

MUTAÇÃO CONSTITUCIONAL NO CRITÉRIO MATERIAL DA REGRA-MATRIZ DOS IMPOSTOS ADUANEIROS: OS INTANGÍVEIS SÃO PRODUTOS?

CONSTITUTIONAL MUTATION IN TAX INCIDENCE MATRIX RULE'S MATERIAL
CRITERIUM OF CUSTOMS TAXES: ARE THE INTANGIBLES CONSIDERED
PRODUCTS?



Recebimento em 12/08/2022
Aceito em 23/05/2023

Marcela Fernandes Tavares¹
<http://orcid.org/0009-0002-8812-8801>
marcelafernandestavaresadv@gmail.com

Jessyka Maria Nunes Galvão²
<http://orcid.org/0009-0006-9806-8258>
jessyka-nunes@hotmail.com

Eduardo Silveira Frade³
<http://orcid.org/0009-0004-9342-0078>
eduardosfrade@hotmail.com

RESUMO

A Constituição Federal do Brasil foi promulgada no ano de 1988. Desde então, o mundo passou por diversas transformações. O fenômeno da globalização, aliado aos avanços tecnológicos, desencadeou o surgimento das riquezas intangíveis. A digitalização da economia passou a ser uma realidade atual, e não uma perspectiva para o futuro. Novos desafios surgiram para os controles aduaneiros. Nesse contexto, pergunta-se: houve mutação constitucional para considerar os intangíveis como produtos? Através da argumentação dedutiva, o presente artigo faz uma análise da bibliografia pátria que trata sobre o tema, analisando textos de Paulo de Barros Carvalho, Eros Grau, Ana Clarissa Masuko, entre outros, e possuindo como marco teórico o livro de Miguel Hilú Neto – “Imposto sobre Importações e Exportações”, chegando-se à conclusão de que não é possível mutação constitucional para ampliar a incidência de tributo, sob pena de violação ao princípio da legalidade estrita.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário; impostos aduaneiros; mutação constitucional;

¹ Universidade Federal de Pernambuco

² Universidade Federal de Pernambuco

³ Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP



intangíveis; produtos

ABSTRACT

The Brazilian Federal Constitution was published in the year of 1988. Since then, the world has been through many transformations. The globalization phenomenon, allied to the technological advances, triggered the debut of the intangible resources. The economy digitalisation became an actual reality, not a future perspective. New challenges arised for the custom's controls. In this context, we shall ask: were there constitutional mutation to consider the intangibles as products? Throw the deductive argumentation, the present paper analyses the homeland's bibliography, specifically the doctrine from authors such as Paulo de Barros Carvalho, Eros Grau, Ana Clarissa Masuko, and holds as its theoretical framework Miguel Hilú Neto's book – "Imposto sobre Importações e Exportações", concluding that the constitutional mutation is not possible, in Brazil, as a way to enlarge the tax incidence, otherwise it will violate the legality principle.

KEYWORDS: Tax law; customs taxes; constitutional mutation; intangibles; products

1 INTRODUÇÃO

Nos dois últimos séculos, modificações substanciais ocorreram na forma de comercializar. Com os avanços tecnológicos, principalmente nas áreas de comunicação e transportes, a globalização se intensificou ainda mais, fazendo surgir também o fenômeno da digitalização da economia e, com ele, complexos debates sobre seus desdobramentos nas mais diversas áreas.

Um deles foi justamente a quebra do paradigma de que o valor estava necessariamente atrelado a algo corpóreo. Testemunhou-se, assim, o surgimento das riquezas intangíveis como, por exemplo: marcas, patentes, *softwares*, criptomoedas etc.

No que tange aos impostos de importação e exportação, a Constituição de 1988 optou pela utilização do vocábulo "produtos" ao descrever a hipótese de incidência de tais tributos, restando claro que seria restrita somente aos bens corpóreos.

Mais recentemente, todavia, diversos questionamentos passaram a ser levantados pelos operadores do Direito, notadamente em relação à possibilidade de ter havido mutação constitucional para abarcar os intangíveis na hipótese de incidência dos impostos aduaneiros. Neste contexto, propõe-se o presente artigo a responder a esse anseio, notadamente, buscando responder se haveria, ou não, uma mutação constitucional no critério material da regra-matriz de



incidência tributária dos tributos aduaneiros, de sorte que os intangíveis viessem a estar abrangidos.

Assim, o presente artigo adentra a este debate e analisa a temática à luz da bibliografia pátria, através da argumentação dedutiva e tendo como marco teórico o livro de Miguel Hilú Neto – “Imposto sobre Importações e Exportações” – com o objetivo de verificar a ocorrência, ou a inoção, de mutação constitucional do art. 153, I e II da Constituição Federal de 1988. Para tanto parte-se, inicialmente, da delimitação da norma jurídica enquanto sentido, para, em seguida, tratar da regra-matriz de incidência tributária e, por fim, refletir sobre a possível mutação constitucional desta em relação aos tributos aduaneiros, notadamente com vistas a compreender se os intangíveis poderiam, ou não, serem considerados como produtos para fins de tributação.

