UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DANIEL BATISTA PEREIRA SERRA LIMA

DEFINIÇÃO, CONCRETIZAÇÃO E EVOLUÇÃO DAS NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

São Paulo
2016

DANIEL BATISTA PEREIRA SERRA LIMA

DEFINIÇÃO, CONCRETIZAÇÃO E EVOLUÇÃO DAS NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração: Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Prof. Associado Dr. Estevão Horvath.

São Paulo

2016

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catalogação da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Batista Pereira Serra Lima, Daniel
Definição, Concretização e Evolução das Normas de Competência Tributária / Daniel Batista Pereira Serra Lima ; orientador Estevão Horvath -- São Paulo, 2016.
228 f.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2016.

1. Competência Tributária. 2. Mutação Constitucional. 3. Interpretação da Norma Tributária. 4. Intertextualidade. 5. Interdisciplinaridade. I. Horvath, Estevão, orient. II. Título.

Nome: Daniel Batista Pereira Serra Lima

Título: Definição, Concretização e Evolução das Normas de Competência Tributária.

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração: Direito Econômico, Financeiro e Tributário

Banca realizada em:

Resultado:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Estevão Horvath, não apenas pela oportunidade de estudar na prestigiada Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, mas também pela liberdade e apoio concedidos para trilhar os caminhos que eu considerei mais apropriados ao longo do trabalho. Agradeço também ao Prof. Paulo Ayres Barreto pela atenção dispensada nas aulas e pela paciência em sanar as inúmeras dúvidas que surgiram neste percurso.

Aos Professores Eduardo Maneira e Donovan Lessa que me incentivaram a ingressar na vida acadêmica, e compreenderam todas as ausências no trabalho para dedicação ao curso de mestrado. Agradeço ainda à convivência diária de todo os colegas integrantes do Maneira Advogados, que tiveram coragem para se lançar neste bem-sucedido desafio.

Aos amigos feitos na pós-graduação da Faculdade de Direito da USP, que tornaram mais prazerosa a cansativa rotina de aulas e seminários.

Por fim, aos meus amigos e familiares, especialmente minha mãe, meus irmãos, e à Vanessa, por todo o apoio.

“O ideal de erradicar erros deve ser extirpado da ciência como erva daninha.”

José Souto Maior Borges

RESUMO

LIMA, Daniel Batista Pereira Serra**. Definição, Concretização e Evolução das Normas de Competência Tributária**. 2016. 228 f. Mestrado - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

O presente estudo dedica-se à interpretação das regras que formam o sistema de repartição de competências tributárias da Constituição Federal de 1988. Para melhor compreensão do tema, a primeira e segunda partes voltam-se à apresentação do direito como um sistema que se opera através da linguagem, e os principais aspectos da teoria da interpretação. Na terceira parte é realizada uma análise histórica do sistema de discriminação de rendas tributárias, uma teorização sobre a função da regra de repartição de competências e sua influência sobre o fechamento das possibilidades interpretativas. Na quarta parte, discorre-se sobre as teorias da interpretação da lei tributária. Na quinta parte pretende-se demonstrar que as mutações constitucionais podem afetar as regras de repartição de competência tributária, atualizando-as às novas realidades, bem como os limites a este fenômeno. Na sexta e última parte as propostas anteriores são confrontadas com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Palavras-chave: Competência Tributária; Interpretação da Norma Tributária; Mutação Constitucional; Intertextualidade; Interdisciplinaridade.

ABSTRACT

LIMA, Daniel Batista Pereira Serra**. Definition, Interpretation and Evolution of Tax Competence Rules**. 2016. 228 p. Master Degree – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2016.

This paper focusses on the interpretation of the rules that form the 1988 Brazilian Constitutional Tax Competence system. In order to enable a better understanding of the subject, the first and second parts analyzes law as a social system that works through language itself, and the main aspects of the theory of legal interpretation. In the third part a historical analysis of the Brazilian Constitutional Tax Framework is carried out, including the theorization about the function of the tax competence rule, and its influence on the interpretation. The fourth part discusses theories regarding the interpretation of tax laws. The fifth part is intended to demonstrate that the constitutional changes might affect the rules of tax jurisdiction, updating them to new realities, as well as its limits. In the sixth and last part, the previous proposals are contrasted with the jurisprudence of the Federal Supreme Court.

Keywords: Tax Competence; Interpretation of Tax Law; Constitutional Mutation; Intertextuality; Interdisciplinary.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....01
1. LINGUAGEM E NORMAS JURÍDICAS.....07
1.1. Direito e Linguagem. 07
1.2. Definição de conceitos. 11
1.3. Definição de tipos 14
1.4. Críticas à distinção entre tipos e conceitos como modo de aplicação do direito. 16
1.5. Tipos e conceitos no Direito Tributário 18
1.5.1. A utilização de conceitos classificatórios como decorrência da legalidade 18
1.5.2. A tipicidade aberta como decorrência de complexidade social. 21
1.5.3. A linha adotada: a especificação conceitual como decorrência da função limitadora das normas tributárias. 26
2. A INTERPRETAÇÃO E A CIÊNCIA DO DIREITO 30
2.1. Definição e questões problemáticas 30
2.2. Interpretação como ato de conhecimento, de decisão e de criação do direito 31
2.3. A teoria da interpretação adotada: o ceticismo moderado. 33
2.4. Da interpretação à aplicação do direito: a possibilidade de interpretar os textos normativos em abstrato. 36
2.5. Metodologias de interpretação jurídica 42
2.5.1. O percurso gerador de sentido de Barros Carvalho 42
2.5.2. A busca do sentido literal possível em Larenz 43
2.6. Porque conferir peso aos argumentos que justificam a interpretação jurídica ao invés de estabelecer uma metódica 46
2.6.1. Argumentos linguísticos 47
2.6.2. Argumentos sistemáticos 48
2.6.3. Argumentos históricos e genéticos 49
2.6.4. Argumentos consequencialistas 51
2.6.5. Prevalência dos argumentos linguísticos e sistemáticos sobre os demais 52
2.7. Conclusão parcial 53
3. A REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS....55
3.1. Definição e características da competência tributária 55

3.2. A opção pela repartição constitucional de competências tributárias através da nominação de impostos e contribuições. 57
3.3. Repartição de competências: uma decorrência do federalismo? 59
3.4. Histórico da repartição de competências tributárias. 61
3.5. A natureza das normas atributivas de competência tributária. 66
3.5.1. Diferenças conceituais entre princípios e regras.....66
3.5.2. A repartição de competência tributária através de regras 68
3.5.3. A subeficácia dos princípios constitucionais sobre as regras de competência. 69
3.6. Justificativa e função das regras de competência tributária.....74
3.6.1. Justificativa de regras e justificativa geradora de regras 74
3.6.2. Justificativa geradora das regras de competência 76
3.6.3. A função protetiva das regras de competência 78
3.6.4. A regra de permissibilidade expressa implícita no art. 154, II, da CF/88 80
3.7. Da força vinculante das regras atributivas de competência 82
3.7.1. O conteúdo didático do art. 110 do CTN.....83
3.8. A existência de conceitos classificatórios nas normas atributivas de competência tributária.....84
3.8.1. O papel da lei complementar. 87
3.8.2. A repartição de competências por conceitos classificatórios e o espectro de liberdade do legislador infraconstitucional.....89
4. A CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA 92
4.1. A intertextualidade e interdisciplinaridade: definições. 92
4.2. Interdisciplinaridade: o Direito Tributário e outras Ciências 94
4.2.1. A técnica do reenvio externo 95
4.2.2. Críticas ao reenvio externo. 97
4.2.3. Limites ao reenvio externo 99
4.2.4. Impossibilidade de reenvio externo ao nível constitucional: os conceitos têm conteúdo jurídico 100
4.2.5. O pluralismo metodológico interdisciplinar 103
4.3. Intertextualidade: o Direito Tributário e outros ramos do Direito.....105
4.3.1. A possibilidade de criação de conceitos tributários autônomos: rejeição à concepção do direito tributário como um direito de superposição (ou sobreposição). 105
4.3.2. Hipóteses de interação entre direito tributários e outros ramos do direito. 108

4.3.3. O crivo da razoabilidade como barreira à autonomia conceitual.....109
4.3.4. A incorporação dos conceitos jurídicos pelo direito tributário pode ser presumida....111
4.3.5. O conteúdo do art. 109 do CTN.....111
4.3.5.1. O art. 109 do CTN não autoriza a mutação conceitual.....113
4.4. Sobre a interpretação econômica das leis tributárias.....115
4.4.1. Possíveis acepções do tema.....115
4.4.2. A tentativa de introdução da interpretação teleológica no CTN.....116
4.4.3. Origem da interpretação econômica da lei tributária na Alemanha.....118
4.4.4. A interpretação econômica no pluralismo metodológico.....122
4.4.4.1. A restrita aplicabilidade de critérios econômicos.....123
4.5. Hipóteses de construção de conceitos constitucionais.....125
4.5.1. Construção de conceitos autônomos.....125
4.5.2. Incorporação de conceitos pré-constitucionais.....129
4.5.2.1. Inexistência de reenvio interno: a irrelevância da posterior alteração do conceito na legislação de origem.....130
4.5.3. A deformação do conceito jurídico pré-constitucional pelo contexto constitucional..132
4.5.4. A influência dos princípios na interpretação da regra de competência.....135
4.5.4.1. A função dos princípios na construção do conceito dentro dos sentidos possíveis..136
4.5.4.2. A relevância do princípio da capacidade contributiva na interpretação.....138
5. A EVOLUÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....141
5.1. Formas de modificar a Constituição.....142
5.2. Breves comentários acerca da mutação constitucional.....144
5.2.1. Distinção entre mutação constitucional e evolução interpretativa.....144
5.2.2. Causas da mutação constitucional.....146
5.2.2.1. A mutação como reconhecimento de um fato consumado.....147
5.2.2.2. A mutação como decorrência da influência do caso concreto na interpretação.....149
5.2.2.3. A mutação é possível porque o Direito se opera através da linguagem.....150
5.3. Limites à mutação constitucional.....151
5.3.1. O texto constitucional como limite à mutação.....153
5.4. A modificação tácita da competência tributária.....156
5.4.1. A (relativa) relevância da posterior alteração do conceito de origem.....159
6. A INTERPRETAÇÃO DAS REGRAS DE COMPETÊNCIA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....161
6.1. Contribuição social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho.....162

6.2. Imposto sobre serviços de qualquer natureza 164
6.2.1. A mutação do conceito de serviços.....168
6.3. Imposto sobre a circulação de mercadorias 172
6.3.1. A mutação do conceito de mercadorias 177
6.4. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.....182
6.5. Contribuição social sobre a receita ou faturamento.....184
6.6. Contribuição social sobre o valor aduaneiro.....191
6.7. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza 195
6.8. Perspectivas da jurisprudência do STF.....202
CONCLUSÕES.....205
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 207

INTRODUÇÃO.

Como recorrentemente apregoado pela doutrina[1], a Constituição Federal de 1988 foi excessivamente analítica em matéria tributária, inundando seu texto com princípios e vedações atinentes à tributação, o que não guarda paralelo em constituições estrangeiras[2]. Além disso, o Poder Constituinte se preocupou em apontar quais tributos poderiam ser instituídos pelos Municípios, Estados, Distrito Federal e pela União[3], e também sobre quais materialidades, vale dizer, sobre quais fatos denotativos de capacidade econômica, cada exação poderia recair.

Isso quer dizer que, em nosso ordenamento jurídico, o legislador infraconstitucional não tem liberdade para instituir tributos sobre os fatos que melhor lhe aprouver, devendo respeitar a competência que lhe foi outorgada pela Constituição Federal. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a doutrina[4] não parecem discordar sobre este ponto.

Entretanto, cabe uma reflexão sobre a opção do constituinte de nominar os tributos de competência privativa (impostos e contribuições sociais). Para definir os tributos que podem ser instituídos privativamente pelos entes da federação, a Carta Magna se utilizou de símbolos linguísticos, como "veículos automotores", "serviços", renda", "lucro", "folha de salários", "faturamento", "receita" e "mercadorias" dentre outros, sem se preocupar em demarcar seus atributos explicitamente.

Dada a imprecisão que é inerente à linguagem, a cada uma dessas palavras podem ser atribuídos vários significados dependendo do contexto em que são utilizadas, e as mesmas podem ter um grau de indeterminação e densidade semântica menor ou maior. E uma interpretação mais extensiva ou restritiva do alcance do enunciado constitucional pode implicar o reconhecimento de uma competência impositiva diversa (maior ou menor) do que a Constituição Federal realmente pretendia conferir ao Ente Federado.

---

[1] Entre outros: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar.** São Paulo: Noeses, p. 01. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 236.

[2] HORVATH, Estevão. "Conflitos de Competência (IPI, ICMS, ISS, etc.)" In DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Competência Tributária.** Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 229. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 47.

[3] Apenas esta última tem competência residual para instituir impostos nos termos do art. 154 da CF/88

[4] ÀVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 164-165.

Assim, o grande problema é justamente como delimitar a extensão desses enunciados utilizados pela CF/88 para definir a competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Trata-se, portanto, de tema de grande relevância, uma vez que a delimitação da competência impositiva é o ponto de partida para toda e qualquer análise de incidência da norma tributária. Talvez por esse motivo, a extensão da competência tributária prevista na Constituição Federal sempre foi causa de divergências entre Fisco e contribuintes, doutrina e jurisprudência. Pelo mesmo motivo, se avolumam os estudos que tratam exclusivamente da matéria, valendo citar os trabalhos de VELLOSO[5], MACHADO[6] e PIZZOLIO.[7]

Por outro lado, o dinamismo da sociedade (com o surgimento de novas fontes de riquezas) e da própria linguagem (que evolui para alcançar novas realidades) impõe uma constante revisitação do tema, até mesmo para entender se a competência tributária pode (ou deve) evoluir pela via interpretativa ou se é necessária a alteração do enunciado positivado via emenda constitucional.

Se é certo, como lembra BARROSO[8], que "as constituições têm vocação de permanência (...) nada obstante isso, as constituições não são eternas nem podem ter a pretensão de ser imutáveis", seria possível compatibilizar o dinamismo da Constituição com segurança jurídica? Lado outro, a tentativa de entronização da segurança jurídica pela cristalização da competência tributária seria compatível com os demais princípios e valores constitucionais?

A solução dessa controvérsia passa pela constante tensão entre os valores basilares do sistema jurídico[9] (justiça e segurança), já que um não sobrevive sem o outro. [10] Com efeito, um sistema jurídico que busque ao máximo a justiça material com

---

[5] MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

[6] VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

[7] PIZZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

[8] BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 123.

[9] "A segurança jurídica, nessa acepção, é um valor que, ao lado da justiça e da paz social, inspira qualquer ordenamento jurídico no seu conjunto." (ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 126)

[10] Sobre a ambivalência (ou polaridade) dos valores constitucionais, Ricardo LOBO TORRES afirma: "Da mesma forma que há colisões entre os diversos valores, que devem ser superadas por obra do jurista, também cada valor jurídico traz em si o germe de sua própria negação. Nenhum valor jurídico reina de modo absoluto, pois caminha sempre para a sua própria contrariedade." (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, vol. II, 2014, p. 45-46)

a flexibilização das normas positivadas seria injusto, pois as pessoas não poderiam ordenar sua conduta de acordo com uma regra preexistente. Em outras palavras, faltaria previsibilidade, criando um estado de insegurança e, consequentemente, injustiça individual.[11]

Por outro lado, em um sistema jurídico no qual os conceitos legais sejam unívocos e interpretados estaticamente existirá segurança interpretativa, mas o mesmo pode se verificar injusto uma vez que as normas abstratas não serão capazes de prever a multiplicidade de casos que irão ocorrer sob a sua égide, tratando da mesma maneira situações díspares. Nesse caso, faltará coerência o que gera injustiça. Da injustiça decorre o descrédito nas regras, levando à insegurança.[12]

Dada a peculiaridade da Constituição Brasileira que optou por repartir diretamente as faixas de competência tributária, a primeira questão que se coloca, é, evidentemente, qual a função das normas atributivas de competência tributária, o que poderá influenciar como as mesmas devem ser interpretadas.

De um lado, em se concluindo que as normas de competência têm por objetivo conferir segurança jurídica aos contribuintes, tanto maior será a rigidez que as mesmas devem ostentar. Lado outro, caso se conclua que tais normas não exercem essa função, mas prestam-se tão somente a evitar conflitos entre os entes federados, seria possível reconhecer maior flexibilidade aos enunciados, desde que não ocorresse a sobreposição.

Seguindo essa linha, a segunda questão que se pretende responder é quanto ao grau de flexibilidade que o legislador infraconstitucional tem para manipular as hipóteses de incidência dos tributos que serão instituídos dentro da faixa de competência. Para tanto, imprescindível definir se tais enunciados constitucionais representam tipos (aqui tomando-se a palavra em sentido estrito, sob as lições de DERZI[13]), ou seja, com contornos abertos e flexíveis, ou se, ao revés, configuram conceitos classificatórios, com características fixas e irrenunciáveis.

Em se concluindo que os enunciados constitucionais se utilizam de tipos, portanto, estruturas abertas, devem ser definidas as características que compõem o tipo ainda que a ausência de uma delas não desnature a incidência da norma. Se, ao revés, a conclusão for pela existência de conceitos classificatórios a necessidade de construir esses conceitos e delimitá-los é evidentemente maior, uma vez que a ausência de

[11] Ibid, p. 156 e 160.
[12] Ibid, p. 170-171.
[13] DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

qualquer dos elementos denotadores dos conceitos acarretaria a inadequação material da lei à faixa de competência prevista na Constituição.

A terceira questão diz respeito à construção de sentido desses enunciados. Como visto, ora o Texto Constitucional se utiliza de signos oriundos de outras áreas do Direito (notadamente o Direito Privado, como a propriedade e a doação), ora se utilizou de conceitos originários de outras ciências como a economia (renda), a contabilidade (receita), ainda de expressões de fundo sociológico, como no caso das grandes fortunas.

Seria possível interpretar cada signo tal como estabelecido pela ciência de origem, isto é, interpretar juridicamente a propriedade, economicamente a renda, contabilmente a receita e sociologicamente a grande fortuna? Ou, considerando que o tributo busca gravar demonstrações de riqueza, faria mais sentido interpretar todos estes signos economicamente, privilegiando a finalidade arrecadatória? Uma terceira possibilidade é a de privilegiar o sentido técnico-jurídico das palavras. Em se adotando essa corrente, tal sentido técnico-jurídico, deve ser construído especificamente para a norma de competência? Ou, lado outro, deve-se adotar os sentidos preexistentes no ordenamento jurídico?

Ainda neste ponto é preciso analisar a influência dos princípios constitucionais tributários, como a capacidade contributiva e a solidariedade, sobre a interpretação dos signos utilizados para repartir a competência tributária. Segundo GRECO[14], o princípio da capacidade contributiva se irradiaria por todo o Sistema Constitucional Tributário, por ser a justiça fiscal o seu fundamento último. Nessa toada, a interpretação dos enunciados definidores da competência tributária também deveria levar tais princípios em consideração? Se sim, em que medida?

Assim, o presente trabalho também terá por escopo analisar a eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva como vetor interpretativo dos enunciados constitucionais, e a possibilidade de realizar uma interpretação extensiva ou ampliativa da faixa de competência com base em princípios.

Por fim, definidas as características que formam o enunciado constitucional impende verificar a possibilidade de evolução ou mutação desses. Poderia o Direito,

[14] "No texto da CF/88, a capacidade contributiva assume importante e caráter muito mais relevante do que anteriormente se lhe reconhecida. A capacidade contributiva é verdadeiro princípio informador do sistema tributário como um todo. É diretriz positiva da sua conformação. Nesse sentido, por dizer respeito à composição estrutural do sistema, sua aplicação dá-se antes mesmo da aplicação do princípio da igualdade tributária que, alias, se apresenta como 'limitação' (previsão de caráter negativo) ao poder de tributar (CF/88, artigo 150, II)." (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 318) No mesmo sentido: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 88-89.

como ciência estabilizadora dos conflitos sociais, ignorar a evolução das relações econômicas pelo mundo, mormente quando essa evolução passa pela alteração de conceitos e institutos amplamente utilizados pelo ordenamento jurídico?

Em princípio, é difícil conceber que um conceito utilizado pelo constituinte em 1988 (como o conceito de serviços, ou de comunicação) deva permanecer cristalizado mesmo diante da constante evolução tecnológica, econômica e social contemporânea[15], pois o Direito não pode ficar insensível às mudanças sociais e econômicas, mormente quando suas normas têm o dever de agir sobre fatos da realidade. [16]

Nesse ponto, há que se perquirir sobre a possibilidade de evolução desses conceitos definidores de competência tributária.

Ora, é sabido que toda Constituição deve prever formas para sua atualização, sob pena de se tornar ultrapassada. É, inclusive, a função das emendas constitucionais. Entretanto, nos casos em que a Lei Maior se utilizou de signos oriundos de outras ciências, ou outros ramos do Direito, que influência terá no Direito Tributário a modificação desses conceitos na ciência de origem ou no seu uso corrente? É razoável defender uma interpretação dinâmica da competência tributária para que a mesma possa novas formas de circulação de riqueza congêneres às já previstas no Texto Constitucional? Se sim, quais seriam os limites (se é que existem) para essa mudança?

Portanto, o presente trabalho também deve analisar a possibilidade de mutação ou reinterpretação (construtiva ou evolutiva) dos enunciados constitucionais que outorgam competência tributária, o que é de grande valia dada a recente estabilização institucional do Brasil e a relativa longevidade da atual Constituição Federal.

Em síntese, os questionamentos que se pretende ver respondidos são:

1) É possível falar em "tipicidade cerrada" ao nível constitucional? Os enunciados que definem competência tributária seriam tipos (e, portanto, abertos) ou conceitos classificatórios? Essa discussão ainda é relevante?

2) Qual a função da técnica de repartição de competências utilizada pela CF/88? Apenas evitar conflito de competências ou garantir alguma forma de segurança aos contribuintes? Essa função exerce alguma influência sobre

[15] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 34.

[16] GRAU, Eros Roberto. "A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário". in CARVALHO, Maria Augusta Machado de (coord.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto.** Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 124.

ordenamento jurídico? Os signos utilizados na repartição de competência tributária representam limites ao legislador?

3) Há uma metodologia mais adequada para a interpretação e construção dos enunciados que outorgam competência tributária? Há uma hierarquia entre os elementos de interpretação? Devemos interpretar diferentemente os enunciados que utilizam conceitos oriundos de direito privado e os que utilizam conceitos oriundos de outras ciências?

4) Os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da solidariedade influenciam a interpretação dos enunciados que outorgam competência tributária?

5) Como se dá a evolução dos enunciados que outorgam competências tributárias no tempo? Conceitos já estabilizados podem sofrer mutação tácita em razão da dinâmica social? E no caso de alteração do conceito na ciência ou no ramo jurídico de origem (Direito Privado, Economia ou Contabilidade)?

A investigação do objeto proposto se dará por intermédio de uma análise dogmática, com foco na dimensão normativa. A dogmática jurídica divide-se em três planos distintos: analítico, empírico e normativo.[17] Em apertada, no plano analítico, a dogmática jurídica se refere à "dissecação sistemático-conceitual" do direito positivo, desde a análise de conceitos elementares, passando por construções jurídicas até o exame da estrutura do sistema jurídico. No plano empírico pode ser visto em relação à compreensão do direito positivo válido (incluindo a jurisprudência), ou quanto à aplicação de premissas empíricas na argumentação jurídica (como os argumentos consequencialistas). Já a dimensão normativa busca elucidar e analisar criticamente a práxis jurídica, sobretudo a jurisprudencial. Nessa linha, parte do direito vigente, e busca determinar a solução correta para um caso concreto, através da fundamentação racional da decisão.

