto que, conforme decisões dos Tribunais, do próprio Ministério da Fazenda e do Conselho de

Contribuintes, bastava restar caracterizado o caráter interventivo, a título de atendimento, assistência, efetivação de exames ou obtenção de diagnósticos, em ambientes dotados de todas as condições necessárias para tanto;

53) finalmente, realizando uma exegese teleológica do enunciado legal “serviços hospitalares”, percebe-se que a intenção almejada pelo legislador ordinário foi a de preservar valores constitucionais como a dignidade da pessoa humana, disposto no artigo 1º, inciso III; o direito à vida, estampado no artigo 5º, caput; e o plexo de direitos à saúde, conforme determinado no artigo 194, todos da Magna Carta;

54) o Poder Executivo, nos três atos normativos ora analisados, agiu totalmente desamparado de respaldo constitucional, porque ofendeu o Princípio da Legalidade Tributária em suas duas facetas, a formal e a material, na medida em que, respectivamente, inovou na esfera obrigacional tributária mediante instrumento normativo infralegal e alterou a base de cálculo da hipótese de incidência tributária do imposto de renda calculado sobre 8% da receita bruta, quando deveria apenas explicitar a sua aplicação sem desnaturá-la, já que a delimitação dos cinco discrímens de qualquer hipótese de incidência tributária deve estar, exaustivamente, prevista na lei;

55) deve ser entendido, ao final, por “serviços hospitalares” o conceito que leve em consideração o conteúdo do artigo 197 da Carta Maior que atribui ao Poder Público o ônus de fiscalizar, regulamentar e controlar as ações e serviços de saúde, concluindo-se que o conceito adequado e pertinente é o proposto pelo Ministério da Saúde na Nota Técnica CGPI/DP/SIS/MS nº 020, de 18 de fevereiro de 2002, supracitada, seja porque: a um, consagra os valores fundamentais há pouco referidos; a dois, privilegia um segmento da atividade econômica cuja atividade é tão necessária à população; a três, deixa margem a uma análise individualizada em caso de dúvida; e, a quatro, não foi emitido por um dos integrantes da relação jurídico-tributária envolvida, mas pelo órgão público especializado neste mister.

#### Bibliografia:

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. Instituições de Direito Público e República. ed. Mimeografada. São Paulo: Malheiros, 1984.

\_\_\_\_\_. República e constituição. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. São Paulo: Malheiros, 2003.

- BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Max Limanad, 1998.
- BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- \_\_\_\_\_. Interpretação e aplicação da constituição. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus, 1998.
- \_\_\_\_\_. Carnaval Tributário. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- \_\_\_\_\_. Teoria da Norma Tributária. São Paulo: Lael, 1974.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- FARIA, José Eduardo. Justiça e conflito. São Paulo: RT, 1991.
- LIMA, Cirne. Princípios de Direito Administrativo. 5. ed. São Paulo: RT, 1982.
- MAXIMILIANO, Carlos, Hermenêutica e aplicação do direito. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1941.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000
- \_\_\_\_\_. Elementos de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 1986.
- MENDES, Gilmar Ferreira(Tr). A Força Normativa da Constituição. Porto Alegre: Fabris, 1991.

PANDOLFO, Rafael. Teoria Geral do Processo Judicial Tributário. Dissertação de Mestrado defendida na Pontifícia Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, em março de 2004.

\_\_\_\_\_. Os princípios da tipicidade cerrada e tipicidade aberta em confronto num caso concreto: a contribuição para o seguro acidente do trabalho. Revista de Estudos Tributários, n. 27, Set-Out/2002, Assunto Especial, p. 130 - 142

SCAVINO, Dardo. La filosofía actual: pensar sin certezas. Buenos Aires: Paidós Postales, 1999.

STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica Jurídica e(m) Crise. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, São Paulo: Dialética, 2002.

Notas:

1. BECKER, Alfredo Augusto. Carnaval Tributário. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 100

2. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 28.

3. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 3.

4. PANDOLFO, Rafael. Teoria Geral do Processo Judicial Tributário. Dissertação de Mestrado defendida na Pontifícia Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, em março de 2004, p. 12.

5. PANDOLFO, Rafael, op. cit., p. 21.

6. Ibidem. p. 21.

7. SCAVINO, Dardo. La filosofía actual: pensar sin certezas. Buenos Aires: Paidós Postales, 1999. p.15, apud PANDOLFO, Rafael. op. cit., p. 13.

8. Ibidem, p. 23.

9. STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica Jurídica e(m) Crise. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 201.

10. STRECK, Lenio, p. 67-68 Apud FARIA, José Eduardo. *Justiça e conflito*. São Paulo: RT, 1991. p. 91.
11. Apud PANDOLFO, Rafael. *op. cit.*, p. 4-5.
12. STRECK, Lenio Luiz, *op. cit.* p. 90.
13. CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 110.
14. CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 98.
15. CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 99.
16. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1941. p. 155-6.
17. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 137.
18. BARROSO, Luís Roberto, *op. cit.*, p. 135.
19. CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 101.
20. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, p. 232.
21. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1986. p. 230.
22. MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *op. cit.* p. 230.
23. Apud ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 30.
24. ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 34.
25. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 151-2.
26. *A Força Normativa da Constituição*, traduzido por Gilmar Ferreira Mendes. Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 22, Apud Roque Antônio Carrazza, *op. cit.*, p. 39.
27. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 50-1.

28. Apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 212.
29. COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 213-4.
30. CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., p. 48.
31. Idem p. 48.
32. ATALIBA, Geraldo. Instituições de Direito Público e República. ed. Mimeografada. São Paulo: Malheiros, 1984. p. 175-6, Apud Roque Antônio Carrazza, op. cit., p. 50.
33. CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., p. 50.
34. Carré de Malberg, Apud Roque Antônio Carrazza, idem, p. 208.
35. CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., p. 208 -9.
36. ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 178.
37. CARRAZZA, Roque Antônio op. cit., p. 379.
38. COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 210.
39. CARRAZZA, Roque Antônio, op cit., p. 218.
40. COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 210.
41. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 42.
42. A respeito, cumpre tecer comentário sobre a distinção entre evento e fato, a fim de identificar o ponto de apoio da teoria de incidência adotada neste estudo.  
Corroborando o entendimento esposado pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho, a incidência geradora da obrigação tributária só ocorre quando a situação fática descrita na hipótese de incidência tributária se transforma em linguagem através dos meios oficiais previstos para tanto no ordenamento jurídico (lavratura do auto de infração, lançamento tributário, certidão, etc).  
Para ele, diversamente do que se verifica na teoria clássica, o fenômeno da incidência não é automático, exigindo a interferência da linguagem a fim de que a norma jurídica tributária seja produzida. E isso sempre ocorrerá mediante a atuação do homem, dependendo a criação da norma da sua participação.  
Nesse contexto, a distinção entre evento e fato se torna essencial, porquanto a subsunção será do fato ao enunciado prescritivo e não

do evento ao mesmo, sendo este considerado a situação ocorrida na realidade que ainda não foi transformada em enunciado lingüístico, e aquele, o enunciado lingüístico sobre as coisas. Um é afirmação sobre o objeto (fato), e o outro, o próprio objeto (evento).

Assim, para essa concepção, a incidência do prescritor contido na hipótese legal só ocorre quando o evento previsto no descritor é transformado em linguagem jurídica adequada, caso contrário no mundo do direito nada terá ocorrido. In PANDOLFO, Rafael, op. cit., p. 40

43. CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. São Paulo: Lael, 1974. p. 78.

44. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus, 1998. p. 331.

45. ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 83.

46. BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais, apud Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária, op. cit., p. 110.

47. XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002. p. 23.

48. Neste ponto, cumpre fazer uma breve distinção entre tipicidade cerrada e tipicidade aberta.

Pela Tipicidade Cerrada a fixação do significado essencial de cada um dos elementos componentes da hipótese legal devem, obrigatoriamente, advir do Poder Legislativo, sendo exigida a tipificação não apenas do fato gerador do tributo, mas também do dever de pagar, baseado em fórmulas de quantificação da prestação devida, não restando margem alguma para o Poder Judiciário, muito menos ao Executivo, definirem, modificarem ou extinguirem obrigações tributárias.

Por outro lado, a Tipicidade Aberta se caracteriza pela utilização de conceitos indeterminados nas hipóteses normativas tributárias como medida que permite a sua adaptação a realidades mutantes, ensejando a oneração tributária mais justa consoante com a capacidade contributiva revelada por setores da sociedade eventualmente excluídos do campo de incidência da regra de tributação, limitado por uma Tipicidade Cerrada que acaba engessando a fórmula legal abstrata. (OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. Apud PANDOLFO, Rafael, Os princípios da tipicidade cerrada e tipicidade aberta em confronto num caso concreto: a contribuição para o seguro acidente do trabalho, Revista de Estudos Tributários, n.27, Set-Out/2002, Assunto Especial, p.135).

49. CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., pp. 219-20.

50. LIMA, Cirne. Princípios de Direito Administrativo. São Paulo: RT, 5. ed. 1982. p. 40. In MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 296.

51. MELLO, Celso Antônio Bandeira de, op. cit., p. 304.

52. Conforme ensina LUIS ALBERTO WARAT, a denotação corresponde ao conjunto de objetos que satisfaz às condições designativas, enquanto a designação corresponde ao conjunto de propriedades a partir das quais se pode dizer se um determinado termo pode ser aplicado a uma classe de elementos. A clareza do exemplo utilizado por WARAT reclama transcrição: "Fazer rir, trabalhar em circo, fantasiar-se constituem propriedades designativas do termo palhaço. A classe de objetos à qual se pode aplicar um termo é a denominação do mesmo. Desta maneira, 'Fifi', 'Arrelia', 'Picolino' são elementos integrantes da denotação do termo palhaço" (WARAT, Luis Alberto. O direito e sua linguagem. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fábris, 1995. p. 55 Apud, PANDOLFO, Rafael, op. cit., p. 137).