2 DA NORMA JURÍDICA: CONSTRUÇÃO, ESTRUTURA E SENTIDO

A interpretação se faz a partir de um processo que tem no homem seu elemento fundamental, pois não fosse através deste os sentidos não poderiam ser construídos, mesmo porque o texto, isoladamente, nada mais é do que palavras soltas, cujo significado é construído, pois, a partir da ação do intérprete, no ato de interpretar.

Assim se dá com a construção normativa. Esta somente ocorre quando o intérprete, tomando os enunciados enquanto texto carentes de sentido, nos dizeres de Eros Grau, em obra escrita na língua italiana, “libera a norma do invólucro (texto)”, de forma que atua produzindo uma norma, que não subjaz pronta, mas é construção do intérprete. Nas palavras do autor: “*è volta al discernimento degli enunciati semantici veicolati dai precetti (enunciati, disposizione, testi). L’interprete libera la norma dal suo invólucro (il testo); in questo sendo, l’interprete ‘procure la norma’*” (GRAU, 1996, p. 59).

O processo de criação de normas envolve tomar os enunciados de forma individual, ou conjugado com outros, e atribuir-lhes sentido. Ou seja, os enunciados não possuem valor em si mesmos, prescindiriam, pois, do processo de significação para tanto.

No âmbito jurídico, a significação demandaria a interpretação do enunciado, a fim de que pudessem ser construídas as normas jurídicas. Esclarece, pois, Carvalho (2013, p. 182), que “a norma jurídica é juízo implicacional construído pelo intérprete em função da experiência no trato com esses suportes comunicacionais”. Neste sentido, a norma jurídica constrói-se no juízo do intérprete que toma os enunciados no processo de significação.

O processo de significação, portanto, é inerente e indispensável à interpretação, como observa Vilanova (2003, p. 227), pois, sem sua realização, não se obtém o conteúdo do texto, que



deve ser construído numa construção não dissociada das experiências do intérprete.

Todavia, cumpre destacar que o processo de significação se opera a partir de fenomenologia que, conforme destacado por Husserl (1996, p. 25-30), toma por partida o suporte físico, ou seja, parte material do signo, apreendida pelos nossos sentidos, em referência ao que está no mundo. De outra sorte, o signo deve ser apresentado em forma/objeto, o que lhe atribui um significado, por sua vez compreendido como representação do suporte físico. A significação, a seu turno, compreenderia o que é suscitado na mente de quem interpreta uma noção, ideia ou conceito, ou mesmo o significado, correspondendo, portanto, a todo o processo de apreensão de sentidos inerente à interpretação. Neste sentido, destaca Carvalho (2018, p. 132):

Todo suporte físico suscita uma interpretação (significação), que constitui uma realidade como seu significado, esta realidade, por sua vez, é também uma linguagem, materializa-se num suporte físico, que suscita outra interpretação (significação), numa semiose sem fim.

Carvalho (2018, p. 44) expressa a norma jurídica como “mínimo irreduzível de manifestação do deontico”, na seguinte estrutura lógica: $D[f \rightarrow (S' R S'')]$, passível de ser compreendido como dever ser (“D”) que ocorrendo um fato “F” implique-se uma relação jurídica formada entre S' e S'' . Esta seria, pois, a estrutura lógica mínima que implica na compreensão da norma jurídica em seu sentido amplo.

Todavia, a norma jurídica também pode ser compreendida pelo intérprete no afã de regular condutas intersubjetivas empiricamente verificáveis. Neste sentido, para que uma mensagem seja postuladora de um sentido deontico completo pelo intérprete, em seu juízo, este produzirá uma relação implicacional entre um antecedente, descritivo de um evento social possível e um consequente, no qual emergiria o vínculo abstrato para cumprimento da prestação.

Portanto, diminuindo as complexidades, poder-se-ia reduzir a norma jurídica na relação “ $H \rightarrow C$ ”, onde “H” representaria a descrição de um fato jurídico e “C” os efeitos jurídicos que irão provocar. Representa-se, pois, o sentido estrito da norma, em que a parte antecedente ao modal de deontico é denominada de hipótese (ou mesmo de antecedente), ao passo que a parte posterior ao referido modal denomina-se consequente. Neste sentido, esclarece o Professor Robson Maia Lins (LINS, 2018, p. 49):

La norma jurídica en sentido estricto se compone de una hipótesis y de una consecuencia. La hipótesis describe un hecho de posible ocurrencia (hecho natural o conducta). A esta hipótesis se vincula una consecuencia que ordinariamente tiene como referencia la conducta humana.



Em síntese, portanto, a norma jurídica em sentido estrito compreende, pois, a construção de sentido dada pelo intérprete, mediante o processo de interpretação, sendo impossível dissociar suas experiências, mas construindo um sentido expresso por meio da análise de um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico, hipótese ligada por um modal implicacional deôntico a uma consequência logicamente esperada da conduta humana.