[17] ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**, 2ª ed. SILVA, Virgílio Afonso da (trad.). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 32-36.

1. LINGUAGEM E NORMAS JURÍDICAS.

1.1. Direito e Linguagem.

O direito é um sistema comunicacional[18] que se opera por meio da linguagem, e mediante um suporte físico (texto)[19]. Mas o direito não apenas opera por meio da linguagem: é *produzido* pela linguagem[20], o que atrai uma série de consequências, notadamente em razão da flexibilidade que é inerente àquela.

Para os autores clássicos, os objetos teriam uma conexão ontológica com o nome que lhes foi atribuído, isto é, o nome de determinado objeto representaria a sua essência. Afastando-se do essencialismo ou representacionalismo, GUIBOURG[21] diferencia os objetos das expressões linguísticas utilizadas para designá-los. Dito de outro modo, a relação entre uma palavra e um objeto seria artificial e apenas convencionalmente aceita.

Nessa linha, parece incontestável que todo nome convencionalmente atribuído a um objeto parte de uma generalização de modo a tornar possível a comunicação ao seu destinatário.[22] De fato, caso se pretendesse conceituar cada objeto de forma unívoca, elencando rigorosamente todas as suas características a comunicação entre as pessoas

[18] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p.180.
[19] Ibid. p.173.
[20] KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 165.
[21] "De la misma manera, afirmar que una cosa tiene nombre es una forma habitual de hablar; pero sería más claro decir que nosotros tenemos un nombre para esa cosa. Apenas hay nombres comúnmente aceptados, nombres no aceptados y nombres menos aceptados que otros. (...) Hasta aquí hemos relativizado bastante nuestros preconceptos sobre el significado: la relación entre palabra y cosa es artificial, fruto de decisiones individuales o sociales, ajena en principio a las características observables de la cosa misma y modificable a voluntad, con sólo tomar la precaución de hacer saber dicha modificación a quienes quieran escucharnos." (GUIBOURG, Ricardo A. GHIGLIANI, Alejandro M. GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al Conocimiento Científico.** Buenos Aires [AR]: EUDEBA, 1985, p. 35)
[22] "And when the language user does decide to generalize, she then, must choose a direction of generalization and a level of generality, in the process, rejecting an array of equally accurate but extensionally divergent descriptions of the identified particular. The choice of one correct description rather than another consequently highlights the chosen properties for special attention. (…) Generalizations are thus selective, but as selective inclusions generalizations are also selective exclusions. In focusing on a limited number of properties, a generalization simultaneously suppresses others, including those marking real differences among the particulars treated as similar by the selective properties." (SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a phylosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford [EN]: Clarendon, 2002, p. 21-22)

seria simplesmente impossível[23]. Por isso, a escolha de algumas características entendidas como determinantes ou relevantes (com a supressão das demais) para formar uma generalização é inerente ao uso da linguagem. Essas características não diferenciam ontologicamente um objeto de outro, mas nos fazem chamar um objeto por um nome ao invés de outro.[24] Por outro lado, essa generalização também está sujeita a imprecisões, que decorrem da textura aberta que própria da linguagem.[25] Em outras palavras, a aplicação de toda generalização dependerá de uma escolha por parte do intérprete sobre um significado dentre os vários possíveis.

Também é a posição de DERZI[26], para quem todo sistema autorreferencial (inclusive o direito) é em certa medida incompleto na medida em que não consegue representar todas as variáveis da realidade, no que denomina "buraco do real". Em outros termos, a comunicação se dá através da abstração de algumas particularidades e não de um liame ontológico entre a coisa e a palavra utilizada para designá-la. Na visão da autora, um completo fechamento para a realidade comprometeria a função e consistência do próprio sistema.[27] Essa abertura para o real apreenderia a evolução

[23] "não se pode submeter algo à consciência a não ser por meio de um corte. Aquele que deseja investigar um objeto qualquer, deve primeiro realizar as operações mentais aptas a abstrair todos os demais elementos da experiência que não sejam, propriamente, o objeto ao qual se pretende conhecer." (BRITTO, Lucas Galvão de. "Dividir, Definir e Classificar: conhecer é recortar o mundo." In CARVALHO, Paulo de barros (coord.). CARVALHO, Autora Tomazini de (org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, Vol. I, p. 204)

[24] "Dentro de la concepción que estamos siguiendo, pues, conviene, tener presente que las características definitorias no son las que hacen que algo sea una cosa y o no otra, sino las que, de hallarse presentes en un objeto, nos mueven a llamar lo concierto nombre según La clasificación que hemos escogido o aceptado. Y las concomitantes no son las que pueden estar o no estar presentes en un objeto (todo objeto tiene infinitas características concomitantes), sino aquellas que nosotros no tomamos en cuenta para La clasificación del objeto." (GUIBOURG, Ricardo A. GHIGLIANI, Alejandro M. GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al Conocimiento Científico**. Buenos Aires [AR]: EUDEBA, 1985, p. 35)

[25] "Esta falta de precisión en el significado (designación) de una palabra se llama vaguedad: una palabra es vaga en la medida en que hay casos (reales o imaginarios, poco importa) en los que su aplicabilidad es dudosa; o, por decirlo en términos lógico-matemáticos, no es decidible sobre la base de lo datos preexistentes, y solo puede resolver-se a partir de una decisión lingüística adicional (como la de exigir o no exigir habitualidad, valor literario o reconocimiento público en el ejemplo de nuestro verdulero con veleidades literarias)." (Ibid, idem, p. 48)

[26]"Na verdade, a questão do real persegue até mesmo toda ideia de sistema. Há sempre uma abertura do sistema, em direção ao real. A coisidade da coisa provavelmente é indizível e informalizável. Até mesmo a matemática parte de axiomas ou postulados indemonstráveis e extrai a sua consistência exatamente de sua incompletude." (DERZI, Misabel de Abreu Machado. "O planejamento tributário e o buraco do Real. Contraste entre a Completabilidade do Direito Civil e a Vedação da Completude no Direito Tributário." In: FERREIRA, Eduardo Paz et. al. (coord.**). Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier.** Coimbra [PT]: Almedina, 2013, Vol. II, p. 399)

[27] Ibid, p. 401.

social como *input* e possibilitaria atualizações conceituais dentro do próprio sistema flexibilizando o seu fechamento.[28]

Assim, a abertura para a realidade possibilita ao direito absorver mudanças sociais causando irritações dentro do próprio sistema, que levam à atualização dos conceitos anteriormente formulados. Essa flexibilidade e capacidade de adaptação da linguagem, constituem "ao mesmo tempo a sua força e a sua fraqueza, o que tem como consequência que do uso linguístico, apenas, se não obtém um sentido literal inequívoco."[29]

A despeito da flexibilidade que decorre da vagueza inerente ao uso das palavras, uma generalização poderá ser considerada adequada, desde que permita a transmissão do sentido pretendido, e até o momento em que a realidade apresentar um objeto novo ou híbrido que contenha apenas parte das características, o que forçará uma análise quanto ao cabimento de uma alteração da generalização ou sua manutenção.

O mesmo acontece com a criação de normas jurídicas. Para proibir determinada conduta (ou, ao revés, estimulá-la), é feita uma formulação linguística de um objeto acoplada a uma ação ou omissão (hipótese), por meio de um modal deôntico (obrigatório, permitido ou proibido). A proibição de determinada conduta (ou a sua promoção) visa atingir mediatamente determinada finalidade.

É comum a afirmação de advogados, procuradores e juízes que a aplicação de uma regra a determinado caso contrariaria o "espírito da lei." Para os fins do presente trabalho vamos considerar "espírito da lei" como a finalidade que a regra busca alcançar mediatamente por meio da proibição de determinada conduta (ou a sua promoção), ou, na terminologia de SCHAUER, a justificativa substantiva da norma.[30]

Justificativas substantivas, portanto, seriam as razões de fundo (políticas, econômicas, sociais, etc.) ou os objetivos (políticos, econômicos, sociais, etc.) que estão por trás das regras. Essas justificativas, por sua vez, estão vinculadas às características

---

[28] "A abertura para o real possibilita o aperfeiçoamento da ordem positiva, através das correções feitas pelo legislador nas leis que alimentam o sistema; igualmente, viabiliza as mudanças nos conceitos, substituídos que são, com o evoluir do Direito, por outros conceitos socialmente mais adequados e, com isso, alteram-se os resultados das operações internas, inclusive da atividade jurisdicional, que podem ser medidos, no output do sistema. E mais, a observação do observador - para identificar o que o observador não pode ver, pois estamos falando do real, daquilo que é indizível, e indecidível - em outro momento revela certo aspecto relevante dos fatos sociais para o Direito, alterando o ambiente externo e o próprio sistema, ao selecioná-lo e projetá-lo para o interior." (Ibid, p. 402)

[29] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 451-452.

[30] SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a phylosophical examination of rule-based decision-making in law and in life.** Oxford [EN]: Clarendon, 2002, p. 32

escolhidas para a generalização que formam a hipótese das regras. A escolha é feita por meio de uma análise de probabilidade da vinculação entre a generalização e a justificativa da regra.[31]

Ocorre que a formulação linguística da hipótese factual ou do consequente da regra depende de uma generalização que possa ser aplicada a uma multiplicidade de casos, pois do contrário a regra seria inútil. Assim, essa "incompletude" das normas jurídicas (no sentido de que não são unívocas), revela-se uma característica apriorística e necessária do fenômeno jurídico, como afirma KAUFMANN.[32]

Entretanto (e já se distanciando de KAUFMANN), na medida em que, segundo posição defendida neste trabalho, a generalização representa uma escolha de determinadas características que irão determinar o universo de aplicação da regra, fica evidente que a sua formulação representa uma tomada de decisão no passado que projeta seus efeitos para o presente (ou uma tomada de decisão no presente que projetará seus efeitos para o futuro). Como as generalizações baseadas em linguagem são sempre redutoras de complexidade da realidade (a partir da eleição de algumas características tidas por relevantes e exclusão de outras), estas não consideram todas as características do caso concreto sobre o qual irá incidir a regra.[33]

Se, por um lado, seria desejável a existência de plena compatibilidade entre os casos que serão alcançados pela regra, de outro, é preciso reiterar que uma sintonia perfeita entre um e outro é um ideal inatingível.[34] Além do problema da imprecisão da

---

[31] "The factual predicate thus represents a set of facts whose existence indicates an increased likelihood of the occurrence of the justification, and whose (effective) prohibition will consequently decrease the likelihood (or incidence) of the evil against which the rule is aimed. Similarly, if the rule is seen to have been established in pursuit of a positive goal rather than diminution of an evil, the existence of the condition represented by the factual predicate will, when the probabilistic relationship exists, increase the likelihood of the positive goal toward which the rule is targeted." (Ibid, p. 30)

[32] "A incompletude da lei não é, contra a concepção positivista, um defeito, mas sim algo de apriorístico e necessário. A lei não pode e não deve ser formulada univocamente, pois é criada para casos cuja variedade é finita. Uma lei fechada em si, acabada e sem lacunas (na medida em que tal fosse possível) levaria a uma paralisação do desenvolvimento do direito. Isto também é importante para a linguagem da lei." (KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 134)

[33] "Qualquer que seja a estratégia escolhida para a transmissão de padrões de comportamento, seja o precedente ou a legislação, esses padrões, por muito facilmente que funcionam na grande massa de casos comuns, se mostrarão imprecisos em algum ponto, quando sua aplicação for posta em dúvida; terão o que se tem chamado de textura aberta. Até aqui temos apresentado isso, no caso da legislação, como uma característica geral da linguagem humana; a incerteza nas zonas limítrofes é o preço a pagar pelo uso de termos classificatórios gerais em qualquer forma de comunicação referente a questões factuais. Usadas dessa forma, as línguas naturais, como o inglês, tem uma textura irredutivelmente aberta. (HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. SETTE-CÂMARA, Antonio de Oliveira (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 166)

[34] "É, entretanto, importante considerar por que razão, excluída essa dependência da linguagem tal como realmente existe, com sua típica textura aberta, não devemos acalentar, nem mesmo comum ideal, a

linguagem, há a questão da inevitável mutação da realidade social que sempre poderá apresentar casos não analisados quando criada a generalização.[35]

É neste ponto que se insere a discussão sobre a prevalência de conceitos ou tipos, seja pelo direito positivo em geral, seja especificamente pelo Direito Tributário. Muito embora ambos sejam generalizações sobre uma mesma realidade, um e outro operam de forma distinta, possivelmente levando a consequências distintas no seu uso pelo direito. A pertinência das críticas apontadas quanto à relevância da distinção entre tipos e conceitos para o direito será analisada ao final.[36]

1.2. Definição de conceitos.

Entendendo a lei como início e fim da interpretação jurídica[37], é possível compreender a utilidade do pensamento por conceitos, que classificam os fatos da realidade através de notas distintivas, com a identificação dos casos semelhantes para que a eles sejam imputadas idênticas consequências jurídicas[38].

A formação dos conceitos dá-se por meio de abstrações da realidade a partir das quais se elegem algumas características gerais como fixas e irrenunciáveis, que, por sua generalidade, são isoladas do objeto. Na definição de LARENZ[39], os conceitos

---

concepção de uma norma tão detalhada que a pergunta se ela se aplica ou não a um caso particular já tenha sido respondida antecipadamente, sem nunca envolver, no momento de sua aplicação real, uma nova escolha entre alternativas abertas." (Ibid, idem)

[35] "Open texture is distinct from vagueness. In contrast to currently identifiable vagueness, open texture according to Waismann is the possibility that even the least vague, the most precise term will turn out to be vague as a consequence of our imperfect knowledge of the world and our limited ability to foresee the future. Open texture is the ineliminable possibility of vagueness, the ineradicable contingency that even the most seemingly precise term might, when it confronts an instance unanticipated when the term was defined, become vague, with respect to that instance." (SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a phylosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford [EN]: Clarendon, 2002, p. 30)

[36] ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 172.

[37] Vide capítulo 2, *infra.*

[38] "Deste modo, torna-se claro o fim e a grande utilidade de uma tal formação de conceitos. A lei tem como missão classificar de modo claro, uma enorme quantidade de fenómenos da vida, muito diferentes entre si e altamente complexos, caracterizá-los mediante notas distintivas facilmente identificáveis e ordená-los de modo a que, sempre que sejam idênticos, se lhes possam ligar idênticas consequências jurídicas. Para levar a cabo esta missão, o caminho mais curto parece ser formar, a partir de conceitos abstractos, previsões às quais possam ser subsumidos sem esforço todos os fenómenos da vida que apresentam as notas distintivas do conceito." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 626)

[39] "(...) o pensamento abstractor apreende um objeto da experiência sensorial – por exemplo, uma determinada planta, um determinado animal, um determinado edifício – não na plenitude concreta de todas as suas partes e das suas particularidades, como todo único, mas só na medida em que nele sobressaem propriedades particulares ou notas, que considera como gerais, desligadas da sua união com outros e assim, isoladas. Das notas presentes, isoladas deste modo, formam-se de imediato conceitos que tornam possível subsumir a elas todos aqueles objetos que apresentem todas as notas recolhidas na

classificatórios apreendem um objeto não pela plenitude de sua imagem, mas pela presença destas mesmas notas características.

Um exemplo corriqueiro[40] que ajuda a ilustrar a forma de pensamento é a classificação do ornitorrinco em uma das cinco tradicionais classes de animais vertebrados (mamíferos, aves, peixes, répteis e anfíbios). Os mamíferos têm como principais características (i) o corpo coberto por pelos; (ii) a existência de glândulas mamarias nas fêmeas para alimentação dos filhotes; (iii) são vivíparos, ou seja, gestados na barriga das mães; e (iv) têm dentes. Na primeira vez em que um ornitorrinco foi analisado por um biólogo suscitou dúvidas quanto à sua classificação na medida em que pelo menos 02 (duas) das 04 (quatro) características dos mamíferos anteriormente descritas não estariam presentes. Com efeito, os ornitorrincos têm bicos (ao invés de mandíbulas com dentes), são ovíparos (chocados em ovos) e não têm propriamente glândulas mamárias, sendo que seus filhotes lambem o leite a partir de poros abdominais. Nesse sentido, em um pensamento classificatório os ornitorrincos não seriam mamíferos.

Um segundo exemplo que pode ser levantado é o conceito legal de empregado. Segundo o art. 3º[41] da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-lei nº 5.452/1943) os elementos identificadores da relação de emprego são (i) a subordinação, (ii) a pessoalidade do serviço, (iii) não eventualidade e (iv) onerosidade. Em uma interpretação por conceitos classificatórios, a falta de apenas uma dessas características (como a eventualidade) já impediria o reconhecimento do vínculo empregatício.

Entretanto, isso não significa que os conceitos classificatórios representam uma visão estática do direito, fadada ao anacronismo, uma vez que se admite a mutação dos mesmos (ainda que por um processo mais lento). A despeito da rigidez de suas notas características, os conceitos classificatórios não são imutáveis[42]; sua evolução pode

---

definição do conceito – qualquer que seja sua definição concreta. Mediante a eliminação de notas particulares podem ser formados conceitos de mais elevado grau de abstração aos quais se podem subsumir todos aqueles que lhe estão subordinados." (Ibid. p. 624-625)

[40] E não muito original, reconhece-se.

[41] "Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário."

[42] "Conceitos jurídicos e classificações não são, por sua própria natureza, imutáveis, eternos, mas sempre ligados às lentas mutações de significações ou às alterações legislativas. O sistema jurídico é histórico e aberto. Reconhecermos tendências conceituais classificatórias em um ou outro ramo jurídico não significa optarmos por uma visão estática e fixa do direito. os conceitos jurídicos e as classes, ao longo do tempo, tendo em vista as potencialidades de criação legal ou as mudanças de significação, oscilam e se alteram." (DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 103)

ocorrer com a mudança no significado corrente do termo, ou através de modificações legislativas.

Muitos autores destacam a impossibilidade da existência de um sistema jurídico perfeito, formado exclusivamente por conceitos, dada a multiplicidade dos fatos da realidade que devem ser regulados.[43] Dada a insuficiência dos conceitos para a apreensão da realidade (ou as suas múltiplas variações), a forma de pensamento tipológica se apresentaria como alternativa indicada para a compreensão do fenômeno jurídico.[44]

Outros autores rejeitam a própria existência de conceitos classificatórios, com exceção dos conceitos numéricos ("a maioridade penal se inicia aos dezoito anos"). Os demais não teriam a univocidade e fechamento de características exigidas dos conceitos classificatórios de modo que, na verdade, seriam figuras mais aproximadas dos tipos (conceitos ordenadores, funcionais e conceitos-tipo), que não definem a realidade, mas apenas a descrevem comparativamente.[45]

Mas, não se pode falar em uma distinção rígida entre conceitos e tipos, já que o direito opera utilizando formas transitórias entre uma e outra forma de pensamento.[46] Assim, a distinção entre conceitos e tipos é de grau; em alguns ramos jurídicos existiriam tendências classificatórias enquanto em outros prevaleceria' o pensamento tipológico.

---

[43] "Com a perfeição do sistema externo preencher-se-ia o ideal da possibilidade de subsunção de todos os casos jurídicos em presença aos conceitos do sistema e, com isso a uma regra dada na lei. Não há dúvida que este ideal é inatingível. Nem o sistema foi em qualquer época perfeito nem fechado em si, de modo a que todas as relações jurídicas e previsões juridicamente significativas tivessem achado nele seu lugar perfeitamente determinável." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 644)

[44] "Quando o conceito geral-abstracto e o sistema lógico destes conceitos não são suficientes por si para apreender um fenómeno da vida ou uma conexão de sentido na multiplicidade das suas manifestações, oferece-se então o tipo como forma de pensamento." (Ibid, p. 656)

[45] "O conceito geral abstracto (conceito classificatório, conceito em sentido estrito) define o objeto através de um número fixo de 'características' fechadas e unívocas, que se podem ou não verificar: ou se tem dezoito anos ou não se tem. Tais conceitos gerais abstractos cumprem a exigência de precisão da Lei Fundamental duma forma óptima. Contudo, nesse sentido estrito apenas os conceitos numéricos são unívocos. Em todos os outros casos, os conceitos legais têm de assumir na sua aplicação uma forma diversa da sua abstracta generalidade, partindo dos conceitos classificatórios têm que se formar conceitos ordenadores, conceitos funcionais e conceitos-tipo, que não 'definem' (nem, portanto, delimitam) a realidade dum fenômeno, mas que a 'descrevem' de forma comparativamente mais palpável (ainda que não perfeitamente concreta e sempre com um determinado grau de abstracção), e que, portanto, não conhecem o tudo ou nada dos conceitos gerais abstractos, mas sim o mais ou menos (...). (KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 185)"

[46] DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 93.

1.3. Definição de tipos.

Tipos são abstrações da realidade dotadas de características não limitadas, renunciáveis e que se apresentam como um sistema elástico cuja interdependência de seus traços forma uma estrutura graduável.[47]

Tal como os conceitos classificatórios, os tipos se formam através de abstrações da realidade. Entretanto, essa abstração não é condensada através de notas características rígidas e indissociáveis como ocorre com os conceitos. Nos tipos, a abstração forma uma imagem global, que seria encontrada na realidade através de uma aproximação[48] entre o tipo normativo e o fato da realidade.[49]

Tipos não se confundem com conceitos indeterminados, que se reconhecem pela vagueza de suas proposições, como a boa fé e os requisitos de relevância e urgência para edição de medidas provisórias.[50] Nesses casos a norma confere maior discricionariedade ao aplicador, e confere valor jurídico prévio à sua atuação. No momento em que se passa a traçar critérios para direcionar a aplicação do conceito indeterminado há um processo de tipificação do mesmo.

Reconhece-se que os tipos são mais adequados a uma realidade social e econômica em constante modificação[51], na medida em que, de um lado a graduabilidade e ausência de essencialidade de algumas de suas notas permite uma rápida adaptação a novas situações, e de outro, os tipos devem ter sempre um núcleo mínimo de características essenciais, cuja ausência indicaria a fronteira entre o fato típico e o atípico.[52]

---

[47] Ibid. p. 75-76. No mesmo sentido: TORRES, Ricardo Lobo. "O princípio da Tipicidade no Direito Tributário." In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 137.

[48]LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José. (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 658.

[49]Ibid, p. 672

[50] "Conceito indeterminado não é propriamente tipo. Enquanto o primeiro tem forte dose de obscuridade, o segundo é claro, com referencias ao objeto. O conceito indeterminado contém notas quase desconhecidas por completo. O tipo contém aspectos valorativos obtidos por meio da observação da realidade social. Pode comportar qualquer possibilidade de caracterização." (ZILVETI, Fernando Aurélio. **Obrigação Tributária: fato gerador e tipo**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 221).

[51] "(...) a abertura do tipo, que se revela na inesgotabilidade de suas notas, torna-o mais adequado a adaptar-se às situações vitais novas, enquanto a forma de pensar, por conceitos rígidos e fechados, está sempre em atrito com a vida" (DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 91)

[52] "O tipo, para nós, tem sempre um núcleo mínimo de características. O que varia e lhe dá uma ampla flexibilidade é que esse núcleo não se encontra sempre na mesma combinação de características em todos os objetos. As notas do tipo apresentam-se em diferente grau de intensidade e se combinam de forma distinta, podendo faltar uma ou algumas delas em certos objetos. (...) A ausência de todas as características do tipo em um objeto é, sob nosso ponto de vista, o limite do atípico, embora o tema seja

Em síntese, os tipos seriam encontrados por meio de um processo de comparação entre a figura típica normativa e o fato da realidade. Assim, têm uma aproximação maior com a realidade na medida em que sempre se busca a sua semelhança ao fato concreto, ainda que uma das características não esteja presente (ou esteja em menor grau).[53]

Voltando ao exemplo do ornitorrinco, este poderia ser considerado tipicamente um mamífero por preponderarem as características dos mamíferos (é um animal homeotérmico, coberto por pelos, que se alimentam do leite da mãe, que apesar de bicos tem dentes na infância). A ausência de um dos requisitos da classe dos mamíferos (ou sua presença em menor grau), não transformaria o ornitorrinco em ave.

Tomando novamente a relação de emprego como paradigma, a ausência de um dos requisitos identificadores (subordinação, pessoalidade do serviço, não eventualidade e onerosidade) não impede o reconhecimento do vínculo empregatício em uma análise tipológica, pois seria analisada a relação de prestação de serviço como um todo. Nessa linha, a ausência do requisito da subordinação (ou a sua presença em grau reduzido) poderia não ser considerada relevante em vista de outros elementos.

Por isso se afirma que os conceitos têm menos concretude que os tipos, na medida em que não se busca a sua semelhança por comparação com a totalidade normativa, mas tão somente a presença das características fixas que formam a abstração conceitual.

Definidas as bases dos pensamentos tipológico e conceitual, passa-se a analisar qual delas é mais adequada ao Direito Tributário a partir das principais correntes doutrinárias sobre o tema.

Ainda que o tema central seja relativo às normas constitucionais tributárias, inicialmente far-se-á uma breve incursão acerca de tendências tipológicas ou conceituais no Direito Tributário no plano legal em virtude da riqueza de manifestações doutrinárias existentes.

---

controvertido. A estrutura e a totalidade e sentido acabam por ser decisivos na determinação do típico ao atípico." (Ibid, p. 97)

[53] KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa (PT): Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 188.

1.4. Críticas à distinção entre tipos e conceitos pelo modo de aplicação do direito.

A distinção entre conceitos e tipos segundo a forma de incidência normativa – ou seja, os conceitos seriam aplicados por subsunção enquanto os tipos seriam aplicados por correlação - é duramente criticada por ÁVILA. Afirma o autor, com base em LEENEN, que jamais existirá uma subsunção perfeita do fato à norma jurídica, o que impossibilitaria diferenciar tipos e conceitos pela forma de aplicação do direito (subsunção x correlação).[54] Daí porque tanto conceitos quanto tipos operam sobre por correlação entre o fato real e a hipótese normativa.[55]

Com razão o autor, na medida em que uma perfeita subsunção entre fato e hipótese normativa é inatingível. Não há que se falar em aplicação meramente mecânica do direito dada a existência de discricionariedade na atividade decisória em que consiste a interpretação da norma e sua posterior aplicação a um caso concreto.

Por outro lado, a inexistência de correlação absoluta não acarreta uma graduação na forma de incidência da norma jurídica: verificada a correlação a norma incide sobre o fato; não verificada a correlação, esta não incidirá (*all or nothing*).

Outra crítica apontada seria quanto à afirmação de que a abertura do tipo acarretaria a irrestringibilidade dos seus elementos distintivos, pois isto tornaria simplesmente impossível a apreensão de significado. De fato, essa irrestringibilidade dos elementos constitutivos do tipo é apenas ilusória, dado o já mencionado caráter convencional da linguagem. Se eu entro em um restaurante e peço ao garçom um "bife à cavalo" e ele me traz um pedaço de carne sem ovo frito em cima posso afirmar que ele se equivocou. A irrestringibilidade dos elementos não é absoluta, e não pode dispensar um ou mais elementos essenciais ao objeto.

---

[54] "A contraposição entre tipo e conceitos 'com referência do método de aplicação do Direito' implica a existência de casos jurídicos nos quais uma assim chamada subsunção conceitual possa ser efetuada. Essa subsunção inicial – e hoje esta tese é praticamente inconteste – não ocorre nunca, pois há um abismo entre ser e dever ser. A relação entre hipótese de incidência da lei e conjunto de fatos exige sempre um juízo sobre a realidade que exclui a objetivação por meio de conceitos determinados e é efetuado por meio de uma assimilação entre a hipótese de incidência e o conjunto de fatos. Afinal de contas, a mencionada correlação é uma característica importante da aplicação do Direito, que poderia conduzir a um pensamento tipológico, mas não uma particularidade da aplicação de um tipo." (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 186)

[55] "Tudo indica que essa assim chamada correlação em grau maior ou menos não é uma particularidade da aplicação de tipos, mas, muito pelo contrário, como foi observado de modo certeiro por LEENEN, a possibilidade de uma diferenciação no interior do material conceitual jurídico. A aplicação do direito é sempre uma correlação, no sentido de um juízo de semelhança entre ser e dever ser." (Ibid, p. 188)

Nesse sentido, a irrestringibilidade dos elementos que compõem a representação de um objeto é inadequada tanto para os tipos quanto para os conceitos. Trata-se, na verdade, de uma incompatibilidade com a ciência jurídica em geral[56], sem o que as palavras seriam tão ambíguas que estaria em risco a própria transmissão de significado. Da mesma forma, esta irrestringibilidade tornaria as normas jurídicas tão flexíveis que retiraria das mesmas qualquer força vinculativa, chegando mesmo ao ponto de serem desnecessárias.

A conclusão a que se chega é que o pensamento por tipos não apresentaria diferenças relevantes para o pensamento por conceitos no que toca ao modo de aplicação do direito. Daí a afirmação de ÁVILA no sentido de que o tipo seria uma subespécie do conceito de classe, menos nítida e com elementos graduáveis e substituíveis.[57]

Entretanto, se, como expressamente reconhecido[58], tipos e conceitos se diferenciam na medida em que os primeiros apresentam características graduáveis e prescindíveis, ao passo que os últimos apresentam notas fixas e irrenunciáveis, há sim importante distinção, se não na forma de aplicação do direito, ao menos na liberdade conferida ao intérprete para reconstruir o significado da norma.

A graduabilidade das notas características dos tipos torna as hipóteses legais mais flexíveis e adaptativas a novas situações do que os conceitos classificatórios. Essa flexibilidade, por sua vez, implica aceitar a prescindibilidade de determinadas (não todas) características determinantes dos institutos jurídicos utilizados para a elaboração das hipóteses normativas.

---

[56] "a restringibilidade de elementos é essencial para qualquer norma jurídica pois, sem ela, teríamos uma norma sem qualquer força vinculativa. E, se assim é, não podemos atribuir a esse fator um caráter decisivo para distinguir normas que têm conceitos de normas que têm tipos." (Ibid, p. 199)

[57] "Assim, devemos registrar como resultado que o tipo não representa nenhuma forma autônoma de pensamento que possa ser confrontada com o conceito. Se podemos representar o tipo como uma subespécie dos conceitos jurídicos, seja como conceito pouco nítido de classe com elementos distintivos graduáveis e prescindíveis, seja simplesmente como conceito de tipo, ou ainda como uma forma de pensamento que se contrapõe a conceito, isso parece de importância secundária." (Ibid, p. 204).

[58] "Assim, temos de registrar, a título de resultado, que, em termos teóricos, a única particularidade do tipo no confronto com o conceito, que remanesceu depois dessa análise crítica, é a 'prescindibilidade' e a 'graduabilidade' dos elementos distintivos encontrados pela descrição, que não são conclusivos. Uma vez decidido o quadro geral por via da correlação, sempre podem ser acrescentados ou suprimidos outros elementos distintivos." (Ibid. p. 191)

Percebe-se, assim, que o uso de conceitos pelo direito confere maior segurança do que os tipos na medida em que os primeiros apresentam características rígidas que limitam a interpretação do alcance da norma. [59]

Por outro lado, o uso reiterado dos tipos pelo direito e pela jurisprudência tende à cristalização de algumas notas que os compõem, levando a uma transfiguração dos mesmos em conceitos classificatórios.[60] Apesar de a ciência jurídica ter uma tendência a uma abstração classificatória em razão da eterna busca pela segurança jurídica e da inclinação para o rigor lógico[61], esse processo de classificação do tipo terá maior ou menor intensidade a depender do ramo jurídico em que se encontra a norma.

1.5. Tipos e conceitos no direito tributário.

1.5.1. A utilização de conceitos classificatórios como decorrência da legalidade.

XAVIER trouxe para debate em 1977[62] a figura da tipicidade no Direito Tributário brasileiro, sustentando que o princípio da legalidade deveria ser compreendido como a necessidade de uma reserva material absoluta de lei para tratar de matéria tributária, o que denomina de princípio da tipicidade fechada.

Em outras palavras, não observa o princípio da legalidade um tributo criado por lei que delegue ao Poder Executivo a determinação de qualquer dos elementos da regra-matriz de incidência. Segundo o autor, a lei tributária deve ser de tal modo clara e precisa "que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta."[63]

Dada a necessidade de a lei prever todos os elementos constitutivos da norma de incidência tributária, bem como os parâmetros de valoração a serem utilizados, conclui que a aplicação da legislação tributária ao caso concreto é limitada à subsunção do fato à norma, sem qualquer espaço para subjetivismos[64].

---

[59] "Onde quer o legislador reforçara a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colhe então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos indeterminados." (DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 126)

[60] Ibid, p. 83.

[61] Ibid, p. 95.

[62] XAVIER, Alberto. **O Princípio da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: RT, 1977.

[63] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19.

[64] "Reserva 'absoluta' significa a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito

Esta posição tem fundamentos no Princípio da Separação de Poderes, que não admitiria a transferência de uma função precípua do Poder Legislativo (criação e majoração de tributos) para o Executivo[65]. Rejeita ainda a introdução de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados na legislação tributária, o que culminaria por autorizar o Fisco a determinar subjetivamente a hipótese de incidência tributária em prejuízo da segurança jurídica dos contribuintes.

Ademais, o direito de propriedade e o princípio da livre iniciativa econômica teriam como reflexos na tributação a exigência de que o contribuinte tenha plena ciência do peso dos tributos que irão onerar a sua atividade econômica, o que só poderia ser alcançado a partir da plena submissão do exercício da tributação à legalidade. Diz o autor[66]:

> O objeto da garantia consagrada no princípio da legalidade da tributação são os direitos do homem consistentes no direito de propriedade e no direito de liberdade econômica, direitos esses preexistentes em relação ao Estado de Direito e à Constituição, mas cuja incorporação na Constituição lhes assegura o status de direitos fundamentais (Fundamental rights, Grundrecht).

Neste contexto, estaria previsto no arcabouço constitucional um direito à liberdade de opção fiscal[67], que garante ao contribuinte a possibilidade de escolher livremente as formas negociais do Direito Privado da forma que melhor lhe aprouver, sem que seja surpreendido com incidências fiscais não previstas de forma taxativa na legislação.[68]

Em primeiro lugar, é preciso afastar peremptoriamente a afirmação de que existiria um direito pré-constitucional à propriedade e à livre iniciativa econômica, premissa esta que parece contaminar os demais argumentos despendidos pelo autor.

---

no caso concreto (...). A exigência da 'reserva absoluta' transforma a lei tributária em lex stricta (princípio da estrita legalidade), que fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão no caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal." (Ibid, p. 17-18)

[65] "A razão profunda de todas as referidas exigências, proibições e exclusões de competência está em evitar que possa ser subvertida a rígida repartição de competências entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário em matéria tributária, e a consequente atribuição ao Poder Legislativo do monopólio da 'criação' e do 'aumento' dos tributos. Com efeito, esse monopólio poderia ser destruído, operando-se uma inversão de competências se a lei pudesse utilizar cláusulas gerais, conceitos indeterminados e faculdades de legislação que abririam as portas para que os órgãos de aplicação do direito pudessem criar ou aumentar tributos, pelo exercício do poder regulamentar, na aplicação analógica e do poder discricionário." (Ibid. p. 26)

[66] Ibid, p. 31.

[67] Ibid, p. 22.

[68] No mesmo sentido: MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 76.

Não há que se falar em um direito moral ou pré-jurídico à propriedade ou à livre iniciativa econômica na medida em que tanto um quanto outro decorrem da existência de um Estado para assegurá-los juridicamente. [69] E o Estado, por outro lado, só existe quando sustentado por tributos, o que permite concluir cartesianamente que não há propriedade privada, nem economia de mercado, nem geração de riqueza, sem tributos (o que parece ser um paradoxo para os que veem os tributos como uma limitação a um direito de propriedade pré-constitucional).[70]

Também é preciso esclarecer que aquilo que XAVIER denomina tipicidade cerrada é, na verdade, o que denominamos especificação conceitual[71]. Assim, a expressão tipicidade cerrada implica uma contradição em termos uma vez que os tipos são sempre e necessariamente abertos. Da mesma, falar em tipicidade aberta configura tautologia.

Ultrapassada a questão terminológica, deve-se deixar claro que não é possível compreender a aplicação do Direito Tributário (ou qualquer outro ramo do direito) como uma atividade avalorativa e despida de qualquer subjetivismo.

Como já anotado acima, o uso da linguagem pelo direito tem como consequência inexorável as dificuldades decorrentes das ambiguidades semânticas. Daí o acerto de GRAU[72] quando afirma que o ato de interpretar é também um ato de criação do direito. Em síntese, cabe repetir que a aplicação do direito não é uma atividade mecânica na qual o aplicador se limite a aplicar o dispositivo legal ao caso concreto, mesmo porque a lei não prevê a multiplicidade de casos que serão regulados por ela.[73]

Portanto, se é certo que a lei em sentido formal deve trazer todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária, não é menos correto que a norma jurídica será construída pelo intérprete a partir de tais disposições, o que pressupõe certo

---

[69] "Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões politicas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsa de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado – não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de todas as formas contemporâneas de renda e riqueza." (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 46)

[70] "A natureza convencional da propriedade é ao mesmo tempo perfeitamente óbvia e facílima de ser esquecida. Todos nós nascemos do contexto de um sistema jurídico minuciosamente estruturado que rege a aquisição, o intercâmbio e a transmissão dos direitos de propriedade. Porém, a economia moderna na qual ganhamos nosso salário, compramos nossa casa, temos nossa conta bancária, economizamos para a aposentadoria e acumulamos bens pessoais, e na qual usamos nossos recursos para consumir ou investir, seria impossível sem a estrutura fornecida pelo governo, que é sustentado pelos impostos." (Ibid, p. 11)

[71] MANEIRA, Eduardo. "Princípio da Legalidade: Especificação Conceitual x Tipicidade". In **Revista Internacional de Direito Tributário.** Belo Horizonte: vol. 1, n. 1, jan-jun/2004, p. 47-58.

[72] GRAU, Eros Roberto. **Porque Tenho Medo dos Juízes**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 44-45.

[73] Vide notas de rodapé nºs 33 e 34.

subjetivismo e decisões quanto ao seu significado (ainda que limitadas pelo texto e contexto), sem que isso implique violação à separação de poderes ou ao princípio da legalidade.

Em conclusão, ainda que se concorde em tese com a afirmação de que o contribuinte tem o direito de escolher dentre as formas negociais à sua disposição a que pareça mais adequada, e qual a tributação que irá onerá-la, não se pode levar tal entendimento ao extremo de pretender que a lei seja de tal forma minuciosa que o contribuinte não necessite interpretá-la (o que pressupõe fazer escolhas e correr riscos).

1.5.2. A tipicidade aberta como decorrência de complexidade social

Em sentido oposto ao de XAVIER, a corrente doutrinária capitaneada por LOBO TORRES[74] defende que a segurança jurídica não seria alcançada pela utilização de conceitos classificatórios, mas por tipos, enunciados abertos à releitura e a novas interpretações, e, portanto, adaptáveis à mutante realidade econômico-social.

Seus defensores partem de uma análise da sociedade pós-moderna, e concluem que a hipercomplexidade social e econômica não se coaduna com os conceitos classificatórios.[75] Nesse sentido, as normas tributárias deveriam ser entendidas como tipos, ou seja, estruturas flexíveis e graduais, mais adaptáveis à mutante realidade econômica e tecnológica dos dias atuais[76].

Com retórica aguda, afirmam que um sistema jurídico formado por conceitos é inviável e está fadado à inutilidade[77], na medida em que a criação de normas gerais por meio de conceitos só seria possível com a desconsideração de muitas notas características da realidade tributável, levando ao empobrecimento do mesmo. Em razão

---

[74] TORRES, Ricardo Lobo. "Legalidade Tributária e Riscos Sociais." In **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 59, p. 95-99.

[75] ROCHA, Sergio André. "A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública." In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 230.

[76] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 133-135.

[77] "Mas a objeção contra a ampla utilização do método conceitual não está só na sua impossibilidade de aplicação ampla. Se assim fosse, este seria um ideal a se buscar na medida máxima possível. Porém, deve-se levar em conta que o pensamento abstrato, dada a sua tendência ao esvaziamento de sentido, levaria ao resultado contrário do esperado, uma vez que dependeria do abandono de muitos traços particulares da realidade e da desunião de cada um desses traços em si, o que acabaria por comprometer a relevância jurídica e o sentido da regulação, já que muitas vezes há exageros na importância de cada um deles, ao se considerar conceitualmente indispensáveis a sua aplicação numa situação de fato, pois nessa dinâmica dos conceitos abstratos não há mais ou menos, mas um isto ou aquilo do pensamento por alternativas." (Ibid, p. 196-197)

disso, seria mais adequado ao ordenamento jurídico-tributário manter uma aproximação da norma ao fato econômico por comparação, e não por uma mera operação de subsunção do fato ao conceito normativo.[78]

Da prevalência dos tipos como modo de pensamento, concluem que as normas jurídico-tributárias não estão (ou não deveriam estar) integralmente previstas nas leis (em sentido formal), havendo espaço para que as autoridades administrativas as interpretem e deem concretude às normas tributárias fixadas mediante de tipos ou conceitos indeterminados.[79] Daí porque o uso de tipos seria mais adequado à apreensão das características dos fatos econômicos em sua totalidade, e não através da seleção de algumas características tidas por essenciais.[80]

Os seguidores dessa corrente (que será denominada instrumentalista) fazem uma forte crítica àqueles que se opõem ao uso de tipos no direito tributário sob alegações de insegurança jurídica, denominando-os pejorativamente[81] de 'formalistas', embora admitam[82] certo desconhecimento quanto às várias acepções do termo.

A doutrina costuma falar de formalismo em três sentidos diversos: (i) formalismo interpretativo, que tanto pode significar a interpretação literal quanto o seu oposto, a busca de um significado sistemático; (ii) formalismo argumentativo, que é o modo de justificar uma decisão tomada apenas em função das normas ou conjunto de normas (ignorando ou ocultando fatos, valores, interesses e consequências que influenciaram a decisão); e (iii) formalismo teórico, que toma a interpretação como uma atividade de conhecimento (e não de decisão), e um discurso descritivo, que pode ser analisado sob o crivo de verdade e falsidade, bem como predica a existência de uma única interpretação verdadeira para cada norma.[83] Além destes sentidos é possível citar um quarto o formalismo aplicativo, que não diz respeito ao modo como os textos são interpretados, mas como as normas são aplicadas. Em outras palavras, essa acepção de

---

[78] Ibid, p. 194.

[79] ROCHA, Sergio André. "A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública." In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 252.

[80] ZILVETI, Fernando Aurélio. **Obrigação Tributária: fato gerador e tipo**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 218.

[81] Foi justamente este preconceito com o formalismo que motivou o Prof. Frederick SCHAUER a escrever um artigo sobre o tema há quase duas décadas: SCHAUER, Frederick. "Formalism". **Yale Law Journal**, Vol. 97, nº 4, 1988. p. 509-548.

[82] ROCHA, Sergio André. "O que é Formalismo Tributário?" in ROCHA, Valdir de Oliveira (org.) **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 227. São Paulo: Dialética, agosto/2014, p 146-147.

[83] GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às Normas**. BINI, Edson (trad.) São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 153-162.

formalismo analisa a tomada de decisões baseada em regras, e o seu oposto, a tomada de decisões baseada em uma livre ponderação de interesses feita pelo julgador.[84]

Os instrumentalistas opõem-se aos formalistas por considerar que as normas tributárias não têm apenas uma única interpretação possível[85], pois também necessitam de concretização através da interpretação jurídica vinculada à uma situação de fato como será visto esta é uma crítica ao formalismo interpretativo, ou cognitivismo).[86]

Em razão disso, concluem que o pensamento por tipos seria mais adequado ao Direito Tributário, na medida em que permite uma rápida adaptação das leis tributárias à realidade econômica, o que possibilitaria a interpretação teleológica das normas tributárias[87], com privilégio à capacidade contributiva[88].

A grande crítica que se pode fazer à essa corrente doutrinária é persistir na crença da existência de uma distinção estanque entre conceitos classificatórios e tipos, seja no modo de representação da realidade, seja no modo de aplicação do direito. Como se pretendeu demonstrar, inexiste essa distinção rígida entre tais formas de pensamento, mas apenas de grau.

Em segundo lugar, a hipercomplexidade da sociedade pós-moderna e a mutante realidade econômica não explicam, isoladamente, a prevalência do pensamento tipológico sobre o conceitual no Direito Tributário, tal como defendida. A evolução interpretativa e abertura aos valores não é prerrogativa dos tipos, pois os conceitos

---

[84] "At the heart of the word 'formalism,' in many of its numerous uses, lies the concept of decisionmaking according to rule." (SCHAUER, Frederick. "Formalism". **Yale Law Journal**, vol. 97, nº 4, 1988, p. 510.

[85] "Os tipos e conceitos indeterminados somente são contraditórios com as mitológicas figuras da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, conforme forjadas pela doutrina formalista pátria que, como visto, pretende que o texto da lei tributária traga uma única e certa mensagem a ser revelada pelo intérprete." (ROCHA, Sergio André. "A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública." In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 253)

[86] RIBEIRO, Ricardo Lodi. "A Tipicidade Tributária." In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 206-207.

[87] ZILVETI, Fernando Aurélio. "Tipos e Linguagem: a gênese da igualdade na tributação." In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 39.

[88] "É importante ressaltar que a utilização dos conceitos abstratos pelas leis tributárias, além de ser uma pretensão praticamente inatingível, e de constituir-se em flagrante prejuízo à capacidade contributiva que se pretende mensurar com a tributação, causa grave lesão também à segurança jurídica, uma vez que o uso de uma linguagem inequívoca só seria alcançado com o mais alto grau de abstração, o que levaria a exclusão de toda conexão com a realidade econômica. Tal conclusão é reforçada pela ideia de que é esta conexão com a materialidade econômica que vincula os atos praticados pelos contribuintes às autorizações constitucionais e legais da tributação e que lhe conferem certeza quanto à legitimação do ônus fiscal." (RIBEIRO, Ricardo Lodi. "A Tipicidade Tributária. " In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 209)

classificatórios também sofrem mutações (ainda que por processo mais lento), e são dotados de certa fluidez[89]. Além do mais, é infundada uma rejeição total ao pensamento conceitual se ambas as formas de pensamento convivem no ordenamento jurídico, razão pela qual é preferível falar em tendências tipológicas ou conceituais.