Na estrutura normativa verificável em sentido estrito estariam, pois, a hipótese/antecedente compreendendo a descrição do fato jurídico, ao passo que o consequente prescrevendo a ordenação para a conduta humana que derivasse da ocorrência da descrição do antecedente. As normas, portanto, expressam-se em linguagem prescritiva, não obstante, em sentido amplo, se situem em processo de significação anterior à ação do intérprete, ou seja, antes da atribuição de seu sentido conquanto na identificação daquilo que se aplicaria concretamente.

Notadamente, como observa Lins (2019, p. 126), as normas poderiam ser gerais, quando destinadas a um número indefinido de sujeitos, e abstratas, conquanto regulem um número não preciso de fatos. Por outro lado, poderiam ser compreendidas como individuais, para designar uma relação intersubjetiva específica a um único indivíduo, e concretas, quando especificarem, em tempo e espaço, determinada conduta¹.

O legislador, ao produzir os enunciados, está movido por experiências próprias que o influenciaram quando da decisão dos critérios para que pudessem construir o enunciado e, sob essas experiências, constrói a valorização, sem sentido amplo, como observa Bezerra Neto (2018, p. 31), marcado pela avaliação daquilo que entenda por importante e mereça a atenção do Direito.

Alguns agentes da Administração Pública, a exemplo das autarquias e agências reguladoras, também têm a capacidade de expedir normas em sentido geral e abstrato, com vistas a regulamentar a ação de todo um grupo sobre as quais estas construções normativas pretensamente se destinem. Assim, também é a Administração Pública hábil no processo de valorização para a produção das normas, conforme observância de suas competências, bem como também são aptas à interpretação dos enunciados propostos pelo legislador produzindo, conseqüentemente, normas a partir da interpretação destas, como observa Brito (2018, p. 48).

Os destinatários das normas jurídicas, por sua vez, no âmbito das relações fiscais compreendidos como contribuintes, também elaboram, eles próprios, normas jurídicas em sentido estrito e a partir delas identificando condutas que lhes sejam obrigatórias, permitidas ou proibidas.

As autoridades fazendárias, ao interpretar as normas em abstrato e aplicá-las ao caso concreto, por sua vez, também criam as próprias normas, consorte os parâmetros de interpretação estabelecidos dentre os artigos 107 e 112 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).



Esses mesmos parâmetros de interpretação também assistem o Poder Judiciário, quando a interpretação e eleição de uma dentre as diversas normas possíveis para a resolução da demanda que lhe seja posta. Todos esses agentes têm, em comum, portanto, o papel de intérprete das normas jurídicas abstratas e são responsáveis por escolher ao menos um dos diversos sentidos possíveis dentre as diversas normas que consigam identificar.

Neste sentido, uma vez compreendido o papel da norma jurídica, será possível entender a regra-matriz de incidência tributária, posto que a construção da última se dá a partir da identificação dos elementos decorrentes da norma formulada pelo intérprete.

3 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS PARA COMPREENSÃO

Uma vez que o presente estudo se propõe à identificação da possibilidade de mutação do critério material da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, importa compreender o que seria e quais os fundamentos da regra-matriz de incidência tributária, considerando a já estabelecida premissa de que esta é criada a partir da norma jurídica.

A regra-matriz de incidência tributária pode ser compreendida como a formulação de uma norma jurídica em sentido estrito, elaborada pelo intérprete ao se debruçar sobre um determinado fato jurídico, inserindo-o em linguagem normativa e delimitando os limites e consequências da exação. Nesse sentido, no âmbito das relações jurídicas que exsurgem a partir dos fatos tributários:

a construção da regra-matriz de incidência, assim como qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro (CARVALHO, 2018, p. 629).

Enquanto estrutura lógica, a Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), consorte desenvolvida por Carvalho (2018, p. 629), pode ser apresentada da seguinte forma: $D\{[CM(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(As.Sp). Cq(b.c)]\}$. No antecedente da RMIT cuida-se em delimitar: o fato jurídico, no que tange sua descrição material (critério material); a determinação do espaço em que seja descrito (critério espacial); e a limitação do tempo em que ocorra (critério temporal). No consequente – o qual se une ao antecedente por um functor deôntico- implicacional – haveria a delimitação jurídica a ser firmada, através da demarcação dos sujeitos que comporiam a relação



(critério pessoal) e da prestação que surgiria, a qual em âmbito tributário pode ser compreendida como uma obrigação de cunho pecuniário (critério quantitativo).

Voltando-se para a hipótese de incidência, há o relato de um evento a partir do qual se forma um fato jurídico. Como observa Ferraz Júnior (1993, p. 47) o evento corresponde a um acontecimento no universo fenomênico/sensível como, por exemplo, o cair de uma fruta, despidido de qualquer relato linguístico. Todavia, adverte que na medida em que é delimitado no tempo e no espaço, descrito como elemento linguístico, aquele evento passa a tornar-se um fato.