Em terceiro lugar, afirmar que o uso de tipos admite formas mistas não é o mesmo que considerar a existência de um terceiro modal deôntico para as normas jurídicas cuja hipótese é constituída por tipo. Não parece correta a afirmação de que os conceitos se aplicariam por hipóteses alternativas ("ou....ou") enquanto os tipos admitiriam o "tanto mais...quanto menos".

Tanto nos tipos quanto nos conceitos ou a norma jurídica incide ou não incide, em aplicação direta da lei do terceiro excluído (*tertium non datur*) que decorre do código binário do sistema jurídico.[90] Portanto, os tipos não se aplicam "mais ou menos" a um caso concreto (o que tornaria o direito impraticável). Na verdade, o "mais ou menos" indica a prescindibilidade de determinadas características no tipo (flexibilidade das suas fronteiras), e não uma flexibilidade quanto à sua incidência a um caso concreto. É dizer: por mais flexível que seja o tipo legal, uma vez confirmada sua semelhança com o caso concreto ocorrerá a incidência da norma, não havendo espaço para novas ponderações. Estas ocorrem em momento anterior.

Mas, como adiantado, a maior inconsistência dos defensores do uso de tipos no direito tributário é justificar tal forma de pensamento pela possibilidade de apreensão de todas as nuances econômicas dos fatos tributáveis, em observância aos princípios da igualdade e capacidade contributiva.[91]

---

[89] "É verdade que o tipo, através de sua aproximação com a realidade, sentido e abertura, é carregado de valor e estruturalmente permeável e flexível. Entretanto, no campo jurídico, os conceitos abstratos e fechados também cristalizam valor e significado. A diferença está em que, nos últimos, os valores tornam-se solidificados através de poucas características fixas e rígidas. Da mesma forma, um mínimo de fluidez é reconhecível de igual modo nos conceitos abstratos do direito, os quais mudam de significação ao longo do tempo." (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 92-93)

[90] "A correlação representa também um 'procedimento de alternativas mutuamente excludentes'. 'Ou' a consequência jurídica se dá, 'ou' ela não se dá. No final do processo de aplicação do Direito não existe outra possibilidade. O ponto decisivo não está no 'em grau maior ou menor', mas na 'correlação' constatada ou não-constatada." (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 187)

[91] ZILVETI, Fernando Aurélio. **Obrigação Tributária: fato gerador e tipo.** São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 220.

Quanto a isso, é interessante notar que a corrente instrumentalista direciona suas críticas à doutrina formalista mais tradicional (o formalismo da "velha-guarda" na expressão de STRUCHINER[92]) vinculada a uma visão cognitivista da interpretação.[93]

Entretanto, esta doutrina formalista da "velha-guarda" há muito vem perdendo relevância e não representa mais a forma dominante de compreensão do fenômeno jurídico (no direito tributário brasileiro, talvez seu último representante de peso tenha sido XAVIER). Assim, desapontados com a inexistência do paraíso dos conceitos defendido pelo formalismo da "velha-guarda", a corrente instrumentalista passa a defender o extremo oposto, arvorando-se num verdadeiro absolutismo[94] decisionista baseado em hipertrofia dos princípios jurídicos.

Não é este o momento para debater com profundidade a existência de conceitos econômicos na hipótese das normas tributárias, o que será tratado em capítulo subsequente. Entretanto, pode-se rejeitar desde já a pretensão de justificar o uso de tipos pela possibilidade de tornar mais flexível a incidência da lei tributária às situações econômicas equivalentes (em decorrência de princípios da igualdade e capacidade contributiva).

Como será demonstrado em momento oportuno, tais princípios não têm primazia sobre a segurança jurídica ou legalidade, não podendo ser invocados em detrimento deles. Na verdade, a flexibilidade pretendida implica derrotabilidade da regra tributária em face de ponderação de princípios o que se revela totalmente inadmissível em nosso sistema constitucional.

Não consola a afirmação de que o uso de tipos no âmbito legal confere segurança jurídica adequada aos contribuintes sob a premissa de que a interpretação das normas tributárias não é discricionária, ficando sempre ao crivo do Poder Judiciário[95].

---

[92] STRUCHINER, Noel. "Indeterminação e Objetividade: quando o direito diz o que não queremos ouvir" in MACEDO JR., Ronaldo Porto. BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e Interpretação: racionalidades e instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 133-134.

[93] Como será visto no capítulo 2.

[94] "Os instrumentalistas, aqui representados pelos realistas, têm razão em criticar o formalismo da velha guarda. O problema é que os instrumentalistas se tornam absolutistas desapontados, que quando descobrem que as regras não podem ser tudo aquilo que seriam no 'paraíso conceitual' formalista, onde os conceitos são rígidos e estabelecem que as categorias são aplicadas de uma maneira tudo ou nada, chegam à conclusão extremada de que não existem casos claros, mas apenas casos difíceis (casos de penumbra)." (STRUCHINER, Noel. "Indeterminação e Objetividade: quando o direito diz o que não queremos ouvir" in MACEDO JR., Ronaldo Porto. BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e Interpretação: racionalidades e instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 134)

[95] "(...) desse modo, o fato de a hipótese de incidência ser mais indeterminada não conduz, inexoravelmente, à arbitrariedade da sua aplicação. É que tendo o poder executivo que concretizar o conceito (menos) determinado por meio de instrumentos normativos secundários que atentem às particularidades do caso concreto, mediante razoável distinção entre os contribuintes, todo o processo de

Ora, a segurança jurídica que os contribuintes buscam é justamente saber previamente quais tributos deverão ser recolhidos e em que montante com elevado grau de confiança (segurança interna à norma como forma de limitar sua interpretação[96]), e não a possibilidade de determinar o sentido (segurança externa à norma, como forma de controlar *a posteriori* sua interpretação[97]), com o conforto de poder buscar junto ao Poder Judiciário a defesa de seus direitos.

Em suma, não se nega a impossibilidade de conceitos unívocos que permitam a aplicação mecânica do direito. Por outro lado, tampouco se admite a utilização de tipos tal como pretendidos pelos instrumentalistas, que, de tão lábeis, admitiriam uma ampla gama de interpretações possíveis (ou uma pequena gama de interpretações muito discrepantes entre si), negando ao contribuinte uma cognoscibilidade satisfatória do ordenamento jurídico.[98]

1.5.3. A linha adotada: tendência à especificação conceitual como decorrência da função limitadora das normas tributárias.

Autora de uma das obras mais completas sobre o tema, DERZI admite a existência de tipos em todos os ramos do direito, inclusive no Direito Tributário. Até mesmo por concluir pela impossibilidade de diferenciar de forma estanque os tipos dos conceitos classificatórios, a autora afirma que a diferença entre uma e outra forma de pensamento é gradual, e que é mais adequado falar-se em tendências tipológicas ou conceituais.

Com isso, o uso de tipos normativos mostra-se mais adequado ao Direito Privado, no qual as obrigações surgem da vontade das partes, propiciando a criação convencional de novas formas jurídicas.[99] Nesses casos, a realidade social cria novas formas jurídicas a partir de uma norma em branco autorizadora (o próprio Código Civil autoriza os contratos atípicos) que, apenas posteriormente, ganham contornos legais.

---

concretização está submetido ao controle jurisdicional." (ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2011, p. 328)

[96] ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 330.

[97] Ibid, p. 331.

[98] Ibid, p. 272.

[99] "Havendo ampla margem à autonomia da vontade no direito privado, o regramento por lei não forma, apenas ou predominantemente, ius cogens mas também um significativo complexo de normas dispositivas. Esse é, para nós, o sitio mais propicio aos tipos propriamente ditos." (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 147)

A influência da sociedade também é marcante no Direito Penal, em que a cultura e os costumes vigentes influenciam a criação de normas penais quando novas condutas indesejadas mereçam reproche (ex: crimes de internet), ou a própria sociedade reclame a revogação de norma que criminalize conduta atualmente aceita (ex: movimentos pela descriminalização do aborto).

Entretanto, no Direito Tributário ocorreria justamente o oposto, pois os tributos não nascem espontaneamente na realidade; ao contrário, são criados direta e artificialmente pela lei sobre as manifestações de riqueza. [100] Esse artificialismo legal parece inclinar o Direito Tributário ao uso dos conceitos classificatórios.

A própria autora[101] reconhece que os tipos, por serem formas mais flexíveis e permeáveis às mutações da realidade social, favorecem uma aplicação isonômica e justa da lei, ainda que em detrimento da segurança jurídica. E, justamente por considerar a segurança jurídica um direito constitucional supremo ao lado da vida, liberdade e propriedade (pois os demais seriam meros desdobramentos destes quatro), conclui-se, com DERZI,[102] pela existência de uma tendência classificatória no Direito Tributário.

Apesar das já expostas críticas à discussão sobre tipos e conceitos, ÁVILA[103] chegou à mesma conclusão. Mesmo LARENZ, que defende a prevalência do modo de pensar tipológico, reconhece que o direito contratual seria o campo ideal para a utilização de tipos no direito.[104]

Nessa linha, DERZI afirma que o uso de tipos não seria adequado ao Direito Tributário na medida em que tal conduta permitiria a alteração dos elementos

---

[100] Ibid, p. 63.

[101] "O tipo propriamente dito, por suas características, serve mais de perto a princípios jurídicos como o da igualdade, o da funcionalidade e permeabilidade às mutações sociais e o da justiça. Em compensação, com o seu uso, enfraquece-se a segurança jurídica, a legalidade como fonte exclusiva de criação jurídica e a uniformidade. O conceito determinado e fechado (tipo no sentido impróprio), ao contrário, significa um reforço à segurança jurídica, à primazia da lei, à uniformidade no tratamento dos casos isolados, em prejuízo da igualdade, da funcionalidade e adaptação da estrutura normativa às mutações sócio-econômicas." (Ibid, p. 114-115)

[102] Ibid, p. 128-129.

[103] "Embora não possa ser proposta nenhuma fórmula absoluta, pode-se constatar ao mesmo tempo – eis a tese central de uma doutrina principiológica e abstrata – que no âmbito do Direito Privado, mormente no direito contratual no qual predomina a autonomia privada, as regulações devem ser compreendidas como tipos em geral e, no Direito Tributário ou no Direito Penal, onde a segurança jurídica, a legalidade e a exigência de determinação são da maior importância, os elementos distintivos da hipótese de incidência deveriam ser aplicados como conceitos. E esses conceitos estariam ligados a uma subsunção." (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 192)

[104] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 662-663.

constitutivos da regra-matriz de incidência dos tributos ao talante da autoridade administrativa, em detrimento da segurança jurídica dos contribuintes.[105]

Todavia, apesar de reconhecer que a diferença entre tipos e conceitos é de grau, e que é mais adequado falar em tendências à utilização de determinada forma de pensamento, DERZI não indica uma metodologia clara para definir quando os tipos serão aceitáveis no Direito Tributário e quando ocorrerá o oposto.

Neste ponto, ÁVILA afirma que o uso de tipos ou conceitos será justificado não de forma apriorística, ou em decorrência de princípios jurídicos que prevaleceriam no ordenamento jurídico, mas exclusivamente em decorrência da função da norma jurídica em questão.[106] Hipóteses legais portadoras de conceitos indeterminados só poderiam ser eleitas se verificada a impossibilidade de termos mais precisos (como ocorreria com tributos funcionais, como as taxas e contribuições interventivas).[107] De forma semelhante é o pensamento de SCHOUERI que, muito embora considere os tipos incompatíveis com a determinação normativa exigida pelo direito tributário[108], admite os conceitos indeterminados, especialmente nas normas tributárias que almejem intervenção no domínio econômico.[109]

Ora, se é correto que o uso de tipos ou conceitos decorre da função da norma jurídica, não se pode olvidar que no direito tributário essa função é fundamentalmente limitadora do poder público[110]. Assim, mesmo a flexibilização da determinabilidade das normas jurídicas para os tributos funcionais é indevida.

---

[105] DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 314.

[106] "os princípios jurídicos não podem oferecer nenhuma constatação geral a respeito de uma norma conter um conceito de tipo ou um conceito de classe ou não poder conter nenhuma indeterminação. Essa constatação só pode ser uma constatação concreta, a ser analisada na perspectiva da função da norma jurídica. (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 198)

[107] ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 334

[108] "(...) se o Código Tributário Nacional exige a definição do fato gerador, versa o legislador complementar sobre um conceito, não um tipo. Conforme esclarecido, tipos não se definem, descrevem-se. Não satisfaz, outrossim, ao legislador complementar a mera descrição do fato gerador. Deve ele ser definido." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 257.)

[109] "Deve-se ressaltar que o entendimento acima expressão não diverge, em essência, do apresentado por Xavier, quando diz ser a questão da indeterminação uma problemática não de natureza, mas de grau. A questão não é, assim, se cabem conceitos indeterminados em matéria tributária; é, sim, até que grau são eles admissíveis. A resposta não pode ser absoluta. Deve, sim, ser dada a partir da ponderação dos princípios e valores constitucionais, onde pesará, de um lado, a segurança jurídica, a requerer maior grau de determinação e, de outro, os princípios da Ordem Econômica, demandando agilidade e versatilidade." (ibid., p. 256)

[110] ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 287-289.

A prevalência de princípios garantidores de segurança jurídica (como a legalidade) sobre os princípios de justiça material como igualdade e a supremacia do interesse público revela a função limitadora da norma tributária

Assim, os princípios que informam o direito tributário (como a legalidade) exigem a maior cognoscibilidade possível quanto aos elementos da obrigação tributária (ainda que uma determinabilidade absoluta seja impossível), o que revela a primazia da função limitadora da norma tributária, aproximando-as do pensamento por conceitos.

Em outras palavras, a prevalência dos conceitos classificatórios no direito tributário (ao menos nas normas que formam a regra-matriz de incidência, independentemente da espécie tributária) decorre do maior peso pelo Texto Constitucional aos princípios informadores da segurança jurídica do contribuinte.

2. A INTERPRETAÇÃO E A CIÊNCIA DO DIREITO

2.1. Definição e questões problemáticas.

A interpretação jurídica pode ser definida como toda atribuição de sentido a uma disposição – um enunciado de um documento normativo – que seja identificável como fonte do direito em um dado ordenamento jurídico.[111]

Essa definição não é imune a críticas. Alguns autores[112] rejeitam dar tal amplitude à atividade interpretativa, ao argumento de que ela levaria a um paradoxo: compreender toda e qualquer atribuição de sentido como interpretação implica reconhecer que a própria interpretação precisaria ser interpretada, e assim sucessivamente. Assim, para estes autores, a interpretação propriamente dita teria lugar quando, após a apreensão de sentido do texto, restassem ambiguidades a ser dirimidas.

A crítica, contudo, parece injustificada, na medida em que a própria clareza ou obscuridade de determinado texto pode ser controversa; mesmo às palavras mais corriqueiras podem ser atribuídos significados distintos quando incluídas em um texto legal.[113]

Exemplos não faltam sobre isso: o art. 150, VI, *d*, da CF/88 prescreve a imunidade de livros, jornais e periódicos, dispositivo este que, em princípio, careceria mesmo de interpretação (se não quanto à extensão, ao menos quanto ao objeto imunizado). Todavia, já foi publicada pelo menos uma obra de doutrina em que se discutia exclusivamente se tal imunidade alcançava os chamados livros eletrônicos, vale dizer, se o vocábulo "livros" abarcava apenas os livros em papel ou também os virtuais.[114]

O que se quer demonstrar é que conclusão sobre a desnecessidade de interpretar determinado texto normativo (melhor dizendo, a desnecessidade de buscar outro

---

[111] GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às Normas**. BINI, Edson (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23-24.

[112] "If all understanding is interpretation, then all interpretation is itself in need of interpretation. That is, if understanding a rule, symbol or sign is a matter of an act of interpretation standing between the interpreter and the thing interpreted, there is no reason why this same logic should not apply do the interpretation itself. (…) Rather, this argument is that interpretation cannot explicate the very idea of understanding because it gives rise to an infinite regress of interpretations (the Regress Argument). In the end, interpretation obscures rather than illuminates the phenomenon of human understanding." (PATTERSON, Dennis. "Interpretation in Law". **San Diego Law Review**, vol. 42. San Diego [US], Ashgate, 2005, p. 54)

[113] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 341.

[114] MACHADO, Hugo de Brito (org.). **A Imunidade do Livro Eletrônico**. São Paulo: Atlas, 2003.

significado distinto da linguagem comum) é ela mesma decorrente de interpretação, ainda que realizada automaticamente e de modo irreflexivo. Possível afirmar, portanto, que "cualquier texto normativo, en cualquier situación, necesita interpretación", na medida em que "cualquier atribución de significado a un texto constituye interpretación."[115]

Posto isso, cabe ao intérprete do direito reformular (ou reescrever, traduzir) as disposições textuais de fontes jurídicas para uma linguagem mais clara, compreensível. O produto desta complexa atividade intelectual é a norma jurídica.[116]

Algumas premissas devem ser construídas sobre a interpretação, dado que irão nortear as conclusões ao longo do presente trabalho. A primeira: saber se a interpretação consiste em um ato de conhecimento ou em um ato de decisão. A segunda, que a interpretação pode ser realizada em abstrato. A terceira, compreender se e quais métodos argumentativos devem ter prevalência neste mister. A quarta, definir o princípio da vontade racional da lei em contraposição à vontade do legislador.

2.2. Interpretação como conhecimento, como decisão e como criação do direito.

Discute-se se essa complexa atividade intelectual seria apenas um ato de conhecimento (identificação do significado latente do texto), ou, ao contrário, um ato de decisão. Em suma, questiona-se se a interpretação consiste em um ato de descoberta do significado preexistente ou, ao contrário, em um ato de vontade, por meio do qual se escolhe o significado adequado, com certa carga de subjetivismo.

A melhor resposta para esta pergunta parece ser: as duas coisas. De acordo com a teoria aqui adotada, a interpretação consiste inicialmente em um ato de descoberta dos significados possíveis do texto, e, em um momento posterior, em um ato de decisão, por meio do qual se escolhe o significado mais adequado. Em algumas hipóteses ainda (quando os significados possíveis não são considerados satisfatórios), a interpretação poderá significar ainda um ato de verdadeira criação do direito.

A atividade cognitiva da interpretação (interpretação-averiguação) consiste em identificar os significados possíveis para um texto normativo, utilizando-se os diversos

[115] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 342.
[116] Ibid, p. 26.

métodos de interpretação.[117] Esta forma de atividade interpretativa ressalta a ambiguidade e flexibilidade da linguagem (já que admite a possibilidade de diversos sentidos para o mesmo temo), e se assemelha a uma definição informativa, isto é, reconhecimento dos usos linguísticos efetivos de determinada palavra.

Já a interpretação decisória (interpretação - decisão), consiste em escolher um significado, dentre aqueles elencados pela interpretação cognitiva, descartando os demais.[118] Portanto, a interpretação decisória pressupõe a interpretação cognitiva, e consiste na atribuição de um significado, dentre aqueles possíveis, para o texto normativo.

Por fim, a interpretação pode consistir não na escolha de um dos diversos significados "possíveis" do texto, isto é, dos significados verificados a partir da interpretação cognitiva, mas em outro significado absolutamente distinto daqueles tidos como possíveis a partir do cognitivismo (ou seja, uma interpretação - criação).[119]

Conquanto a interpretação criadora de direito novo possa advir de qualquer jurista, esta apenas terá eficácia jurídica quando realizada por um órgão de aplicação do direito legitimado pelo ordenamento.[120] Uma tal interpretação criadora quando realizada por autoridade judicante terá o condão de estender os limites do sentido literal possível (expressão não utilizada neste trabalho no sentido dado por LARENZ[121]). Esta interpretação criadora serviria como orientação para as futuras interpretações atividades de interpretação cognitivas e decisórias.[122]

---

[117] Ibid, p. 45-46.
[118] Ibid, idem.
[119] Ibid, p. 47.
[120] Ibid, p. 48.
[121] Para LARENZ, o sentido literal possível seria "tudo aquilo que nos termos do uso linguístico que seja de considerar como determinante em concreto – mesmo que porventura em circunstâncias especiais" (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.) Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 454). Como aponta VELLOSO, o sentido literal possível não se confunde com todas possibilidades semânticas do texto (interpretação cognitiva), mas em um número menos amplo de variações, delimitados pelo seu uso específico (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 187).
[122] "(...) una interpretación creadora, que atribuya al texto del que se trate un significado distinto y ulterior respecto a aquellos considerados posibles en el ámbito de la interpretación cognitiva (N4, supongamos), tiene el efecto de extender pro futuro el marco de los significados posibles. De manera que desde ese momento en adelante la interpretación cognitiva deberá reconocer ese nuevo significado (N4) como uno de los significados admisibles." (GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 75)

E mesmo a interpretação criadora pretendida pelos juristas desprovidos de legitimação judicante (isto é, pela doutrina), terá extrema validade como forma de orientação (e legitimação) das futuras decisões dos órgãos julgadores.[123]

2.3. A teoria da interpretação adotada: o ceticismo moderado.

A teoria cognitivista da interpretação (também chamada formalista) entende a interpretação jurídica como um ato de descobrimento do significado.[124] Esta teoria pressupõe a existência de um sentido unívoco e suscetível de apreensão em todo texto normativo, que permitiria uma (e apenas uma) interpretação "correta" ou "verdadeira", considerando-se falsas ou equivocadas as demais.[125] Fundamenta-se, sobretudo, na separação clássica de poderes, segundo a qual caberia ao parlamento criar normas e ao Poder Judiciário apenas aplicá-las, sem qualquer ato de vontade.

Entretanto esta teoria não parece coerente com a realidade da prática jurídica. Afirmar que há uma e apenas uma interpretação correta para cada texto normativo equivale a ignorar completamente a textura aberta da linguagem e a equivocidade e ambiguidade dos textos normativos.

Ademais, busca um ideal de 'verdade absoluta' quanto às propostas interpretativas que é francamente inatingível, em primeiro lugar porque estas não se submetem aos postulados de verdadeiro ou falso.[126] Na verdade, as interpretações serão tão verdadeiras quanto coerentes forem os argumentos que as sustentem.

E ainda que se considere uma determinada interpretação como correta, esta conclusão será válida *hic et nunc* (aqui e agora). Por mais que tenham pretensão de generalidade e perenidades as interpretações jurídicas são tão definitivas quanto forem

---

[123] ÁVILA, Humberto. "A Doutrina e o Direito Tributário" in ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 235. ÁVILA, Humberto. "Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo." In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz et. al. (coord.) **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, nº 29, p. 199.

[124] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2014, p. 347.

[125] Ibid. p. 348.

[126] "Se bem que toda interpretação, devida a um tribunal ou à ciência do Direito, encerre necessariamente a pretensão de ser uma interpretação 'correcta', no sentido de conhecimento adequado, apoiado em razões compreensíveis, não existe, no entanto, uma interpretação 'absolutamente correcta', no sentido de que seja tanto definitiva, como válida para todas as épocas. Nunca é definitiva, porque a variedade inabarcável e a permanente mutação das relações da vida colocam aquele que aplica a norma constantemente perante novas questões. Tão-pouco pode ser válida em definitivo, porque a interpretação, como ainda haveremos de ver, tem sempre uma referência de sentido à totalidade do ordenamento jurídico respectivo e às pautas de valoração que lhe são subjacentes." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.) Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 443)

finitos os fatos que a norma será chamada a regular, e imutáveis os valores defendidos pela sociedade em que está inserida. Em suma, a teoria cognitivista não pode ser aceita porque as "normas são – por definição – variáveis dependentes da interpretação".[127]

Cabe destacar que atualmente poucos autores defendem a adoção integral da teoria cognitivista da interpretação, sem qualquer espaço de flexibilização, notadamente quanto à influência de fatores subjetivos no resultado da interpretação.

Na verdade, o que se verifica é uma confusão conceitual: muitos autores utilizam expressões condizentes com o cognitivismo para, em um momento posterior, afirmar expressamente a existência de uma atividade decisória.

Por exemplo, embora GRAU[128] defenda que a norma está "involucrada" no texto normativo (aparentemente adotando a teoria cognitivista), o próprio autor admite expressamente que existirão tantas interpretações quanto forem os intérpretes, e que a norma jurídica é "produzida" por estes. Também não é demais ressaltar a semelhança entre a teoria da interpretação de GUASTINI (segundo a qual há inicialmente uma atividade cognitivista seguida da decisória) com o "percurso gerador de sentido" de BARROS CARVALHO que tenta traduzir operações semelhantes em termos lógicos.[129]

Já a teoria cética (também chamada realista) entende que a intepretação (sobretudo a interpretação judicial), não é um mero ato de descobrimento, mas, ao contrário, um ato de vontade por meio do qual o juiz (ou jurista) escolhe o significado que lhe pareça mais correto ou coerente.[130] Assim, a atribuição de significado aos textos normativos seria um ato discricionário dos intérpretes, mas um ato discricionário que

---

[127] GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às Normas**. BINI, Edson (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 28.

[128] "O produto da interpretação é a norma expressada como tal. Mas ela (a norma) parcialmente preexiste, potencialmente, no invólucro do texto, invólucro do enunciado normativo. Ela se encontra apenas parcialmente nele involucrada, porque a realidade também a determina. Insisto neste ponto: a norma é produzida pelo intérprete não apenas a partir de elementos que se desprendem do texto (mundo do dever-ser), mas também a partir de elementos da realidade (mundo do ser). Interpreta-se também o caso, necessariamente, além dos textos e da realidade – no momento histórico no qual se opera a interpretação – em cujo contexto serão eles aplicados. Vale dizer: a norma encontra-se (parcialmente) em estado de potência, involucrada no enunciado (texto ou disposição). O intérprete a desnuda. Neste sentido – isto é, no sentido de desvencilhamento da norma de seu involucro, no sentido de fazê-la brotar do texto, do enunciado – é que afirmo que o intérprete produz a norma." (GRAU, Eros Roberto. **Porque Tenho Medo dos Juízes**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 44-45.)

[129] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 141-166. Reconhecendo que BARROS CARVALHO prevê uma atividade decisória na interpretação: PISCITELLI. Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2011, p. 99-100. No sentido oposto, de que a teoria de BARROS CARVALHO abarca apenas o cognitivismo: ÁVILA, Humberto. "Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo." In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz et. al. (coord.) **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, nº 29, p. 181-204.

[130] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 350.

deve ser justificado mediante uma argumentação jurídica consistente e transparente que lhe dê sustentação, e não oculto embaixo de um suposto significado objetivo.[131]

A teoria cética apresenta duas variantes, definidas por GUASTINI[132] como "moderada" e "radical".

A teoria cética "moderada" reconhece que todo texto normativo abstratamente analisado é imbuído de determinada vagueza, e, portanto, admite um determinado número de significados possíveis, que deve ser escolhido dentre aqueles apreendidos pela interpretação cognitiva. Neste diapasão, a interpretação judicial é sempre e necessariamente decisória, e, em alguns casos, criadora de normas jurídicas.

Já a teoria cética radical[133] considera que os textos normativos não têm qualquer significado antes de interpretados, de maneira que os intérpretes podem atribuir, em última instância, qualquer significado a um texto normativo. Nesta hipótese a interpretação judicial será sempre "criadora" de significados, justamente porque não há qualquer limite à atividade judicante.

A teoria cética radical não pode ser aceita, pois implicaria reconhecer que não há qualquer forma de controle sobre a atividade jurisdicional. Em outras palavras, esta teoria tem o condão de legitimar qualquer forma de decisionismo, chegando mesmo a subverter a separação de poderes.

Embora se admita que em toda interpretação há uma decisão que influencia seu resultado, e que a mesma não se submete a postulados de verdade/falsidade, não é menos verdade que esta decisão não é livre, mas deverá ser legitimada pela sua coerência argumentativa.[134]

Por outras palavras, a vagueza da linguagem não implica reconhecer que a mesma admite qualquer significado, ou uma manipulação dos mesmos num "vale tudo" interpretativo, como quer a teoria cética em sua vertente mais radical.[135] Como afirma STRUCHINER, "a linguagem do direito possui um significado compartilhado e podemos, em um grande número de casos, afirmar que ele não está sendo observado".

---

[131] KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 130-131.
[132] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2014, p. 351.
[133] Ibid, p. 352.
[134] "Ainda que uma decisão jurisdicional, ou em geral um conhecimento jurídico, não tenha de ser 'verdadeiro' como um juízo de facto (A é vermelho), tem de fazer sentido." (KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 89)
[135] ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 259.

Nesta linha, o autor aponta com perspicácia a inviabilidade da teoria cética, pois "o simples fato de podermos afirmar que o juiz está errado demonstra que o direito não é meramente aquilo que os juízes decidem".[136]

Por fim, a teoria eclética considera que a norma tem um núcleo de significado (dentro do qual a interpretação é ato de conhecimento) e uma área de penumbra (no qual a interpretação é um ato de vontade, ou decisão). Sua inconsistência reside no fato de ignorar que mesmo nos casos fáceis, há uma decisão (ainda que automática e irreflexiva), quanto à manutenção do sentido usual da palavra, ou, na escolha de um dos sentidos usuais da palavra contida no texto normativo. Por outras palavras, mesmo nesta hipótese há uma decisão do intérprete que influencia o resultado da interpretação.

Com base nestes fundamentos, exsurge a teoria cética (segundo a qual toda interpretação corresponde uma decisão) em sua vertente moderada (para a qual esta decisão não é nem poderia ser ilimitada) como aquela que melhor explica sua complexidade, mas, dialogicamente, impõe limites e formas de controle ao fenômeno da interpretação jurídica.

2.4. Da interpretação à aplicação do direito: a possibilidade de interpretar os textos normativos em abstrato.

Definida a interpretação como um ato de decisão, passa-se a analisar se esta pode ocorrer *in abstrato* ou apenas diante de um caso concreto. Em outras palavras, passa-se a perquirir se a interpretação é uma atividade distinta da aplicação do direito.

Trata-se, certamente, de um dos temas mais espinhosos da teoria da interpretação, seja pela escassa literatura relacionada, seja porque ambas atividades estão inexoravelmente conectadas na prática jurídica, sendo mesmo difícil distingui-los no processo lógico de interpretação.

Para GRAU[137] não é possível dissociar a atividade de interpretação e aplicação do direito, pois a primeira consistiria justamente em aplicar a lei a cada caso concreto, vale dizer, a interpretação envolve a consideração dos fatos[138]. O autor entende que os textos normativos necessitam de interpretação não apenas pela sua equivocidade e

[136] STRUCHINER, Noel. "Indeterminação e Objetividade: quando o direito diz o que não queremos ouvir" in MACEDO JR., Ronaldo Porto. BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e Interpretação: racionalidades e instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 130.
[137] GRAU, Eros Roberto. **Porque Tenho Medo dos Juízes**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 47.
[138] Ibid, p. 53

ambiguidade, mas também na medida em que os mesmos devem ser aplicados a casos concretos.[139] Também é o entendimento de LOBO TORRES[140], para quem a cisão entre interpretação e aplicação teria raízes na vetusta Jurisprudência dos Conceitos, e de GODOI,[141] que afirma ser a interpretação um constante ir e vir dialético da norma aos fatos.

ANDRADE sustenta que, embora se possa cogitar dos significados possíveis em abstrato (interpretação-averiguação), a escolha do significado dentre aqueles significados possíveis do texto (interpretação-decisão), estaria intimamente relacionada ao caso concreto a ser decidido.[142] Apesar de seguir na mesma linha, MACHADO[143] aponta que, por vezes, os próprios Tribunais realizam uma interpretação em abstrato, como é o caso do controle concentrado de constitucionalidade.

De fato, dentre os autores que se debruçaram sobre este tema, sobressaem aqueles que negam a possibilidade de se apartar a interpretação e aplicação do direito. Por outro lado, dentre aqueles que defendem abertamente a interpretação em abstrato é comum fundamentar esta posição na teoria cognitiva da interpretação[144], já afastada anteriormente.

---

[139] Ibid, p. 32-33.

[140] TORRES, Ricardo Lobo. "Interpretação e Integração da Lei Tributária" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 337.

[141] GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária.** São Paulo: Dialética, 2010 p. 277.

[142] "Como lembrado por Hans Kelsen, os cientistas podem sempre apontar possíveis interpretações, podem cogitar da construção de molduras normativas de aplicação, mas a aplicação concreta da norma jurídica implicará uma decisão (na terminologia kelseniana, um ato de vontade). Essa decisão está intimamente relacionada com o caso concreto. Uma lei tributária não possui respostas para todas as perguntas, mesmo na interpretação de palavras corriqueiras, os fatos podem influenciar no resultado da norma construída." (ANDRADE, José Maria Arruda. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Lei Tributária à Análise Econômica do Direito" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 184-185)

[143] "Examinar uma norma de forma genérica, ou seja, sem cogitar de sua aplicação a um caso concreto, leva-nos a uma diversidade de sentidos possíveis. É a atividade desenvolvida pela doutrina, que se dedica ao estudo da norma buscando os diversos sentidos que devem orientar o seu aplicador. Este, por sua vez, diante de um caso concreto exerce um ato de vontade ao interpretar a norma e escolher o sentido que melhor se adequa para regular a conduta por ele examinada. Em alguns casos, contudo, mesmo os órgãos julgadores encarregados da aplicação precisam buscar um sentido para a norma em tese, ou seja, interpretá-la sem a aplicação a um caso concreto. É o que acontece quando o Supremo Tribunal Federal, no regime de controle difuso, analisa a constitucionalidade de uma norma." (MACHADO, Schubert de Farias. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 438)

[144] Nesta linha, cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 89-91 e 114. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária** (o significado do parágrafo único do art. 116 do CTN), 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 139. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19 e sgts. MELO, Marcia Soares. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei**

Entretanto, como se tentará demonstrar, reconhecer a segregação entre interpretação e aplicação do direito não equivale à adoção da teoria cognitivista da interpretação.

Primeiro as definições. Embora não sejam facilmente distinguíveis, a interpretação e a aplicação do direito são atividades cronologicamente distintas: a segunda pressupõe que a primeira já tenha sido realizada (ainda que automática e irrefletidamente).

A interpretação em abstrato (orientada aos textos) consiste em identificar o significado de um texto normativo sem qualquer referência a um caso concreto. Por outro lado, a interpretação em concreto (orientada aos fatos) consiste em subsumir um caso concreto no campo de aplicação de uma norma em abstrato previamente considerada.[145] Enquanto a interpretação em abstrato (interpretação *stricto senso*) equivale a atribuir significados a textos normativos produzindo as normas jurídicas, a interpretação em concreto (aplicação do direito) consiste em identificar os casos concretos sobre os quais cada norma incide.[146]

Em segundo lugar, porque a linguagem normativa é dotada de autonomia semântica, independentemente do caso concreto. Embora a linguagem normativa seja sempre utilizada com vistas a um objetivo (ou seja, em regular determinada gama de acontecimentos), as palavras são dotadas de significado próprio, que independe das circunstâncias em que utilizadas.[147] Por este motivo não é dado alterar radicalmente o conteúdo semântico de determinado vocábulo ao sabor do contexto em que inserido, sob pena de tornar impossível a comunicação. Ainda que o significado das palavras possa mudar com o passar do tempo (notadamente quando acompanhado de uma evolução social), essa alteração deve ser justificada pelo seu uso generalizado, e não apenas nas circunstâncias daquele caso concreto.

Veja: defende-se aqui que o caso concreto não deve influenciar na interpretação de determinado texto legal, embora se reconheça que a realidade dos fatos influencia a própria linguagem (e, via de consequência, a norma construída a partir do texto legal).

Tributária. São Paulo: Dialética, 2010, p. 295. ICHIHARA, Yoshiaki. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 474-475.

[145] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 33.

[146] Ibid, p. 35.

[147] SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life.** Oxford [EN]: Clarendon, 2002, p. 55-56.

Em terceiro lugar, porque a interpretação dos textos normativos apresenta problemas de ambiguidade (não sabemos se o texto exprime a norma N1 ou N2), complexidade (sabemos que o texto exprime a norma N1, mas não sabemos se exprime a N2), implicação (o fato de o texto exprimir N1 atrai automaticamente N2?), derrotabilidade (exceções implícitas à norma) e coordenação (saber se as hipóteses mencionadas na norma N1 são taxativas ou exemplificativas), o que pressupõe a existência de um sentido acontextual das palavras.[148]

Além da equivocidade, os textos normativos são dotados da vagueza que é inerente ao uso da linguagem.[149] Todas estas formas de equivocidade dos textos normativos podem ser solucionadas através da interpretação em abstrato, que, dessa forma, contribui para reduzir a indeterminação do ordenamento jurídico.[150]

Em quarto lugar, há os riscos de se conceber interpretação e aplicação como uma atividade una e indivisível. Com a fusão entre interpretação e aplicação do direito, toda interpretação (decisão sobre o alcance de determinada norma legal) estará irremediavelmente influenciada pelo resultado que a incidência desta própria norma legal irá gerar naquele caso concreto. [151] Conquanto não se negue que, em alguns casos excepcionais, uma determinada norma legal deixe de ser aplicada para evitar situações de profunda injustiça (casos de derrotabilidade da regra), é absolutamente necessário que não se confunda o âmbito de incidência desta regra com sua aplicação a determinado caso concreto.

Pode ser que determinada situação de fato seja realmente alcançada pela norma, mas diante das peculiaridades do caso concreto, deixe de ser aplicada. Neste caso, o aplicador da lei poderá afastar a norma incidente por razões pragmáticas, devidamente justificadas, e que sejam condizentes com valores albergados pelo ordenamento jurídico. Outra coisa bastante distinta é o intérprete/aplicador da lei, ao analisar o mesmo caso concreto, entender que a lei não incide (isto é, a situação fática está fora do campo de incidência).

---

[148] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 55-59.

[149] ÁVILA, Humberto. "Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo." In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz et. al. (coord.) **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, nº 29, p. 190-192.

[150] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 60.

[151] Em sentido contrário, MÜLLER entende ser impossível descolar a norma jurídica do caso jurídico, por entender que a multiplicidade de casos a serem regulados pela norma torna impossível a identificação da vontade do legislador, ou da vontade objetiva da lei. (MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho de Direito Constitucional**, 3ª ed. NAUMANN, Peter (trad.) Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 47-54).

Tome-se um exemplo: em determinada *autobahn* na Alemanha é proibido trafegar com velocidade inferior a 120 km/h sob pena de multa. Entretanto, diante de péssimas condições climáticas, os veículos passem a trafegar em velocidade muito inferior para não causar acidentes. Fundindo interpretação e aplicação da norma, o policial poderia concluir que, diante do caso concreto, a norma deve ser interpretada de modo que a velocidade mínima admitida seja 60 km/h e a conduta dos motoristas não seja tida por ilícita. Lado outro, a se manter a segregação entre interpretação e aplicação da norma aqui pretendida, o policial não irá conjecturar sobre a interpretação da norma diante do caso concreto: inequivocamente a velocidade mínima é de 120 km/h e, abstratamente considerando, os motoristas estão agindo ilicitamente. Contudo, diante da peculiaridade do caso concreto a regra será afastada (derrotada) e nenhuma punição será aplicada.

Embora os resultados alcançados sejam os mesmos, na primeira hipótese o aplicador da norma agiu com grande discricionariedade, alterando o próprio alcance da proibição contida na regra. No segundo caso não se pretendeu alterar o âmbito de incidência da norma, mas apenas sua aplicação ao caso concreto.

Outro exemplo mais afeito ao objeto de estudo: ao fiscalizar uma instituição financeira que realiza contratos de *leasing* o auditor de tributos entende estar diante de hipótese de prestação de serviços, sujeita ao ISS. Para aqueles que compreendem existir uma cisão entre interpretação e aplicação do direito, o lançamento de ofício do imposto sobre serviços, neste caso, deveria pressupor uma interpretação do texto legal que leve à conclusão de que o *leasing* (ou ao menos uma das suas modalidades) configura uma autêntica prestação de serviço. Já essa interpretação do texto legal ainda seria precedida por outra interpretação, sobre o que é "serviço" para fins tributários.

Há, portanto, uma atividade escalonada, partindo da premissa maior (para fins tributários serviço é obrigação de fazer), para a premissa menor (*leasing* configura serviço, assim entendido como uma obrigação de fazer), levando à conclusão (*leasing* é serviço, devendo sofrer incidência do ISS).

Lado outro, aqueles que sustentam a impossibilidade de distinguir interpretação e aplicação do direito, iniciam a reconstrução de sentido com a premissa menor (saber se o contrato de *leasing* é prestação de serviços), ou, em uma hipótese ainda mais radical, para a conclusão (se este contrato de *leasing* específico é prestação de serviços). Na primeira hipótese (iniciar com a premissa menor), a interpretação - decisão será incapaz de servir como orientação para definir a incidência do imposto sobre novas

hipóteses contratuais ainda não analisadas. Na segunda hipótese, será incapaz mesmo de servir como orientação para definir a incidência do imposto sobre outros contratos de *leasing*. Em ambos os casos, a reconstrução do conceito de serviços foi contaminada pelas peculiaridades do caso concreto, de modo que não poderá servir como parâmetro nos julgamentos futuros.

O que se quer demonstrar é que o entendimento segundo o qual em toda hipótese o jurista (ou o julgador) reconstrói a norma de acordo com o caso concreto acarreta interpretações *ad hoc*, ou seja, uma interpretação específica para cada caso concreto, em absoluto prejuízo da segurança jurídica.[152] Da mesma forma que a norma jurídica é criada abstratamente para atingir um número indeterminado de casos concretos, também a interpretação desta norma abstrata deve apresentar fundamentos que sejam aplicáveis a um número indeterminado de casos.[153] É importante privilegiar a justiça formal, pois de outro modo, para cada caso julgado poderia ser apresentada uma interpretação distinta da mesma norma.

Com efeito, embora a interpretação admita um ato de vontade na escolha do significado adequado (dentre os possíveis), esta escolha deve ser adotada de forma consistente e transparente. Tal consistência não será alcançada através da reconstrução da norma diante de cada caso concreto, aumentando ou diminuindo seu âmbito de incidência conforme as peculiaridades fáticas que serão reguladas: o texto normativo é um só, e admitir sua constante e ininterrupta alteração de sentido traz um inegável estado de insegurança jurídica.

Uma coisa é admitir que a interpretação é um ato de vontade, mas uma vontade fundamentada que, por isso mesmo, uma vez estabelecida não deve ser alterada sem argumentos ainda mais robustos. Outra coisa bastante diferente é entender a

---

[152] Essa ressalva é feita por LARENZ, que em sua obra não segrega a interpretação da aplicação do direito. "Embora o juiz seja levado, pelo caso a resolver, a interpretar de novo um determinado termo ou uma determinada proposição jurídica, deve interpretá-los, decerto, não apenas precisamente para este caso concreto, mas de maneira a que a sua interpretação possa ser efectiva para todos os outros casos similares. Se os tribunais interpretassem a mesma disposição em casos similares ora de uma maneira, ora de outra, tal estaria em contradição com o postulado da justiça de que os casos iguais devem ser tratados de igual modo (...)." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.) Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 442). No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 342-343.

[153] "O tribunal que hoje decide um caso específico entre indivíduos deveria levar em conta seu dever, pelo menos seu dever inicial, de decidir o caso em termos compatíveis com decisões anteriores sobre as mesmas questões ou questões semelhantes. No mínimo, a justiça formal exige que, exceto por fortes razões, ele não decida o caso atual de uma forma diferente da adotada em suas decisões anteriores em casos semelhantes." (MACCORMICK, Neil. **Argumentação Jurídica e Teoria do Direito**. BARCELLOS, Waldéa (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 96.)

interpretação como aplicação do texto legal sem qualquer pretensão de consistência e coerência, posto que orientada especificamente para os casos concretos analisados.

Por outras palavras, até mesmo para possibilitar o controle intersubjetivo da aplicação da regra, é extremamente saudável e relevante que se tenha absoluta clareza quanto à incidência da mesma a determinado caso concreto, ainda que deixe de ser aplicada. Lado outro, caso essa opção de não aplicação da regra seja camuflada por uma alteração *ad hoc* no seu âmbito de incidência, faltarão meios para controlar a legitimidade daquela conduta.

Neste sentido a consistência na aplicação do direito depende justamente da uniformidade na sua aplicação, que será alcançada através da elaboração em abstrato da norma jurídica, e posterior subsunção dos casos concretos a ela, ainda que se admita sua derrotabilidade em determinados casos, ou a evolução interpretativa em outros.

2.5. Metodologias de interpretação jurídica.

A doutrina tributária usualmente destaca os critérios interpretativos clássicos de SAVIGNY (gramatical, lógico, histórico e sistemático), além do teleológico, sem, contudo, apontar como tais métodos devem ser utilizados para justificar uma dada interpretação.

Na verdade, em muitas hipóteses os critérios interpretativos são apenas mencionados pela doutrina como forma de flexibilizar[154] concepções metodológicas mais afeitas ao cognitivismo, com a inegável equivocidade dos textos normativos. Mas, paradoxalmente, a equivocidade dos textos normativos é causada, na maior parte das vezes, justamente pela multiplicidade de métodos interpretativos à disposição do intérprete. [155] Nessa linha, passa-se a analisar as metodologias de interpretação mais difundidas no Direito Tributário, bem como seus pontos positivos e negativos.

2.5.1. O percurso gerador de sentido de BARROS CARVALHO.

[154] ANDRADE, José Maria Arruda. **Interpretação da Norma Tributária.** São Paulo: MP Editora, 2006, p. 80.
[155] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2014, p. 62-64.

Segundo a teoria do percurso gerador de sentido de BARROS CARVALHO[156], a construção das normas jurídicas pode ser representada por um processo escalonado de intelecção, no qual quatro subsistemas sucessivos e intercambiáveis de linguagem se sobrepõem (S1, S2, S3 e S4).

Na primeira fase (plano S1) do 'percurso gerador de sentido' encontra-se o texto em estado bruto, isto é, o suporte físico que contem as expressões do dispositivo jurídico que se pretende interpretar. Neste momento a sobressai a literalidade das palavras que, quando interpretadas, irão compor a norma jurídica.

No plano S2 inicia-se a construção do conteúdo da norma jurídica. Neste momento o hermeneuta analisa as possibilidades semânticas dos vocábulos utilizados pelo texto, definindo o sentido literal possível.

Passando-se ao plano S3, é escolhido o significado mais adequado dentro do sentido literal possível, e o antecedente e o consequente da norma jurídica são acoplados a um modal deôntico, construindo a norma jurídica. Por fim, no plano S4 é realizada a conformação da norma prevista no plano S3 ao ordenamento jurídico, com a incidência dos princípios e valores à hipótese e ao consequente formulados.