O dado bruto, como observa Flusser (2012, p. 47), somente se torna real no universo da língua que constrói a realidade. Ou seja, para ser inserido como realidade, o evento precisa ser descrito em linguagem. Nesse sentido, ao ser descrito em linguagem social, passa à condição de fato social e, assim, se faz compreendido no contexto daquela realidade. Isto posto, assume-se que o universo de fatos constrói a realidade social, consorte constituído dentro das regras deste sistema societário, sendo tal constituição linguística dos fatos sociais fruto do agir humano que, como observa Morchón (2010, p. 109), constrói a realidade.

Portanto o agir humano, que toma os eventos e os descreve linguisticamente dentro de um sistema de regras, constitui a realidade social. O mesmo evento que originou o fato social também pode ser retratado pelo Direito conquanto sistema próprio, que possui sua própria realidade, mesmo porque o Direito é objeto cultural e, portanto, de apreensão linguística formado pela sociedade em seu próprio contexto. Assim, “relatado o sucesso (evento) em linguagem social temos fato social; este, vertido em linguagem jurídica, dará nascimento ao fato jurídico” (TOMÉ, 2014, p. 11), sendo o último constituído a partir do fato social.

Nesse sentido, como observa Von Oertzen (2005, p. 352): “a linguagem social e a linguagem da facticidade jurídica são predominantemente indiciais, uma vez que utilizam a função denotativa ou referencial; reportam-se à realidade que desejam apresentar”. A linguagem jurídica se constrói a partir do fato jurídico, que por sua vez é um objeto linguístico advindo da linguagem social. Notadamente, como bem observou a supracitada professora, tanto o fato social como o fato jurídico reportam-se aos acontecimentos fenomênicos, os quais, todavia, são impossíveis de serem apreendidos senão por serem vertidos como linguagem, cadaqual com seu próprio sistema de significação.

Dito isso, assenta-se ser o fato jurídico a construção linguística do evento dentro do sistema de linguagem do Direito, o que se dá por intermédio do intérprete, em exercício interpretante. Entretanto, a linguagem do Direito toma os fatos como referência significativa, ou seja, premissa a partir do qual forma seu próprio sistema linguístico, por sua vez formado pelas



normas jurídicas. As normas jurídicas, como já mencionado, constroem-se a partir do exercício interpretante dos fatos jurídicos previstos em enunciados normativos.

Os fatos jurídicos passam a existir a partir do momento em que são objetos significantes das normas jurídicas construídas, por sua vez, como no juízo intelectual do intérprete, que toma as descrições dos enunciados jurídicos em linguagem prescritiva. Nesta se unem a hipótese – em que se encontra o fato jurídico, enquanto descrição material delimitado em tempo e espaço – e o consequente, enquanto prescritivo da relação jurídica firmada entre sujeitos, ambos unidos por um modal deôntico implicacional.

Como observa Carvalho (2019, p. 629), “a construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado”. Assim, na construção da hipótese da norma jurídica, a partir de onde se definem seus critérios material, espacial e temporal da regra-matriz de incidência tributária, o intérprete cuida de descrever o fato jurídico tributário, inserindo-o nesta estrutura lógica.

O critério material da regra-matriz de incidência tributária, com efeito, tem a função de descrever a conduta a partir da qual se forma a norma jurídica tributária, posto ser formada pelo verbo que a define acrescido de seu complemento. Nesse sentido, ao descrever o fato jurídico tributário, firmado a partir de um evento, o critério material cuidará em analisar, de maneira abstrata, “uma atuação estatal ou um fato particular” (CARVALHO, 2018, p. 644).

O critério espacial, por sua vez, serve ao fim de delimitar o local em que o evento, convertido em fato jurídico, deva ocorrer, a partir da formulação da norma jurídica. Ademais, o critério espacial pode coincidir com o âmbito de vigência do enunciado prescritivo, mas com ela não se confunde, como, aliás, destacou Aurora Tomazini Carvalho (CARVALHO, 2018, p. 398):

uma coisa é a delimitação feita pelo critério espacial, enquanto enunciado indicativo do local em que o fato a ser promovido à categoria de fato jurídico deve ocorrer, outra coisa é o âmbito espacial de vigência da norma, como a delimitação territorial onde a regra está apta para produzir efeitos jurídicos.

Ou seja, o âmbito espacial da vigência relaciona-se ao espaço territorial onde a norma jurídica geral e abstrata advinda do enunciado possa surtir seus efeitos, ao passo que o critério espacial da RMIT diz respeito à delimitação territorial do evento, vertido em fato jurídico. O critério espacial da RMIT tem por premissa determinar o tempo de ocorrência do evento, transformado em fato jurídico. Tem-se, assim, que “é o feixe de informações contidas na hipótese normativa que nos permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico (Idem).”



A vigência da lei no tempo, todavia, diz respeito ao período em que a norma jurídica contida naquele enunciado poderá surtir efeitos. Não deve ser confundida com o critério temporal da RMIT, como bem observa Moussalem (2011, p. 158-159).

o critério temporal diz respeito ao tempo em que se considera completo no mundo social o que mais tarde o Direito, mediante ato de aplicação, chamará de fato tributário. A vigência da norma concerne ao tempo em que o consequente do veículo introdutor terá força para regulamentar condutas. O critério temporal da regra-matriz está ligado ao tempo localizado no interior do enunciado-enunciado (mais precisamente na hipótese de incidência), ao passo que a vigência está conectada ao tempo inserido no consequente do veículo introdutor.

No consequente da norma jurídica se estabelece a relação tributária, instalando-se o vínculo obrigacional entre sujeitos. Tem-se na regra-matriz de incidência tributária os critérios pessoais, formados a partir do sujeito ativo e passivo, bem como o critério quantitativo, por sua vez composto por base de cálculo que “mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso” (CARVALHO, 2018, p. 644). Tal situação confirma o critério material, enquanto a alíquota se congrega a essa base para conferir a compostura numérica da relação tributária.

Ao estudar o aspecto material da regra-matriz dos impostos aduaneiros, Hilú Neto (2003, p. 68) traz diversos conceitos do vocábulo “produto”, utilizado pela Carta Magna, o que pode ser conferido:

Sebastião de Oliveira Lima conceitua produto e a diferença de mercadoria, na forma seguinte: ‘Sabendo-se que produto é gênero do qual mercadoria é espécie e conceituados o primeiro como sendo um bem móvel e corpóreo, enquanto que o segundo é um bem móvel, corpóreo e destinado ao comércio (...)’. Por sua vez, Américo Masset Lacombe assevera: ‘Produto é toda coisa móvel corpórea. Ou será um produto da natureza ou da atividade humana’.

Na mesma obra, publicada no ano de 2003, o autor (Idem, p. 70) já apontava a relação entre o vocábulo “produto”, entendido como bem corpóreo, e os chamados bens virtuais.

Diante de uma nova ordem de considerações introduzida pela criação da *internet*, revivem dúvidas sobre a amplitude do conteúdo semântico do vocábulo produto, no que toca à absorção dos bens incorpóreos, em específico os denominados bens virtuais, assim definidos: ‘(...) todas as utilidades, economicamente avaliáveis, que, constituídas em meio eletrônico, são formadas por conjuntos de elementos lógicos (zeros e uns), e que podem ser entregues do colaborador ao consumidor mediante transferência eletrônica pela *internet* (*download*). A natureza jurídica desses bens é ade coisas (em sentido amplo) não corpóreas. Por sua vez, a natureza jurídica da transação que os tenha por objeto deve ser verificada caso a caso, sendo ora uma compra e venda de bens não



corpóreos, ora uma prestação de serviços, ora uma cessão de direitos. Fazem parte desse grupo de programas de computador (*softwares*), as

prestações de serviços entregues via correio eletrônico, as transferências audiovisuais (como as músicas em formato MP3) e tudo o mais que a inventividade humana criar para ser transmitida pela *internet*, e que se enquadre no conceito descrito’.

Para o autor em comento (*idem*, p. 70), a doutrina majoritária entendia (naquela época) que a existência corpórea do produto é inerente ao seu conceito e que a Constituição utilizou o vocábulo “produto” em sua acepção mais técnica e, portanto, mais restritiva. Nas suas palavras:

(...) já à época da promulgação da Carta e dos instrumentos legais infraconstitucionais que regularam os impostos aduaneiros, havia bens sem existência corpórea que poderiam ser abarcados pelo conceito de produto, mas que não o foram. Exemplos disso são as marcas, as patentes, a tecnologia, o *know how*, etc., que, embora passíveis de serem transacionados e, também, de serem incluídos no conceito vulgar de produto, não foram abarcados pela legislação (constitucional e infraconstitucional) atinente à matéria. (...) Entende-se, portanto, que o sistema constitucional tributário brasileiro, ao se referir a produtos, utiliza o vocábulo em sentido estreito, ou seja, de bens corpóreos resultantes da transformação progressiva de elementos da natureza. Excluem-se, dessa forma, os bens que não têm existência física, como aqueles transferidos por download. (...) Então de todo o sistema jurídico-tributário vigente no Brasil extrai-se um vetor, um princípio eleito pelo legislador, a partir do legislador constitucional: para fins de tributação, produto é bem corpóreo e móvel, e os impostos que incluam seu conceito no aspecto material não incidem sobre bens que não tenham essas características, que não sejam formados por átomos. Ferir esse princípio implicaria a quebra do sistema e, via de consequência, a ofensa ao princípio da igualdade.