Embora esta doutrina tenha o mérito de tentar apresentar uma explicação racional para a construção de significados das palavras a partir do texto, peca por deixar de apontar os critérios que deverão ser utilizados na escolha dos significados possíveis em cada plano. Ou seja, não são apresentados parâmetros (ainda que abertos) para justificar a escolha de determinado significado na passagem do plano S2 para o S3, ou ainda para verificar a incompatibilidade no plano S4, do resultado encontra no plano S3.

Em outras palavras, o percurso gerador de sentido diz *o que* fazer, mas não *como* fazer. A consequência é que as justificativas que fundamentam as escolhas realizadas pelo intérprete ficam encobertas, o que impossibilita sua análise crítica.

2.5.2. A busca do sentido literal possível em LARENZ.

A doutrina de LARENZ também pretende um escalonamento da atividade interpretativa a partir dos critérios criados por SAVIGNY (embora transcendentes a eles), e de forma mais sofisticada do que o percurso gerador de sentido.

[156] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 141-166.

A reconstrução do conteúdo significativo se inicia com o critério gramatical, apontado como o ponto de partida e também o limite da interpretação. Este critério aponta para a prevalência do uso técnico das palavras utilizadas pelo legislador, ou, na falta deste, o seu sentido corrente. Esclarecido o significado técnico das palavras, eliminam-se outras variáveis de significado, e, na maioria das vezes, é encerrado o trabalho de reconstrução interpretativa.[157]

Ao conjunto de possibilidades significativas dentro de um contexto de significado, que o autor denomina 'sentido literal possível'.[158] O sentido literal possível em LARENZ não se confunde com as possibilidades semânticas do texto, mas em um número menos amplo de possibilidades semânticas, que sejam aderentes ao contexto de significado.[159]

O critério seguinte é o da interpretação sistemática, compreendido como a seleção das variantes semânticas eleitas pelo critério gramatical, em sintonia com o 'contexto de significado', pois, "entre várias interpretações possíveis segundo o sentido literal, deve por isso ter prevalência aquela que possibilita a garantia de concordância material com outra disposição."[160]

Este 'contexto de significado' é o sistema normativo em que o enunciado interpretando está inserido. Pode ser compreendido como os demais dispositivos da mesma lei (evitando contradição interna em um mesmo diploma legal), ou outras leis atinentes à mesma matéria que se pretendia regular, e mesmo as disposições constitucionais relevantes.[161]

Se a conjugação do sentido literal possível e do contexto de significado deixarem, ainda, abertura a mais de um significado, será escolhido aquele que melhor se adequar à intenção reguladora do legislador.[162] Esta interpretação histórico-teleológica

---

[157] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.) Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 452.

[158] Por sentido literal possível entendo tudo aquilo que nos termos do uso linguístico que seja de considerar como determinante em concreto – mesmo que porventura em circunstâncias especiais -, pode ainda ser entendido com o que com esse termo se quer dizer. Pode certamente ser duvidoso em alguns casos, dado que os limites do sentido literal linguisticamente possível tão-pouco se encontram sempre traçados com exactidão, se se trata ainda de interpretação 'muito ampla' ou já de integração de lacunas por analogia. (Ibid, p. 454)

[159] VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 187.

[160] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.) Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 458 e 462.

[161] VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 193.

[162] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.) Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 486.

impõe uma análise subjetiva da intenção do legislador, através de exposições de motivos, relatórios de comissões, etc.

Na insuficiência de tais critérios, passa-se ao método teleológico-objetivo, que não busca a vontade do legislador, mas uma vontade racional da lei e do sistema jurídico. Esta finalidade objetivamente considerada repousa em dois pilares: (i) as estruturas materiais oferecidas pelo "domínio da norma", que seria representado pelo segmento da realidade social que uma norma (ou conjunto de normas) escolheu como objeto de regulação; e (ii) os princípios ético-jurídicos, de justiça-material.[163] Há, assim, uma necessidade de escolha de um significado conforme à constituição, dentre aqueles possíveis.

Pois bem. A metodologia de LARENZ traz inúmeros pontos relevantes, como a definição de limites para a interpretação, a necessidade de adequação sistemática e, principalmente, parâmetros para o uso de argumentos históricos e teleológicos (diferenciando os subjetivos dos objetivos). Tantas variáveis não poderiam ser consideradas sem uma grande dose de complexidade.

Além de sua enorme complexidade, a metodologia de LARENZ parece falhar justamente no seu elemento central: a definição do sentido literal possível, que ora é apresentado como um limite à interpretação, ora como o próprio resultado desta. Ao definir o sentido literal possível como "o uso linguístico determinante em concreto", o autor cria uma figura híbrida de difícil apreensão, que impede a interpretação abstrata da norma e dificulta o estabelecimento de limites à atividade interpretativa. A dificuldade em demarcar as fronteiras do sentido literal possível é reconhecida pelo próprio LARENZ, que o compreende como uma figura tipológica.[164]

Na visão de KAUFMANN, o sentido literal possível como limite da interpretação (de escolha de significado dentre de um marco) nada mais é do que um

[163] "A questão de saber qual é a interpretação 'materialmente adequada' só pode ser respondida se se tomar em consideração na sua especificidade e na sua estrutura especial a coisa de cuja regulação se trata na norma a interpretar. Isto torna-se claro sobretudo quando uma norma (ou um complexo de normas) quer regular um extenso sector da vida, sem que possam retirar-se da lei indicações mais concretas sobre a delimitação desse setor. (...) FRIEDRICH MULLER criou a expressão 'domínio da norma' para estes sectores a que está orientada uma norma ou regulação. Por tal entende o 'segmento da realidade social na sua estrutura fundamental, que o programa da norma 'escolheu' ou criou parcialmente como seu âmbito de regulação'." (Ibid, p. 470)

[164] "A impossibilidade de uma delimitação rigorosa não impede, no entanto, uma distinção entendida esta não tanto conceptualmente, mas tipologicamente. Na grande maioria dos casos é bem possível dizer-se que um evento a caracterizar de modo distinto se encontra de fora do campo de significação deste termo, do seu sentido literal possível." (Ibid, p. 454)

subterfúgio para utilizar a analogia pura e simples (por ele admitida como técnica de intepretação).[165]

2.6. Porque conferir peso aos argumentos que justificam a interpretação jurídica ao invés de estabelecer uma metódica.

A propostas metodológicas de interpretação vêm sendo cada vez mais questionadas, pois, a exemplo do que ensina LOBO TORRES[166] acerca do capítulo do CTN que pretendeu regular a interpretação das leis tributárias, também a interpretação constitucional não pode ser aprisionada.

Nas palavras de MOREIRA, o estabelecimento de rígidas metodologias de interpretação vem sendo superdimensionados, em detrimento de concepções que predicam uma maior abertura dos métodos interpretativos.[167] Em sentido semelhante, GUASTINI afirma que todos os princípios metodológicos de interpretação são "derrotáveis", isto é, admitem exceções que não podem ser antecipadas.[168]

Por estes motivos, no presente trabalho não se irá adotar uma metodologia de interpretação jurídica específica, mas, ao contrário, apresentar argumentos utilizados como forma de justificação de uma dada interpretação jurídica.[169] Embora atualmente

---

[165] "Por meio da intepretação 'extensiva', objectivo-teleológica e sobretudo por meio do 'sentido literal possível' chega-se a uma extensio da lei que em nada fica aquém da analogia. O 'sentido literal possível' não é senão analogia, é apenas um outro nome com que o aplicador do direito finge não se tratar de analogia proibida." (KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. Tradução de CORTÊS, Antonio Ulisses. Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 89)

[166] TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 46.

[167] "A metodologia constitucional não comanda a interpretação, pois isso a aprisionaria, transformando as metodologias em regras de segundo nível, além das normas constitucionais, regras processuais e normas materiais (e das regras do discurso que validam o raciocínio jurídico). Devemos nos afastar dessa concepção de sistema fechado pela adoção, no Brasil, da teoria já consagrada de abertura das normas constitucionais. Por essa aplicabilidade, as metodologias não podem em si mesmas ser superdimensionadas." (MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Teoria da Reforma Constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2012, p. 96)

[168] "Todos los principios metodológicos de la interpretación son directivas 'derrotables': es decir, todos admiten excepciones que no pueden enumerarse de forma anticipada. (...) Además, para cada principio metodológico, siempre es posible encontrar un principio opuesto que conduciría hacia una conclusión interpretativa diferente (...) Por otra parte, la elección entre principios metodológicos alternativos no admite un argumento estrictamente 'jurídico': dicha elección solo puede sostenerse con argumentos lato sensu políticos (...). Por estas razones, en las argumentaciones efectivamente desarrolladas por juristas y jueces, el principio metodológico es, con frecuencia, omitido." (GUASTINI, Riccardo. **Teoría e Ideología de la Interpretación Constitucional.** CARBONELL, Miguel et. al. (trad.). Madrid [ES]: Minima Trotta, 2010, p. 51-52)

[169] "ÁVILA, Humberto. "Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico" in **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, jan/fev/mar/2010, nº 21, p. 2-3.

seja aceito que os critérios utilizados na justificação de determinada interpretação jurídica são virtualmente ilimitados[170], passa-se a analisar os principais, e, principalmente, a existência de critérios de prevalência entre estes.

2.6.1. Argumentos linguísticos.

O critério gramatical (ou literal) por vezes é compreendido como uma interpretação *prima facie* do enunciado textual, ou seja, uma interpretação automática e irrefletida[171] para a qual bastaria o conhecimento do idioma. Fosse realmente este o critério gramatical ele seria de pouca valia para a interpretação, na medida em que, como visto, aceitar o sentido *prima facie* como definitivo dependeria afastar os outros significados possíveis.

Este critério também pode ser compreendido como uma análise semântica (referente ao significado das expressões) e sintática (relacionado à sua estrutura gramatical) do enunciado textual.[172] Nesta senda, o elemento gramatical ganha importância, apresentando-se não só como o início, mas também como o limite da atividade interpretativa. [173]

Como início da interpretação porque o legislador se serve da linguagem corrente para se dirigir ao cidadão e ser compreendido por ele; como limite pois o critério gramatical, via de regra, admite um número limitado de possibilidades, que deverão ser eliminadas pelos demais critérios.

Em algumas hipóteses, contudo, o legislador pode utilizar não o sentido da linguagem geral, mas um sentido técnico-jurídico específico. Neste caso, o intérprete deverá, a partir do contexto legislativo e demais critérios de interpretação, concluir se o legislador se utilizou da linguagem geral ou da linguagem técnica em determinado texto normativo.[174]

---

[170] KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 71. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 153-154.

[171] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2014, p. 109.

[172] ÁVILA, Humberto. "Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico" in **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, jan/fev/mar/2010, nº 21, p. 7-8.

[173] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.) Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 457 e 485.

[174] Ibid., p. 452.

Via de regra, verificada a existência de um conceito técnico-jurídico estipulado especificamente para aquele diploma (e coerente com o contexto legislativo), este prevalecerá para a interpretação. Caso inexista um conceito específico, deverá prevalecer o conceito jurídico geral já sedimentado na doutrina e jurisprudência,[175] do qual o intérprete não deverá se afastar para adotar outro, salvo razões devidamente justificadas.[176]

2.6.2. Argumentos sistemáticos.

A interpretação sistemática, por sua vez, consiste em interpretar o texto normativo em sintonia com o resto do ordenamento jurídico. Como "o direito não se interpreta por tiras",[177] a reconstrução de uma dada norma jurídica deve levar em consideração as demais normas do sistema jurídico.

Nessa linha, as variantes semânticas eleitas pelo critério linguístico devem levar em consideração a maior concretização dos princípios que tenham relação com a norma objeto de interpretação.[178] Por exemplo, a imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, *b*, da CF/88) deve levar em consideração a ilegitimidade de se criar óbices ao livre exercício da liberdade religiosa (art. 5º, VI, VII e VIII e art. 19, I, todos da CF/88). Nota-se que este argumento promove uma clara aproximação da interpretação sistemática com a teleológica, podendo-se levar à redução ou extensão teleológica.[179]

Da mesma forma, os argumentos topográficos (localização da norma no diploma normativo), podem servir como norte interpretativo: as disposições constantes na Seção II do Capítulo I, do Título IV da CF/88 (limitações ao poder de tributar), como é o caso do princípio da legalidade (art. 150, I) e da isonomia tributária (art. 150, II) devem ser interpretadas no sentido de conferir a maior proteção possível ao contribuinte, e não para proteger o Fisco.

---

[175] Optamos aqui por unir o argumento linguístico e o jurisprudencial, embora tratados de forma distinta em ÁVILA, Humberto. "Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico" in **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, jan/fev/mar/2010, nº 21, p. 12.

[176] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.) Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 485. No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256.

[177] GRAU, Eros Roberto. **Porque Tenho Medo dos Juízes**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 84.

[178] ÁVILA, Humberto. "Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico" in **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, jan/fev/mar/2010, nº 21, p. 11.

[179] Ibid, idem.

O argumento sistemático pode privilegiar ainda a constância terminológica, afastando o uso de significados incompatíveis com o restante do texto normativo, de modo que "entre várias interpretações possíveis segundo o sentido literal, deve por isso ter prevalência aquela que possibilita a garantia de concordância material com outra disposição."[180]

2.6.3. Argumentos históricos e genéticos.

Argumentos históricos são objetivos, e referem-se ao conteúdo de textos normativos anteriores que tenham relação com a norma objeto de interpretação. Nessa linha, as regras de interpretação de determinado programa incentivado de pagamento de débitos tributários podem ser interpretadas em linha com o que determinavam, de forma mais clara, as regras de programas anteriores.

Os argumentos históricos também podem dizer respeito ao significado que as expressões tinham no uso corrente ou técnico, no momento de elaboração do documento legislativo objeto de interpretação.

Por outro lado, os argumentos genéticos são essencialmente subjetivos, e dizem respeito à vontade do legislador que elaborou o documento legislativo, e podem ser analisados pelo aspecto finalístico ou semântico.

Como já exposto[181], por trás da elaboração de toda regra há uma razão de fundo (política, econômica, social, etc.) ou um objetivo (político, econômico, social, etc.), que se visa alcançar imediatamente por meio da promoção ou da proibição de determinada conduta. Como essa finalidade buscada, portanto, inspira a construção do dispositivo legal, entende-se que ela também deveria ser levada em consideração para a delimitação do seu conteúdo da regra positivada.[182] O critério genético também pode ser compreendido como aquele tendente à averiguar o significado linguístico ordinário de determinada expressão, ou, ainda, como a busca pelo significado originalmente "pretendido" pelo legislador (semântico).[183]

---

[180] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.) Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 458.
[181] Vide tópico 1.1.
[182] MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 151-152.
[183] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2014, p. 114 e 374-375.

Nos dois casos há a adoção de uma concepção subjetivista da lei, segundo a qual a norma incorpora o significado utilizado (ou pressuposto) pelo legislador ao seu tempo.

À relevância dos argumentos históricos e genéticos, contrapõe-se o entendimento que repousa na vontade objetiva da lei, segundo a qual o texto normativo adquire vida própria, transcendendo aquilo que a pessoa do legislador pretendeu alcançar.[184]

Não se nega que a lei transcende a intenção do legislador, e também que, muitas vezes, a intenção exposta nos documentos legislativos (exposição de motivos, anais do congresso ou pareceres de comissões legislativas, etc.), não é incorporada pelo texto legal. Em caso de divergência entre a pretensão veiculada nos documentos legislativos (obra de um ou mais legisladores) e aquilo que efetivamente foi positivado no texto legal, deve prevalecer este último que corresponde à vontade emanada pelo Congresso (e não um de seus membros).[185]

Fora desses casos de descolamento entre a intenção legislativa e o texto legal, a interpretação deve ficar jungida à intenção reguladora e às decisões valorativas do legislador histórico, privilegiando-se o princípio democrático.[186] Esta limitação, contudo, poderá ser superada quando a intenção reguladora e estas decisões valorativas entrarem em contradição com a Constituição vigente.[187]

Afasta-se assim a interpretação originalista propriamente dita, cujos adeptos pretendem que as palavras da lei sejam interpretadas segundo seu significado histórico no momento em que promulgadas.[188] Em contrapartida, adota-se uma concepção

---

[184] "A cada uma destas teorias subjaz uma parte de verdade; por isso, nenhuma delas pode ser aceite sem limitações. A verdade da teoria subjectivista é que a lei jurídica, ao invés da lei natural, é feita por homens e para homens, é expressão de uma vontade dirigida à criação de uma ordem tanto quanto possível justa e adequada às necessidades da sociedade. (...) Mas isso não é tudo. A verdade da teoria objectivista é que uma lei, logo que seja aplicada, irradia uma acção que lhe é peculiar, que transcende aquilo que o legislador tinha intentado, A lei intervém em relações da vida diversas e em mutação, cujo conjunto o legislador não podia ter abrangido e dá resposta a questões que o legislador ainda não tinha colocado a si próprio. Adquire, com o decurso do tempo, cada vez mais como que uma vida própria e afasta-se, deste modo, das ideias de seus autores." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.) Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 446)

[185] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2014, p. 371-372.

[186] LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.) Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 463.

[187] Ibid, p. 448.

[188] Essa modalidade de interpretação histórica era defendida de forma extremada pelo juiz da Suprema Corte americana Antonin SCALIA. O autor defende que as palavras da Constituição Norte-Americana de 1787 devem ser interpretadas historicamente, mas de acordo com o seu significado corrente à época da promulgação (e não como os *framers* teriam desejado, como se poderia inferir). (SCALIA, Antonin *et al*. **A Matter of Interpretacion: federal courts and the law.** Princeton [US]: Princeton University Press, 1997, p. 45). A posição do polêmico magistrado é extremada, a ponto de compreender que o dispositivo

subjetiva da lei segundo a qual os textos devem ser interpretados de acordo com o significado que assumem no momento em que interpretados, mas limitados à intenção reguladora do legislador.

2.6.4. Argumentos consequencialistas.

Consequencialistas seriam os argumentos que fazem referência a elementos estranhos ao ordenamento jurídico, tais como aqueles que dependem de uma valoração econômica (equalização da carga tributária de produtos nacionais e importados), política (necessidade de prover recursos ao erário público), ética (injustiça especifica em deixar de tributar demonstrações de riqueza semelhantes a outras tributadas) ou mesmo de ordem prática (validade da substituição tributária para frente dada a impossibilidade de fiscalizar individualmente os contribuintes). Para ÁVILA, estes argumentos jamais serão conclusivos dada a possibilidade de manipulação arbitrária dos mesmos. [189]

Em sentido distinto, PISCITELLI defende com base em MACCORMICK que os argumentos consequencialistas seriam aqueles que se voltam às consequências relevantes que tal decisão acarretaria, se o racional ali desenvolvido fosse aplicado como padrão de conduta em casos análogos.[190] Em outras palavras, os argumentos consequencialistas devem tratar da aceitabilidade universal da *ratio decidendi*. Nesta linha, os argumentos consequencialistas também seriam jurídicos, e tão admissíveis quanto forem aderentes ao Texto Constitucional, e melhor promoverem seus princípios e valores.

Assim, um exemplo de argumento consequencialista é defender a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de determinada norma

---

da Constituição americana que proíbe o uso de "penas cruéis e incomuns" não vedaria o uso de tortura para obter informações junto a suspeitos de envolvimento com o terrorismo, na medida em que, neste caso, a tortura não estaria sendo utilizada para punir, mas como método investigativo. Em suas palavras: "Nossa Constituição não proíbe a tortura. Proíbe 'penas cruéis e incomuns'. Temos uma lei infraconstitucional contra tortura. Mas eu não diria que a tortura é abrangida pela Constituição." (RODRIGUEZ Caio F. Grandchamp, Marcio S. "Teorias contemporâneas da interpretação constitucional: entrevista com o ministro Antonin Scalia, da Suprema Corte dos EUA" in **Revista de Direito Administrativo**, vol. 250. ARGUELHES, Diego Werneck (trad.) São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2009, p. 23-25)

[189] ÁVILA, Humberto. "Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico" in **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, jan/fev/mar/2010, nº 21, p. 18.

[190] PISCITELLI. Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 21-33.

tributária sob alegação de que a repetição do indébito poderia colocar em risco o planejamento orçamentário e a consecução de políticas públicas.

Duas possibilidades argumentativas emergem: a primeira, pela qual se realizaria uma ponderação entre a segurança jurídica do contribuinte e o fim perseguido pela política pública. Nessa hipótese, segundo linha adotada neste estudo, deve ter prevalência o direito individual sobre um difuso interesse público. A segunda alternativa implicaria fazer um juízo político sobre qual o limite financeiro que o orçamento suportaria novas despesas sem interromper políticas públicas relevantes. Ou ainda sobre a conveniência política, ou não, de interromper determinada política pública para devolver aos contribuintes o que foi pago a maior.

Conquanto seja possível discutir com critérios técnicos o volume de despesas estimadas em decorrência de uma decisão judicial[191], bem como o fôlego do orçamento público para admitir novas despesas, é preciso reconhecer que, historicamente, o mesmo trabalha com déficit operacional (considerados os juros reais).[192] Dessa forma, necessariamente, qualquer despesa nova deverá substituir outra já prevista no orçamento (ainda que o pagamento de juros), de modo que a discussão recairá novamente sobre a conveniência política dessa medida.

Mas, nessa segunda alternativa, tal argumento consequencialista admitiria rigorosamente qualquer resposta, não merecendo receber peso decisivo para influenciar determinada interpretação jurídica. Na verdade, sua absoluta discricionariedade dispensaria mesmo uma justificativa, de modo que o mesmo deveria ser tratado como um argumento meramente retórico.

Assim, ou se entende que tais argumentos consequencialistas são jurídicos por estarem alicerçados em princípios constitucionais (quando serão confundidos com os argumentos sistemáticos), ou se considera que os mesmos dependem de critérios absolutamente discricionários (como conveniência e oportunidade), hipótese em que serão inadmissíveis como justificativa para uma decisão, dada a impossibilidade de serem testados e controlados.

2.6.5. Prevalência dos argumentos linguísticos e sistemáticos sobre os demais.

[191] Recentemente a Fazenda Nacional tem sido acusada de fazer "terrorismo fiscal" ao superestimar valores envolvidos em temas tributários em julgamento no STF para tentar forçar uma modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

[192] À exceção da década de 1970 e anos isolados em 1990 e 2000. JALORETTO, Cláudio. **Seis Décadas de Déficit Público no Brasil.** Monografia premiada com menção honrosa no XIV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 2009.

Como se verifica, o argumento linguístico pode ser tomado como ponto de partida e limite para a interpretação jurídica. Sendo assim, deve ter primazia sobre os demais argumentos interpretativos, na medida em que privilegia o texto positivado, que é decorrência da vontade objetiva do legislador. A primazia do argumento linguístico, portanto, decorre da representatividade democrática do parlamento, bem como dos Princípios Constitucionais da Separação dos Poderes e do Estado de Direito.

O segundo argumento em termos de relevância deve ser o sistemático, que decorre diretamente da coerência do sistema jurídico, conferindo segurança e previsibilidade ao ordenamento. Neste momento, os princípios jurídicos serão determinantes na escolha do significado vinculado aos princípios de maior aderência à norma interpretada.

Os argumentos históricos e genéticos, por sua vez, passariam a ter relevância quando os argumentos linguísticos e sistemáticos não sejam suficientes para justificar adequadamente uma interpretação, restando mais de uma opção igualmente coerente. Já os argumentos consequencialistas seriam meramente retóricos, sem peso para justificar uma ou outra decisão.

2.7. Conclusão parcial.

Como já exposto, a interpretação pressupõe, inicialmente, uma atividade cognitiva, e, posteriormente, uma atividade decisória consistente na eleição de um significado entre aqueles verificados cognitivamente. Em alguns casos ainda, a interpretação poderá acarretar a escolha de outro significado não previsto dentre aquelas possibilidades advindas da interpretação cognitiva, quando se revelará uma atividade de criação.

Contudo, uma atribuição ao texto normativo de significado distinto daqueles permitidos pela linguagem não representa uma atividade interpretativa, mas verdadeira criação de direito novo.[193] Assim, embora a interpretação seja uma atividade de

[193] "Toda atribución de significado que se ubique fuera del marco de los significados admisibles constituye no propiamente interpretación, sino más bien creación de una norma nueva. La interpretación, por tanto, tiene límites. No en el sentido que juristas y jueces (sobre todo jueces de última instancia) no puedan de hecho atribuir a los textos cualquier significado – incluso raro o implausible – que les parezca oportuno. Sino en el sentido que no a cualquier atribución de significado conviene el nombre de 'interpretación': no cualquier atribución de significado puede ser subsumida bajo el concepto de

reconstrução da norma "constrangida" pelos sentidos do texto, esta não aceita um vale-tudo semântico.[194] Daí que o conjunto de significados possíveis de determinado vocábulo, verificados a partir da interpretação cognitiva (a "moldura normativa", para utilizar a expressão de KELSEN[195]), constituem o início, e também o limite para a interpretação jurídica.

A validade da interpretação (cognitiva, decisória ou criativa) de determinada norma jurídica dependerá da coerência dos argumentos utilizados para justificar a decisão, que devem ser expostos de forma transparente para proporcionar o controle intersubjetivo.

interpretación." (GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 76)

[194] ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 259.

[195] KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 8ª ed. MACHADO, João Batista (trad.) São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012, p. 390.

3. A REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.

3.1. Definição e características da competência tributária.

O termo competência tributária pode ser compreendido por vários aspectos, sendo mais comumente confundido com a aptidão outorgada pela Constituição aos Poderes Legislativos (Federal, Estaduais, Municipais e Distrital) para emitir normas sobre matéria tributária.

Não há que se confundir a competência tributária com a capacidade tributária ativa. Competência tributária é o poder para legislar em matéria tributária, enquanto a capacidade tributária ativa se verifica quando determinada pessoa integra a relação jurídico-tributária na qualidade de sujeito ativo (o que pode ocorrer por delegação conforme art. 7º do CTN).

Para os fins do presente estudo, a locução "competência tributária" será utilizada para se referir à norma que outorga às pessoas políticas o poder para legislar sobre matéria tributária, modificando a regra-matriz de incidência tributária.

Reconhece-se a dificuldade de tratar a competência tributária como uma relação de "poder", o que poderia levar à compreensão de que a mesma encamparia um estado de sujeição permanente do contribuinte ao ente tributante. Daí porque ATALIBA, após fixar a premissa de que "é próprio do poder ser ilimitado e global", afirma enfaticamente que "poder tributário, no Brasil a rigor não existe". [196] De fato, em se considerando que o poder é algo incontrastável e absoluto, não seria possível falar em poder tributário absoluto, como expressão do *ius imperii* estatal.[197]

Entretanto, este parece ser um típico caso de conflito verbal[198], que bem poderia ser resolvido estabelecendo um pacto semântico. Nesta linha, talvez fosse melhor definir competência como um "poder limitado", e a competência tributária como um poder limitado conferido pela Constituição para a instituição de determinados tributos mediante lei. Em sentido semelhante, TORRES define o poder de tributar como o

[196] SOUSA, Rubens Gomes de et. al. **Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral**, 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 79-80.
[197] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 2ª ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 405.
[198] GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 198.

somatório de todas as regras de competência tributária[199], negando a possibilidade de um "poder de tributar" anterior ou superior à Constituição, mas tão somente aquele exercido nos limites desta.[200]

Pois bem. A doutrina pátria costuma indicar seis características da competência tributária, assim sendo: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.[201]

Essa classificação não está imune a críticas.[202] A indelegabilidade, incaducabilidade e irrenunciabilidade realmente parecem decorrer do próprio Texto Constitucional, pois admitir a alteração da competência tributária por ato infraconstitucional ou a sua perda pela fluência do tempo seria fazer letra morta da pretensão do Poder Constituinte Originário. Como exemplo, pode-se citar o Imposto sobre Grandes Fortunas que ainda não foi instituído, mas poderá sê-lo, desde que observados os requisitos impostos pela CF/88.

Contudo, não parece possível se falar em privatividade do exercício da competência tributária se a União Federal pode instituir imposto extraordinário de guerra utilizando a mesma base de cálculo e hipótese de incidência dos impostos discriminados na CF/88. Em que pese se tratar de situação excepcional, a regra de exceção infirma essa característica.

Também não há que se falar em inalterabilidade da competência tributária, pois a mesma pode ser suprimida, alargada ou transformada por meio de emendas constitucionais. Aliás, na história constitucional brasileira são muitos os casos em que houve alteração da competência impositiva, valendo citar a EC 20/98 que alargou o âmbito de incidência das contribuições sociais e a EC/03 que extinguiu o adicional de imposto sobre a renda de competência estadual.

---

[199] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 2ª ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 405-406.

[200] "O poder de tributar é concebido, neste estudo, como parcela dos poderes constituídos, a forma de consolidação das competências tributárias, razão pela qual se nega cabimento à existência de qualquer 'poder de tributar' prévio ou superior à Constituição, ao tempo que se reconhece sua vinculação à soberania do Estado limitadamente ao poder distribuído pela Constituição entre os órgãos estatais, na forma de competências materiais típicas. Refuta-se, destarte, qualquer relação entre o Poder de Tributar como expressão de alguma forma de poder político, como 'poder de império' ou 'soberania do Estado' subordinada a algum valor absoluto ou externo à Constituição." (Ibid., p. 411)

[201] Nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 670-697.

[202] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 273/275.

Por fim, a facultatividade do exercício da competência tributária não pode ser tomada como regra, uma vez que, em relação ao ICMS é obrigatória a instituição da exação (salvo autorização pelo CONFAZ), sob pena de criar desequilíbrio federativo que faria ruir o sistema de arrecadação do imposto estadual. Outrossim, até que seja editada lei complementar regulamentando a concessão de benefícios fiscais[203], os Municípios estão obrigados a exigir o ISS à alíquota mínima de 2% nos termos do art. 88 do ADCT.[204]

3.2. A opção pela repartição constitucional de competências tributárias por meio da nominação dos impostos e contribuições sociais.

Além de dispor sobre limitações ao poder de tributar, o Poder Constituinte se preocupou em apontar as linhas gerais dos tributos que poderiam ser instituídos pelos Municípios, Estados, Distrito Federal e pela União.[205] A técnica utilizada para apontar essas linhas gerais foi uma para os tributos ditos vinculados (taxas e contribuições de melhoria), e outra para os não vinculados (impostos).[206]

Com efeito, o art. 145 da CF atribuiu competência comum a todos os entes da federação para a instituição de taxas, e contribuições de melhoria (tributos vinculados a uma atuação estatal); a primeira podendo ser instituída como contraprestação de serviço

---

[203] "Art. 156. (...)
§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:
I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
(...)
III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

[204] "Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo:
I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;
II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I."

[205] Não obstante, a União Federal tem competência residual para instituir impostos e contribuições com fatos geradores não previamente delineados pela Lei Maior, nos termos do art. 154 da CF/88.

[206] "Concluindo, as taxas e contribuições de melhoria são atribuídas às pessoas políticas, titulares do poder de tributar, de forma genérica e comum, e, os impostos, de forma privativa e discriminada. Como corolário lógico, temos que os impostos são enumerados pelo nome e discriminados na Constituição um a um. São nominados e atribuídos privativamente, portanto, a cada uma das pessoas políticas, enquanto as taxas e as contribuições de melhoria são indiscriminadas e são atribuídas em comum às pessoas políticas.Vale dizer, os impostos tem nome e são *numerus clausus*, em princípio. As taxas e as contribuições de melhoria são em número aberto, *numerus apertus*, e são inumeráveis. Dissemos que os impostos, em princípio são enumerados porque, após a Constituinte, outros podem ser criados com base na competência residual, excepcionalmente." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 37/38.)

específico e divisível ou em razão do exercício do poder de polícia, e a segunda como forma de ressarcimento da valorização de imóvel particular em razão de obra pública.

A despeito da aparente lassidão da regra que outorga a competência dos tributos vinculados a uma ação estatal, esta deverá ser complementada pela atuação estatal específica que a fundamenta. Assim, o poder competente para instituir taxas será aquele que também tem competência legislativa para regulamentar a atividade econômica em questão (arts. 21 a 24 da CF/88). Assim, se, por exemplo, cabe à União legislar sobre telecomunicações é esta que poderá instituir taxas de fiscalização sobre essa atividade econômica. A contribuição de melhoria, por decorrência lógica, será instituída pela pessoa política que realizar a obra pública que gere valorização imobiliária.

Além das exações previstas na competência concorrente, todos os entes da Federação foram contemplados com poderes para a instituição de impostos (tributos não vinculados a uma atuação estatal), que têm por objetivo gerar receita para custear as despesas ordinárias do Erário.[207] Diferentemente da outorga de competência para instituição de tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria), o Texto Constitucional optou por nominar os impostos que poderiam ser instituídos pelas pessoas políticas.

Dessa forma, a Constituição Federal atribuiu à União a competência para instituir impostos sobre a renda, importação, exportação, produtos industrializados, operações financeiras, propriedade rural e grandes fortunas (art. 153). Aos Estados e ao Distrito Federal cabe tributar por meio de impostos a circulação de mercadorias e serviços de telecomunicações e transportes interestaduais, a propriedade de veículos automotores e a transmissão *causa mortis* de bens e direitos (art. 155). Por fim, compete aos Municípios e ao Distrito Federal instituir impostos sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, a propriedade urbana e a transmissão de bens imóveis por ato *inter vivos* (art. 156).

Foi o mesmo método utilizado para a outorga de competência quanto à instituição das contribuições sociais pela União, tendo o art. 195 definido que as mesmas serão exigidas sobre a folha de salários, a receita ou o faturamento, e o lucro do

[207]"Art. 167. São vedados: (...)
IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;"

empregador, além da receita de concurso de prognósticos. De maneira semelhante a redação original do art. 149 da Constituição conferiu à União Federal competência exclusiva para instituir três tipos de contribuições (de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais e para o custeio da seguridade social), sem, contudo, nominar as respectivas bases de incidência.[208] O panorama mudou com a EC 33/2001, que restringiu as bases de cálculo de tais contribuições ao "faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro".

Mas o que teria motivado o Poder Constituinte a repartir, ele mesmo, as faixas de competência tributária?

Após análise comparativa dos textos constitucionais de diversos países[209], TORRES conclui que isso se deve, em grande parte, ao modelo federativo adotado pelo Brasil, demonstrando a longevidade das concepções de ATALIBA[210] escritas há quase meio século, com base na Constituição Federal de 1946.

3.3. Repartição de competências: uma decorrência do federalismo?

Uma visão bastante difundida acerca da competência tributária é sua vinculação à ideia de federação, sendo esta definida como a coexistência de duas ou mais ordens de poderes autônomos dentre de um mesmo território.[211]

---

[208] O STF já declarou a inconstitucionalidade de contribuição instituída pelo Estado de Minas Gerais, justamente pela violação à rigidez do sistema de repartição de competências tributárias:
"I - É nítida a natureza tributária da contribuição instituída pelo art. 85 da Lei Complementar nº 64/2002, do Estado de Minas Gerais, haja vista a compulsoriedade de sua cobrança. II - O art. 149, caput, da Constituição atribui à União a competência exclusiva para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. Essa regra contempla duas exceções, contidas no arts. 149, § 1º, e 149-A da Constituição. À exceção desses dois casos, aos Estados-membros não foi atribuída competência para a instituição de contribuição, seja qual for a sua finalidade. III - A competência, privativa ou concorrente, para legislar sobre determinada matéria não implica automaticamente a competência para a instituição de tributos. Os entes federativos somente podem instituir os impostos e as contribuições que lhes foram expressamente outorgados pela Constituição. IV - Os Estados-membros podem instituir apenas contribuição que tenha por finalidade o custeio do regime de previdência de seus servidores. A expressão "regime previdenciário" não abrange a prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e farmacêuticos." (RE 573540, Rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 14/04/2010)

[209] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 422/431.

[210] ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 67-88.

[211] DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972, p. 09.

A autonomia das unidades federadas é frequentemente relacionada à existência de competências próprias, ou seja, um campo de atuação política que justifique a própria existência de poder político autônomo.[212] Outrossim, um campo de atuação político-administrativa não pode prescindir de recursos para custear não só o funcionamento da burocracia, mas também as próprias políticas regionais (educação, saúde, infraestrutura), de modo que se poderia concluir que a autonomia política pressupõe a financeira. Que a autonomia financeira é decorrência do princípio federativo não se discute pois não há como ter autonomia política sem recursos próprios para custeá-las.[213] Nesta esteira, para parte da doutrina a atribuição de rendas tributárias seria a única forma de conferir autonomia financeira, revestindo-se de característica essencial do federalismo.[214]

O que não parece correto é pressupor que a conferência de rendas tributárias pressupõe necessariamente a prerrogativa de legislar sobre tais tributos. Nesse sentido, GAMA[215] sustenta que a autonomia financeira das pessoas políticas não depende da repartição de faixas de competência tributária (aqui entendida como a aptidão para legislar em matéria tributária), mas, exclusivamente pela discriminação de rendas exclusivas a cada uma das pessoas políticas.

Com efeito, parece mais acertada a ideia de que a atribuição de rendas (e não de competência legislativa em matéria tributária) como um dos quatro atributos básicos do federalismo,[216] que seriam: (a) repartição de competências, (b) autonomia política das unidades federadas; (c) participação dos membros na decisão da União; e (d) atribuição de renda própria às esferas de competência.[217]

A própria CF/88 prevê fontes de renda próprias através de transferências diretas do produto da arrecadação de impostos federais (metade da arrecadação do IR e IPI é repartida entre Estados e Municípios), e estaduais (metade do ICMS é repartido com os

---

[212] MENEZES, Fernanda Dias. **Competências na Constituição Federal de 1988**, 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 14-15.
[213] DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972, p. 14.
[214] Ibid. p. 15. No mesmo sentido: HORVATH, Estevão. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 10.
[215]GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 208.
[216] LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 87.
[217] Note-se que o termo 'competência' é utilizado nesta citação em sentido lato, ou seja, como funções estatais a serem exercidas pela unidade federada (segurança pública, meio ambiente, etc.), sem as quais esta não teria razão de existir, e não com o sentido estrito de competência tributária definido neste estudo.

Municípios), no que TORRES[218] denominou "federalismo cooperativo de equilíbrio". Assim, não há como se confundir a atribuição de competência tributária com núcleo do próprio federalismo, uma vez que esta é apenas uma das formas de garantir autonomia financeira (esta sim, uma decorrência direta do sistema federativo).

Por óbvio, a centralização do poder nos Estados Unitários tornaria desnecessária a discriminação de competências tributárias[219]. Entretanto, mesmo em outros países que adotam o modelo federativo de Estado não ostentam a rigidez da repartição de rendas realizada pela Constituição brasileira[220].

O que se constata é que, seguindo longa tradição constitucional, optou-se por manter uma rígida repartição de competências tributárias no âmbito constitucional, no intuito de evitar a superposição de incidências fiscais entre a União Federal, estados e municípios.

Essa feição rígida do sistema tributário brasileiro de 1988 decorre de uma lenta evolução, que pode ser verificada nas Constituições brasileiras desde a Carta de 1934.

3.4. Histórico da repartição de competências tributárias.

A Constituição Imperial de 1824 era bastante precária no que se refere a dispositivos sobre matéria tributária, o que em muito se deve ao sistema unitário de governo (às Províncias, por exemplo, era defeso legislar sobre matéria tributária). Entretanto, estava prevista a iniciativa da Câmara dos Deputados para legislar sobre impostos (art. 36, inciso I) e o princípio geral da legalidade (art. 179, inciso I), bem como inaugurados os princípios da anualidade das contribuições diretas (art. 171) e da capacidade contributiva (art. 179, XV).

Por outro lado, nenhuma disposição existia sobre a repartição de competências: os poderes regionais eram expressamente proibidos de deliberar sobre impostos[221], de

---

[218] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira.** São Paulo: RT, 2014, p. 338.

[219] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 2ª ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 452.

[220] ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 27-28.

[221] "Art. 36. E' privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa.
I. Sobre Impostos."
"Art. 80. O Presidente da Provincia assistirá á installação do Conselho Geral, que se fará no primeiro dia de Dezembro, e terá assento igual ao do Presidente do Conselho, e á sua direita; e ahi dirigirá o Presidente

modo que o legislador central dispunha de vasta liberdade e flexibilidade para definir quantos e quais tributos seriam instituídos.

A discussão sobre a repartição de rendas tributárias das províncias se dava no âmbito infraconstitucional. Nessa linha, o ato adicional de 1834 (Lei nº 16 de 12.08.1834) previu a criação de poderes legislativos regionais que poderiam legislar sobre matéria tributária[222], exceto os impostos de importação (maior fonte de rendas à época) que ficaram sob competência do poder central.[223]

Todavia, como o ato adicional não vedava a deliberação sobre impostos de exportação, os governos provinciais passaram a exigi-los sobre o trânsito de mercadorias para outras províncias, dando início à guerra fiscal dos poderes regionais que perdura até os dias de hoje (não tanto pela dupla tributação quanto pela atração de investimentos através de desonerações inconstitucionais)[224].

A primeira Constituição Republicana de 1891 instituiu o sistema federativo (art. 1º) e a consequente autonomia política e financeira dos estados membros, o que acarretou a necessidade de repartir competências impositivas entre os entes políticos (excluídos os municípios).

Todavia, a enumeração dos impostos privativos foi pouco extensa (arts. 7º e 9º) e não resolveu os problemas de conflitos de competências e de bitributação jurídica uma vez que o Texto Constitucional autorizava a criação de novos impostos não previstos de forma concorrente pela União e Estados (art. 12). Nessa linha, os Fiscos estaduais permaneceram exigindo impostos de exportação sobre o trânsito de mercadorias para outros estados, valendo-se de interpretação equivocada dos art. 9º, inciso 1º e art. 11,

---

da Provincia sua fala ao Conselho; instruindo-o do estado dos negocios publicos, e das providencias, que a mesma Provincia mais precisa para seu melhoramento.
Art.. 81. Estes Conselhos terão por principal objecto propôr, discutir, e deliberar sobre os negocios mais interessantes das suas Provincias; formando projectos peculiares, e accommodados ás suas localidades, e urgencias.
Art. 83. Não se podem propôr, nem deliberar nestes Conselhos Projectos. (...)
III. Sobre imposições, cuja iniciativa é da competencia particular da Camara dos Deputados. Art. 36.

[222] "Art. 10. Compete ás mesmas Assembléas legislar:
(...)
§ 5º Sobre a fixação das despezas municipaes e provinciaes, e os impostos para ellas necessarios, com tanto que estes não prejudiquem as imposições geraes do Estado. As Camaras poderão propôr os meios de occorrer ás despezas dos seus municipios.
§ 6º Sobre repartição da contribuição directa pelos municipios da Provincia, e sobre a fiscalisação do emprego das rendas publicas provinciaes e municipaes, e das contas da sua receita e despeza."

[223] "Art. 12. As Assembléas Provinciaes não poderão legislar sobre impostos de importação, nem sobre objectos não comprehendidos nos dous precedentes artigos."

[224] LESSA, Donovan Mazza. LIMA, Daniel Serra. "A declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS e a impossibilidade de exigir retroativamente o imposto do contribuinte de direito" in PASIN, João Bosco Coelho *et al* (coord.) **Revista de Direito Tributário e Finanças Públicas**, nº 30. Porto Alegre: Magister, janeiro/fevereiro de 2012, p. 5-19.

inciso 1º,[225] no sentido de que outros entes federados poderiam ser considerados como "estados estrangeiros". [226]

Na esteira do movimento revolucionário de 1930 foi promulgada a Constituição de 1934 que, além de manter a discriminação de rendas entre a União (art. 6º) e estados (art. 8º) existente desde 1891, outorgou competência impositiva aos municípios (art. 13, §2º). Estava também prevista competência residual da União e estados para a criação de novos impostos, que teriam a receita repartida entre as três esferas de governo (art. 10, inciso VII). Para tentar evitar a bitributação havia regra estabelecendo a primazia do imposto criado pela União com base na competência residual sobre o dos estados (art. 11). A CF/1934 trouxe um plexo de princípios tributários que incluíam, além da legalidade (art. 17, VIII): a capacidade contributiva, não discriminação de produtos em razão da origem (art. 19, IV) e a vedação à limitação do tráfego de pessoas e produtos no território nacional (art. 17, IX).

Segundo ATALIBA[227], foi a primeira vez que o mundo viu um sistema constitucional tributário com uma repartição de competências rígida e taxativa. A despeito disso, a manutenção da competência dos estados para tributar as exportações permitiu a continuidade da tributação de vendas interestaduais por meio do aludido imposto[228], malgrado a vedação à exigência de "impostos interestaduais, intermunicipais (...) no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens." (art. 17, IX).

A prática foi abolida apenas pela Constituição autoritária de 1937 que declarou expressamente ser o território nacional uma unidade alfandegária (art. 25).[229] No campo das discriminações de competência, a Carta outorgada não promoveu alterações

---

[225] "Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:
1 º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:
1 º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;"

[226] DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972, p. 56.

[227] ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 61.

[228] PISCITELLI. Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2011, p. 161-162.

[229] "Art 25 - O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado assim aos Estados como aos Municípios cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas e dos veículos que os transportarem."

substanciais. Entretanto, foram abolidos os princípios e garantias individuais relacionados à matéria tributária.

A Constituição de 1946, por sua vez, reintroduziu os princípios e garantias dos contribuintes, manteve a rigidez do sistema de repartição de competências (arts. 16, 19 e 29), e, a exemplo da Constituição de 1934, conferiu competência residual à União e Estados para a criação de impostos residuais que teriam a receita repartida entre as três esferas de governo. Também foi mantida a regra de substituição do imposto residual estadual pelo federal, para evitar a bitributação (art. 21).

A repartição de competências sofreu grandes modificações a partir da Emenda Constitucional nº 18/1965, que instituiu um sistema já semelhante ao que se tem atualmente. De acordo com o aludido diploma caberia à União instituir impostos sobre propriedade rural, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, e operações de crédito. Também cabia exclusivamente à União tributar a venda de combustíveis, energia elétrica e recursos minerais, bem como os serviços de transporte e comunicações. Aos estados caberia tributar a circulação de mercadorias e a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos. Aos municípios foi reservada a competência para a propriedade predial e territorial urbana, e serviços de qualquer natureza. Foi mantida, contudo, a já citada regra de substituição do imposto residual estadual pelo federal, de modo a evitar a bitributação.

No curso do regime militar foi outorgada a Constituição Federal de 1967 com fundamento no Ato Institucional nº 04/1966[230] que adotou as mesmas faixas de competências já delineadas pela EC nº 18/1965.