Todavia, a obra supramencionada foi publicada há 19 anos, e muitas mudanças ocorreram desde esse período, o que atrai a necessidade de uma análise sobre o instituto da mutação constitucional.

4 A MUTAÇÃO CONSTITUCIONAL: OS INTANGÍVEIS COMO PRODUTOS

Nos últimos anos, o mundo passou por diversas transformações em variadas áreas, tais como geopolítica, história, sociologia, Direito, cultura, economia etc., sempre tendendo a uma maior integração entre os povos. A comunicação tornou-se mais rápida, as distâncias tornaram-se mais curtas (GUIMARÃES, 2017, p. 20). A esse conjunto de transformações, deu-se o nome de Globalização. Nas palavras de Guimarães (2017, p. 20): “fala-se, hoje, do mundo como um local único (aldeia global), graças a um crescente processo de compressão do tempo e do espaço, provocado pelos avanços tecnológicos nas comunicações e transportes.”

Registre-se que entre os estudiosos do tema não há consenso sobre quando exatamente a Globalização teria começado, ou sobre o alcance de seu conceito, embora haja críticas sobre o



uso da expressão para explicar os mais diversos processos sem rigor científico. Para o objetivo do presente estudo, todavia, o que se considera mais relevante é a chamada globalização econômica que desencadeou a digitalização da economia.

Em resumo, conforme a lição de Marcelo César Guimarães, a Globalização Econômica se caracteriza pela existência simultânea de três processos principais: “o crescimento extraordinário dos fluxos internacionais de bens, serviços e capital, a crescente interdependência entre agentes econômicos e economias nacionais e o acirramento da concorrência internacional (GUIMARÃES, 2017, p. 22).”

Nesse contexto, o fenômeno da Globalização Econômica, aliado ao exponencial desenvolvimento tecnológico, desencadearam a chamada digitalização da economia. Graças a esses processos, o que se entende por valioso passou a ser não apenas o que é corpóreo, mas também o que é incorpóreo e, assim, surgiram os bens intangíveis. Marcas, patentes, licenças de uso, criptomoedas, *softwares*, são apenas alguns dos exemplos de bens que, embora não sejam tangíveis, possuem valor econômico (muitas vezes, um valor vultoso). Essa mudança de paradigma trouxe consigo novos desafios para o sistema tributário e os controles aduaneiros, outrora planejados para lidar somente com bens tangíveis.

Rodrigo Mineiro Fernandes explica que a mercadoria é um elemento essencial do Direito Aduaneiro e é entendida pela doutrina como “todo objeto suscetível de tráfego internacional e passível de controle” (FERNANDES, 2015, p. 8). Explica o autor, parte da doutrina entende que “apenas o que for passível de controle por parte da Aduana poderia ser considerado como objeto do comércio internacional, dentro do conceito estrito de mercadoria (FERNANDES, 2015, p. 8).” A crítica tecida a este posicionamento é a de que, ao apegar-se à tradição, esses doutrinadores não consideram as limitações do controle através do posto aduaneiro nas fronteiras, nem o comércio internacional de serviços e intangíveis (FERNANDES, 2015, p. 8). Nas palavras do autor em comento: “considerar que a Aduana, na atualidade, tem como objeto apenas a mercadoria física por ser a única passível de controle e apreensão é limitar sua atuação, restringindo a atuação aduaneira a uma época que já faz parte da História” (FERNANDES, 2015, p. 9).

Para Masuko (2018, p. 228), os controles aduaneiros são ineficazes para bens incorpóreos, como serviços, produtos digitais e outros intangíveis, o que demanda outras técnicas de tributação, num contexto denominado de *borderless economy* ou economia sem fronteiras. Ainda segundo a autora:

não se pode deixar de atribuir especial ênfase na revolução ocasionada pelos avanços



tecnológicos na telecomunicação. A noção tradicional segundo a qual, o consumo de serviços ocorrerá no local onde reside o prestador passa a não corresponder à realidade, no ambiente da economia digital. Com essa nova realidade, aflora a problemática do controle e administração tributária, a um problema conceitual, pois com as possibilidades criadas com os avanços tecnológicos, é comum que não se possa precisar a localização do tomador ou do prestador vendedor e, por conseguinte, a jurisdição fiscal competente. Nas transações com bens incorpóreos, não há movimento físico, de forma que a fiscalização deverá encontrar instrumental técnico diferenciado para apreender esses eventos tributáveis.

A Constituição Federal de 1988, que prevê os impostos sobre importação e sobre exportação, é considerada rígida, somente sendo passível de alteração através do dificultoso processo das emendas constitucionais (MENDES; BRANCO, 2022, p. 258-260). Há, no entanto, uma outra modalidade de alteração constitucional, constituída pelas mudanças que ocorrem na sociedade no decorrer do tempo, que não altera o veículo (texto), mas sim a norma construída através deste: a mutação constitucional. Veja-se, a respeito, lição de Paulo Gustavo Gonet Branco e Gilmar Ferreira Mendes (MENDES; BRANCO, 2022, p. 290):

O estudo do poder constituinte de reforma instrui sobre o modo como o Texto Constitucional pode ser formalmente alterado. Ocorre que, por vezes, em virtude de uma evolução na situação de fato sobre a qual incide a norma, ou ainda por força de uma nova visão jurídica que passa a predominar na sociedade, a Constituição muda, sem que as suas palavras hajam sofrido modificação alguma. O texto é o mesmo, mas o sentido que lhe é atribuído é outro. Como a norma não se confunde com o texto, repara-se, aí, uma mudançada norma, mantido o texto. Quando isso ocorre no âmbito constitucional, fala-se em mutação constitucional. A nova interpretação há, porém, de encontrar apoio no teor das palavras empregadas pelo constituinte e não deve violentar os princípios estruturantes da Lei Maior; do contrário, haverá apenas uma interpretação inconstitucional.

Nadja Machado Botelho, por sua vez, esclarece que a mutação constitucional é um fenômeno inescapável, pois a imutabilidade é um ideal inatingível e, mais ainda – a mudança constitucional informal é desejável: trata-se de um mecanismo de adaptação pacífica que, caso inadmitido, entregaria seu papel às revoluções (BOTELHO, 2010, p. 25). Ainda, segundo a autora:

certo é que as Constituições não mudam somente por procedimentos expressamente previstos no texto constitucional, pois o impacto da evolução política e social pode atuar, ainda que de forma imperceptível, através de outros canais. Paralelamente aos procedimentos de mudança constitucional regulados pela própria Constituição, ocorrem modificações, normalmente lentas, não na letra, mas no significado das disposições constitucionais. As mutações constitucionais se produzem quando a normatividade constitucional se modifica em razão da realidade político-social, que, sem afetar o texto, transmuda o seu conteúdo. A mudança informal ou mutação constitucional deriva de uma incongruência entre as normas constitucionais e a realidade constitucional, com a constante superação do sentido originário atribuído à norma que busca complementação, através de interpretação integradora (2010, p. 24).



Ao tratarem sobre o tema, Sarmiento e Souza Neto (2014) também advertem que, embora o fenômeno da mutação constitucional seja admissível e, muitas vezes desejável, é preciso atentar para os seus limites, notadamente em relação às cláusulas pétreas. Veja-se:

sem embargo, o tema das mutações constitucionais é complexo, na medida em que se situa na confluência entre dois imperativos importantes do constitucionalismo democrático. Por um lado, existe a necessidade de dotar a Constituição de estabilidade, que é associada ao seu caráter rígido, o qual demanda um procedimento específico e difícil para alteração dos seus dispositivos. Do outro, há a necessidade de se conferir um certo dinamismo à Constituição, a fim de que ela possa se adaptar mais facilmente às mudanças sociais, sem que seja necessário recorrer, a cada momento, ao processo de reforma constitucional, que muitas vezes é excessivamente difícil, além de provocar efeitos colaterais indesejados, como o próprio retalhamento do texto magno. É necessário buscar um ponto de equilíbrio entre estas demandas, de modo a não enrijecer nem flexibilizar em demais a Constituição. Não se deve, sob o pretexto da mutação constitucional, possibilitar que os fatores reais de poder atropelem a força normativa da Constituição, nem tampouco adotar-se uma leitura imobilista da Lei Maior, insensível às novas circunstâncias e valores de uma sociedade em permanente evolução [...]. Sem embargo, não se deve levar ao extremo a possibilidade de mutação constitucional, concebendo-a como o resultado do exercício de uma espécie de poder constituinte difuso, como chegou a preconizar Georges Burdeau, sobretudo num contexto como o brasileiro, em que as alterações formais na Constituição não são tão difíceis.

O direito à propriedade privada é direito fundamental do jurisdicionado, pilar do Estado Democrático de Direito. Por esta razão, as limitações ao poder de tributar, previstas na Constituição Federal, e as normas que preveem a competência para instituir tributos, devem ser interpretadas de maneira estrita.

Apesar de todos os avanços tecnológicos que se sucederam nos últimos 30 anos, na época de promulgação da Carta Magna já existiam riquezas intangíveis, e ainda assim o legislador constituinte optou por excluir do critério material a hipótese de incidência dos impostos aduaneiros. Entender de forma diversa seria permitir a instituição de novos tributos, cuja competência não está prevista na Constituição Federal, o que ofenderia o princípio da legalidade tributária e, por conseguinte, incorreria em inconstitucionalidade. Acerca dos limites da legalidade tributária, inclusive, são valiosas as lições de Carvalho (2018, p. 309):

o princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes. O princípio da legalidade compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo *status*. Se do consequente daregra advier obrigação de dar, fazer ou não-fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão somente no plano legal.



Considerando-se a edição da Constituição Federal brasileira no ano de 1988, quando diversos dos intangíveis já existiam, não se pode deixar de observar que, voluntariamente, o legislador da época optou por não incluir intangíveis neste conceito. Para se compreender a mutação constitucional de conceitos empregados pelo legislador, não basta olhar o contexto atual, mas é também indispensável considerar a época em que o enunciado de texto empregado fora produzido. Cada palavra expressa em enunciado-enunciado não é aleatória, posto que representa uma escolha, condicionada aos limites do sujeito enunciatário da época

Ademais, em que pese o papel interpretativo que compete ao Judiciário e demais intérpretes legalmente habilitados, uma vez que o legislador não cuidou em expressamente enunciar produtos como intangíveis, quando estes já eram existentes, caso as autoridades competentes venham a estender o conceito constitucionalmente fixado, estariam violando o princípio da legalidade, posto que permitiriam a tributação sobre hipótese tributária não prevista legalmente. Da mesma forma, em última *ratio*, estar-se-ia violando a tênue linha de equilíbrio da tripartição dos poderes quando poderia o Judiciário e o Executivo estender o alcance e sentido dos termos empregados pelo legislador constituinte que, como assentado, firmou os enunciados normativos sem a menção aos intangíveis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar da validade e da força dos argumentos utilizados pelos doutrinadores que entendem pela necessidade de inclusão dos intangíveis na hipótese de incidência dos impostos aduaneiros, conclui-se que a mutação constitucional não ocorreu em relação a este tema, pela inviabilidade da posição, uma vez que seria inconstitucional ampliar uma competência tributária sem lei.

A mutação constitucional é o fenômeno que transforma a norma sem alterar seu veículo (o texto), tendo a vantagem de impedir o engessamento da Constituição, adequando-a às transformações sociais e ao contexto socioeconômico em que se insere. Apesar do processo de abertura de linguagem, a nova interpretação dada através da mutação constitucional deve

respeitar os princípios e as limitações constitucionais ao poder de tributar, principalmente o princípio da legalidade em sua percepção restrita.

Em outras palavras, a devida obediência ao princípio da legalidade implica, no assunto aqui em comento, na interpretação literal da Constituição Federal para considerar como



“produtos” apenas os bens corpóreos, não sendo possível a criação de tributos, ou a ampliação da competência tributária, de tributos já existentes através da mutação constitucional, sob pena de violação a este princípio.

Outrossim, deve-se também preservar a segurança jurídica, aqui considerada a partir da possibilidade de projeção de expectativas das normas sobre o intérprete que, desta forma, deve olhar para os parâmetros já postos utilizá-los como balizas na determinação das condutas que venha a tomar.

Isto posto, não se pode considerar que tenha havido mutação constitucional da hipótese da regra matriz de incidência tributária, em especial no tocante ao seu critério material, uma vez que o predicado “produto” fora utilizado pelo legislador que não cuidou em expressamente expandir este conceito para os intangíveis, limitando, assim, a possibilidade exegética dos intérpretes.

REFERÊNCIAS

BEZERRA NETO, Bianor A. **O que define um julgamento e quais são os limites do juiz?** São Paulo: Noeses, 2018.

BOTELHO, Nadja Machado. **Mutação Constitucional**. 188 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil Constitucional; Direito da Cidade; Direito Internacional e Integração Econômica) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRITTO, Lucas Galvão de. **Tributar na era da técnica**: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Notas introdutórias sobre o Direito Aduaneiro e sua relação com o Direito Tributário. **Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**, v. 5, n. 26, 2015.



- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 1993.
- FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. Coimbra: Annablume, 2012.
- GRAU, Eros. **La doppia destrutturazione del diritto**. Milão: Unicopli, 1996.
- GUIMARÃES, Marcelo César. **Cartéis Internacionais**: desafios e perspectivas para a internacionalização do Direito da Concorrência. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, 2017.
- HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre importações e exportações**. São Paulo, Quartier Latin, 2003.
- HUSSERL, Edmund. Investigações lógicas: sexta investigação-elementos para uma elucidação fenomenológica do conhecimento. *In*. COLEÇÃO: Os pensadores. São Paulo: Nova Cultura, 1996.
- LINS, Robson Maia. **La Mora en el Derecho Tributario**. Lima: Noeses, 2018.
- MASUKO, Ana Clarissa. Direito Tributário Internacional – elementos de conexão no comércio exterior de serviços e intangíveis. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 113, 2018, p. 227-250.
- MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.
- MORCHÓN, Gregório Robles. **Teoria del Derecho**: fundamentos de teoria comunicacional del Derecho, 3. ed. Madrid: Civitas Thomson Reuters, 2010. v. 1.
- MOUSSALÉM, Tarek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2011.
- OERTZEN, Clarice Von. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Direito Constitucional**: Teoria, História e Métodos de Trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2014.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. Teoria do Fato Jurídico e a importância das provas. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) **Constructivismo Lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1.
- VILANOVA, Lorival. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: IBET/Axis Mundi, 2003. v. 1.