Por fim, a Constituição de 1988 aprofundou a rigidez constitucional da repartição de competências na medida em que, além de conferir impostos privativos a cada uma das pessoas jurídicas de direito público interno, delegou apenas à União a

[230] "CONSIDERANDO que a Constituição Federal de 1946, além de haver recebido numerosas emendas, já não atende às exigências nacionais;
CONSIDERANDO que se tornou imperioso dar ao País uma Constituição que, além de uniforme e harmônica, represente a institucionalização dos ideais e princípios da Revolução;
CONSIDERANDO que somente uma nova Constituição poderá assegurar a continuidade da obra revolucionária;
CONSIDERANDO que ao atual Congresso Nacional, que fez a legislação ordinária da Revolução, deve caber também a elaboração da lei constitucional do movimento de 31 de março de 1964;
CONSIDERANDO que o Governo continua a deter os poderes que lhe foram conferidos pela Revolução;
O Presidente da República resolve editar o seguinte Ato Institucional nº 4:
Art. 1º - É convocado o Congresso Nacional para se reunir extraordinariamente, de 12 de dezembro de 1966 a 24 de janeiro de 1967.
§ 1º - O objeto da convocação extraordinária é a discussão, votação e promulgação do projeto de Constituição apresentado pelo Presidente da República."

competência residual para a criação de tributos. E mesmo assim, essa faculdade residual foi expressamente limitada material e formalmente, pela exigência de um processo legislativo qualificado (necessidade de lei complementar). Além disso, tais tributos não poderão ser cumulativos, e nem apresentar fato gerador ou base de cálculo próprio daqueles previstos no Texto Constitucional.

SCHOUERI[231] critica duramente a repartição de competências adotada em 1988 ao argumento de que a mesma "não decorreu de uma análise lógico racional da realidade econômica, constituindo o trabalho do constituinte, muito mais, numa mera repartição de impostos, a partir de aspectos históricos e políticos." Já NOGUEIRA[232] aponta que a partilha da competência tributária foi coerente com as atribuições legislativas que cada ente dispõe para regulamentar determinada atividade econômica. Dessa forma, a competência para a instituição do ITR teria sido corretamente reservada à União, que tem competência para legislar sobre os direitos de propriedade (art. 22, inciso I).

As críticas de SCHOUERI parecem ter procedência. As modificações promovidas, apesar de simplificarem os 15 (quinze) impostos existentes na ordem jurídica anterior, apenas redistribuíram as competências da União entre Estados e Municípios. A modificação mais fundamental foi a fusão dos antigos impostos federais sobre combustíveis, minerais, energia elétrica e serviços de transportes e de comunicação com o ICM, acrescentando-lhe um "S". Além disso, foi mantido na competência dos estados o imposto sobre heranças e doações. Aos municípios, além de preservada a tributação das propriedades urbanas e serviços de qualquer natureza, foi transferida a outrora competência estadual para tributar a transmissão de bens imóveis.

Por outro lado, foi permitido à União instituir contribuições sociais que, pouco a pouco, foram ganhando proeminência no Sistema Constitucional Tributário, superando em importância a arrecadação dos impostos federais, e causando graves distorções nas transferências do produto da arrecadação dos impostos federais sobre a renda e produtos industrializados.[233]

---

[231] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 248.

[232] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 132.

[233] "Não obstante, o que se tem observado na prática é um abuso na instituição de contribuições pela União através, basicamente: (i) do desvirtuamento da finalidade de suas receitas; (ii) da instituição ou manutenção de contribuições, cujas finalidades não são ou já deixaram de ser atendidas; (iii) da instituição de contribuições, cujo grupo beneficiado se confunde com toda a coletividade, rompendo com a lógica da solidariedade de grupo; (iv) da sua exigência com base em alíquotas absolutamente descoladas da realidade, ou a partir de bases de cálculo que não guardam relação com a finalidade almejada, padecendo de ausência de referibilidade; e (v) da desvinculação de parte de sua arrecadação das

Sobre o tema, DORNELLES[234], deputado constituinte em 1988, relata que a ideia central dos integrantes da comissão financeira da Assembleia Nacional Constituinte era realmente descentralizar as rendas (fortemente vinculas à União), de modo a garantir o equilíbrio econômico dos Estados e Municípios, o que foi obtido.

Entretanto, o deputado constituinte aponta que a comissão de ordem social (controlada pelo governo à época) criou um sistema paralelo ao tributário, que autorizou a União a instituir contribuições para a seguridade social (estas não repartidas com Estados e Municípios), o que levou à exacerbação das mesmas em contraponto a uma redução do peso dos impostos federais (de receita dividida) na arrecadação.

Equívocos e incoerências a parte, é esse o Sistema Constitucional Tributário que foi aprovado.

3.5. A natureza das normas atributivas de competência tributária.

3.5.1. Diferenças conceituais entre princípios e regras.

A distinção conceitual entre princípios e regras é certamente um dos pontos mais discutidos em sede de Teoria Geral do Direito, podendo-se citar aqueles que veem uma distinção forte[235] e aqueles que veem uma distinção fraca[236] entre um e outro. Qualquer

---

finalidades que justificaram a sua instituição, através de sucessivas prorrogações de medidas supostamente transitórias (como o Fundo Social de Emergência – Emenda de Revisão nº 01/94, Fundo de Estabilização Fiscal – Emenda Constitucional nº 10/96, Desvinculação de Receitas da União – Emenda Constitucional nº 27/00). (...) Todo esse contexto tem causado um sensível desequilíbrio no sistema de participação na arrecadação tributária, não só porque a União passou a ter uma forte arrecadação com a instituição de tributos não partilháveis, como porque isso possibilita a ela uma redução nos impostos federais partilhados com os Estados e Municípios, através das políticas desonerativas detalhadas anteriormente." (ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **O Abuso na Instituição de Contribuições pela União e o Federalismo Fiscal Brasileiro**. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: UERJ, 2015, p. 78-79)

[234] "Faltou um melhor esforço de sistematização e consistência durante a Assembleia Constituinte. Como se iniciaram os trabalhos com a divisão das matérias entre dezenas de comissões e subcomissões, as contribuições e outras formas de exigências compulsórias foram surgindo nos relatórios que tratam de outros títulos e capítulos diferentes ao do sistema tributário. Ou seja, por um lado, a Comissão de Finanças, formada por menos de 10% do total de constituintes da assembleia, examinava os impostos e aprovava a redução do seu número, as restrições para que fossem facilmente majorados e raramente criados novos, a descentralização da receita, entre outros. Enquanto que, por outro lado, nas outras comissões, especialmente em torno da ordem social, contribuições eram criadas e cravadas no texto constitucional, era facilitada sua cobrança e não prevista a repartição federativa de seus recursos". (DORNELLES, Francisco. "O Sistema Tributário da Constituição de 1988" **In Estudos Legislativos do Senado Federal**, Vol. IV: Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças)

[235] "O corolário de tudo quanto se expôs é que o direito positivo, formado unicamente por normas jurídicas, não comportaria a presença de outras entidades, como, por exemplo, princípios. Estes não existem ao lado de normas, co-participando da integridade do ordenamento. Não estão ao lado das

que seja a posição tomada é importante destacar que os princípios são verdadeiras normas jurídicas[237], e como tais devem ser aplicados e interpretados.

Na já tradicional lição de ÁVILA[238], um mesmo enunciado pode se qualificar tanto como regra, quanto como princípio, a depender da função desempenhada. Assim, princípios e regras podem ser diferenciados por três principais critérios: (i) a forma de prescrever comportamentos; (ii) a justificação exigida e (iii) a medida que contribuem para uma decisão.

O primeiro critério refere-se a forma pela qual princípios e regras prescrevem comportamentos. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas de condutas (estabelecendo indiretamente os fins almejados), os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido, que só será realizado mediante ação ou omissão.[239]

O segundo critério diz respeito à justificação exigida para a aplicação da norma. No caso das regras a argumentação deve fundamentar uma avaliação de correspondência entre a hipótese normativa e o caso concreto, ao passo que no caso de princípios deve haver uma fundamentação de causa e efeito entre a conduta adotada e a realização do estado ideal de coisas.[240]

Por fim, pode-se citar como terceiro critério o grau de contribuição de princípios e regras para uma tomada decisão: enquanto os princípios são complementares e abrangem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, as regras se pretendem decisivas, abarcando todos os aspectos relevantes e constituindo fundamento suficiente para a própria decisão de sua aplicação.[241]

Estes critérios aqui expostos apenas superficialmente, incorporam as definições de regras e princípios que serão adotadas ao longo do presente trabalho.

---

unidades normativas, justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Acaso estivessem, seriam formações linguísticas portadoras de uma estrutura sintática. E qual é esta configuração lógica? Ninguém, certamente, saberá responder a tal pergunta, porque 'princípios' são 'normas jurídicas' carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influindo vigorosamente sobre a orientação de setores de ordem jurídica." (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 257.)

[236] ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**, 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

[237] "Instalou-se um grande debate: princípio é norma jurídica? Passamos a matraquear a afirmação de que é mais grave violar um princípio do que violar uma norma, sem nos darmos conta de que, sendo assim, princípio não é norma... (...) A esta altura desejo observar que princípio é um tipo de regra de direito. A afirmação de que seria mais grave violar um princípio do que violar uma norma consubstancia uma tolice." (GRAU, Eros Roberto. **Porque Tenho Medo dos Juízes**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 22)

[238] ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**, 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 71.

[239] Ibid, p. 71-72.

[240] Ibid, p. 74.

[241] Ibid, p. 76.

3.5.2. A repartição de competência tributária por meio de regras

Ao contrário do que acontece em outros países, o ordenamento jurídico brasileiro é baseado em regras. Isso pode ser verificado pelo fato de que os dispositivos da CF/88 são majoritariamente constituídos de regras[242] atributivas de competência (e não de princípios), o que explica sua definição como uma constituição analítica (e não programática).

Não se pretende com isso dizer que a CF/88 não contenha princípios e normas programáticas, até mesmo porque, como visto, um mesmo dispositivo pode encetar simultaneamente tanto uma regra quanto um princípio. Entretanto quer se demonstrar que no Texto Constitucional prevalecem regras limitativas dos poderes estatais, e, simultaneamente, protetoras de liberdades individuais.[243]

No sistema tributário isso se verifica de forma até mais acentuada: o constituinte optou por indicar expressamente os tributos que poderiam ser instituídos pelas pessoas políticas, e, no caso dos impostos, repartiu as faixas de competência por meio de regras que indicam as materialidades econômicas gravadas (prestação de serviços, propriedade imobiliária, renda, importação, etc.), deixando pouca liberdade nesse âmbito para a União e nenhuma para os Estados e Municípios.[244]

---

[242] "Em outras palavras, a opção constitucional foi, primordialmente, pela instituição de regras e, não, de princípios. Tanto que a Constituição Brasileira de 1988 é qualificada de 'analítica', justamente por ser detalhista e pormenorizada, características estruturalmente vinculadas à existência de regras, em vez de princípios. Essa característica, aliás, compõem o diferencial da Constituição Brasileira de 1988 relativamente a outras constituições, como a estadunidense e a alemã, para usar dois exemplos paradigmáticas, cada qual com a sua particularidade. A leitura do ordenamento constitucional facilmente comprova essa constatação – a Constituição Brasileira de 1988 é uma constituição de regras." (ÁVILA, Humberto. "Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência." In **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público. Nº 17. Jan/Fev/Mar, 2009, p. 04)

[243] "Os princípios constitucionais só exercem a sua função de bloqueio, destinada a afastar a regra legal, quando ela for efetivamente incompatível com o estado ideal cuja promoção é por eles determinada. O aplicador só pode deixar de aplicar uma regra infraconstitucional quando ela for inconstitucional, ou quando sua aplicação for irrazoável, por ser o caso concreto extraordinário." (Ibid., p. 06)

[244] "Convém lembrar que, ao contrário do que acontece na maior parte dos países ocidentais, a Constituição Brasileira já enumera a competência tributária para instituir impostos, elegendo de antemão as possíveis hipóteses de incidência. Não há liberdade alguma para o legislador municipal ou estadual inventar imposto novo, campo no qual a Constituição já esgotou e delimitou, pelo menos genericamente, a capacidade econômica objetiva. Apenas a União, no exercício de sua competência residual, pode criar imposto novo. Deve-se acrescentar ainda que os mais importantes tributos federais estão previstos na Constituição. Assim, o princípio da capacidade econômica, no sentido objetivo-absoluto, não é apenas norma autoaplicável, mas de conteúdo já amplamente determinado no Texto Magno." (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1094)

O mesmo se deu com relação às contribuições para a seguridade social, que também foram expressamente definidas por meio de regras no art. 195 da CF/88, sendo que novas contribuições com essa finalidade devem observar os requisitos do art. 154 (instituição por lei complementar, observar a não cumulatividade e não ter fato gerador ou base de cálculo própria dos demais tributos definidos na Constituição).

Situação um pouco distinta ocorre em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas; embora a CF/88 não tenha nominado tais contribuições, indicou expressamente as bases de cálculo possíveis (art. 149, §2º, inciso III, alínea *b*). Além de ter bases de cálculo definidas, tais contribuições têm como requisito de validade a retributividade, ou, nas palavras de LOBO TORRES[245], a 'solidariedade de grupo' (ou seja, deveriam ser arcadas pelo setor da sociedade que será beneficiado por elas).

Note-se que a opção do constituinte brasileiro em matéria de impostos e contribuições sociais foi diversa daquela adotada por outras constituições, como a italiana, que, ao definir o sistema tributário daquele país, limita-se a proclamar os princípios da legalidade[246] e da capacidade contributiva.[247]

Na Itália, por exemplo, ante a inexistência de limites materiais rígidos ao exercício da competência tributária, a capacidade contributiva realmente ganha enorme força como vetor axiológico do poder de tributar. Naquele país qualquer fato de relevo econômico poderá ser definido como hipótese de incidência de impostos, desde que observas a legalidade e a capacidade contributiva.

Do que foi exposto, conclui-se que os princípios constitucionais tributários apresentam uma interferência apenas negativa nas regras atributivas de competência tributária, limitando o poder tributário estatal. E mesmo assim, essa função só seria exercida em sua plenitude pelos princípios quando uma regra for totalmente incompatível com o estado ideal de coisas perseguido.

3.5.3. A subeficácia dos princípios constitucionais sobre as regras de competência

[245] TORRES, Ricardo Lobo. "Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?" in GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 201.

[246] "Art. 23. Nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta, a não ser com base na lei."

[247] "Art. 53. Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade."

Uma posição que vem ganhando adeptos recentemente, pretende conferir eficácia máxima aos princípios constitucionais da solidariedade e da capacidade contributiva, como elementos norteadores da interpretação das regras atributivas de competência tributária. Assim, ao estabelecer em seu art. 1º a instituição de um estado democrático de direito[248], e em seu art. 3º, que tem por objetivo uma sociedade livre, justa e igualitária[249], a CF/88 teria estabelecido diretrizes que deveriam orientar a interpretação de todos os seus dispositivos, especialmente aqueles atributivos de competência tributária.

Com a devida vênia, a posição de GRECO não pode ser admitida pois incorre na falácia argumentativa de uma pretensa "hiper-integração" do Texto Constitucional, que, consoante TRIBE, consiste em interpretar todos os dispositivos da Constituição de acordo com seus objetivos centrais, como se esta fosse um corpo unitário e homogêneo.[250]

Entretanto, a Constituição não pode ser interpretada de uma única forma. Se é certo que alguns dispositivos remetem à necessidade de promover mais fortemente a igualdade (como decidiu o STF pela possibilidade de união civil entre pessoas do mesmo sexo), outros dispositivos, como são as regras do Sistema Constitucional Tributário, conferem primazia à segurança jurídica do contribuinte.[251]

Reconhecer ao princípio da capacidade contributiva o condão de autorizar a tributação sobre fatos não previstos na norma de competência, além de implicar superação de regras (normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e

---

[248] GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 50.

[249] GRECO, Marco Aurélio. "Solidariedade Social e Tributação?" in GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 169

[250] "When we say reading by 'hyper-integration', we mean approaching the Constitution in ways that ignore the no less important fact that the whole contains distinct parts – parts that were, in some instances, added at widely separated points in American history; parts that were favored and opposed by realty disparate groups; parts that reflect quite distinct, and often radically incompatible premises. (…) These observations may seem too obvious to be worth making. Nonetheless, they serve to disqualify much of what passes as constitutional argument and interpretation. Those who try to see in this complicated collage of compromise over time on single vision, and who then proceed to argue from that vision, have lost sight of the constraints imposed by our experience under a written constitution. They are not reading the constitution we have, but a hyper-integrated constitution for which they earn." (TRIBE, Laurence H. DORF, Michael C. **On Reading the Constitucion.** London [EN]: Harvard University Press, 1991, p. 20-21)

[251] "Não poderá olvidar o intérprete, no entanto, que esses princípios não são os únicos princípios constitucionais: convivem com os da certeza, da segurança jurídica, da dignidade da pessoa humana, da liberdade, etc. Por isso, conquanto se reconheça que a interpretação teleológico-objetiva deve estar baseada nos princípios jurídico-tributários, não há como se conceber que tal critério se baseie num único princípio, seja ele o princípio da capacidade contributiva ou o questionável princípio da luta contra a evasão fiscal, sob pena de se incidir, de forma hialina, na falácia interpretativa denominada por Tribe de 'hyper-integration'." (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 204-205)

com pretensão de decidibilidade e abrangência) por princípios (normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade), também nega efetividade a outros princípios constitucionais, especialmente aqueles que tutelam a segurança jurídica dos contribuintes.[252]

Entendimento contrário implica admitir que as regras tributárias são ponderáveis em face dos princípios jurídicos (ou que teriam caráter *prima facie*[253]). Nestes termos, os princípios serviriam não só para reduzir seu âmbito de aplicação, mas também para aumentá-lo, desvirtuando o sistema de repartição de competências engendrado pela CF/88.

Por conta disso, pode-se afirmar que os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade não têm o condão de autorizar a criação de novos tributos no Brasil, pois o exercício do poder tributário foi expressamente delimitado pelas regras de competência inseridas no Texto Constitucional, deixando pouca liberdade nesse âmbito para a União e nenhuma para os Estados e Municípios.

Ainda que seja desejável e necessário que a tributação onere aqueles que apresentam capacidade contributiva, o fato é que o Poder Constituinte fez uma escolha dos fatos reveladores de capacidade contributiva que pretendia onerar, e repartiu as faixas de competência tributária com base nessa análise.[254]

---

[252]"Toda a teoria desenvolvida por Marco Aurélio Greco sobre os limites do planejamento tributário tem como ponto fulcral o princípio da capacidade contributiva. É possível identificar, na sua criativa e densa proposição de cunho teórico, a supereficácia de uma perspectiva (positiva) do princípio da capacidade contributiva e a subeficácia dos demais princípios e regras que servem de contenção à atuação dos entes tributantes. (BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: limites normativos**. Tese de Livre-Docência. São Paulo: USP, 2008, p.111)

[253]"(...) a livre ponderação de princípios e argumentos e o recurso à justificação da regra importariam, inevitavelmente, na sua qualificação como regra prima facie. Demais disso, diversamente do que ocorre com a introdução de cláusulas de exceção como base em princípios jurídicos, o caráter prima facie das regras decorrente da possibilidade de livre ponderação de princípios e argumentos e do recurso à justificação da regra não viabiliza apenas a restrição dos casos normalizados, mas também a sua ampliação. Destarte, em se tratando de regras atributivas de competência tributárias, o reconhecimento do seu caráter prima facie poderia legitimar o alargamento das competências." (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 160.)

[254] "Mesmo que haja a demonstração de que a norma tributária leva em conta, ao veicular conceito jurídico, não tanto sua peculiar estrutura, quanto a da correspondente situação econômica, deverá haver respeito à estrutura jurídica, em virtude de não serem indiferentes ao Direito os meios que são escolhidos. (...) No Direito Tributário, no entanto, já foram desconsiderados os meios consagrados pela Constituição sob influência da interpretação econômica. É certo que poderia a Constituição, em homenagem à justiça material, ter previsto apenas os fins, mas nesse caso perderia em certeza e simplicidade. Houve uma prevalência atribuída pela Constituição em favor da certeza e da simplicidade, que, como assinala Alfredo Augusto Becker, integra a objetividade da regra jurídica, razão pela qual não pode ser simplesmente desconsiderada pelo intérprete." (Ibid, p. 62).

Ademais, a previsão de uma competência residual conferida à União (art. 154, I[255]) para instituir tributos com base de cálculo e fato gerador diversos daqueles previstos na CF/88, pressupõe que nem toda forma de capacidade contributiva foi alcançada. A aludida regra "fecha" o sistema, na medida em que admite a existência de formas de riqueza não alcançada pelas competências tributárias já outorgadas, que, todavia, poderão ser gravadas pela União através de lei complementar.

Em síntese, sob a Constituição brasileira de 1988 a capacidade contributiva e a solidariedade têm como limites claros e insofismáveis as regras atributivas de competência. É dizer: ainda que determinado fato denote capacidade contributiva, o mesmo não poderá ser tributado sem autorização constitucional expressa.[256]

Autorizar a analogia extensiva dessas faixas de competência com base no princípio da capacidade contributiva significaria subverter toda a lógica do sistema constitucional tributário, que é amparado na permissibilidade expressa do exercício do poder de tributar.[257]

Se o Poder Constituinte conferiu aos Estados competência para tributar a compra e venda, não há como se legitimar a incidência do imposto sobre operações distintas da compra e venda, ainda que tenham resultados econômicos semelhantes.[258] Não havendo permissão expressa para a incidência, não há que se falar em permissão implícita com base na capacidade contributiva ou na solidariedade social.

---

[255] "Art. 154. A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;"

[256] "a atribuição de competência por meio de regras afasta qualquer tipo de ilação tanto no sentido de que existiria poder de tributar com fundamento direto e independente nos princípios constitucionais, quanto na direção de que não existiria predeterminação alguma quanto aos fatos a serem objeto de tributação." (ÁVILA, Humberto. "Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social" in GRECO. Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 71.)

[257] ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 24.

[258] Em sentido oposto: Quando digo que a capacidade contributiva vai iluminar a interpretação significa que ao interpretar determinado artigo da lei, não devo fazê-lo isoladamente, nem apenas como elemento que está conectado dentro de um conjunto formal. É preciso verificar qual manifestação de capacidade contributiva ele quer alcançar. A pergunta a fazer é se a previsão legal está qualificando o nome do contrato ou o perfil do contrato. Assim, da perspectiva da capacidade contributiva quando a lei estiver se referindo a compra e venda pode ser que não esteja se referindo ao nome 'compra e venda', mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda." (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 329)

Portanto, em nosso ordenamento jurídico a capacidade contributiva deve interferir diretamente apenas na aplicação das normas tributárias, [259] como critério de gradação da carga tributária individual (em sintonia com o enfoque subjetivo[260] e da pessoalidade[261]).

Dessa forma, a capacidade contributiva não autoriza qualquer forma de interpretação extensiva ou teleológica das faixas de competência tributária, mas tão somente uma delimitação (negativa) do exercício da competência prevista nestas mesmas regras.[262] E a conclusão é rigorosamente a mesma em relação ao princípio da solidariedade.[263]

---

[259] "A capacidade contributiva, nos termos do art. 145, §1º, da CF, não é motivo para instituição de tributos, pois a constituição qualificou as espécies e discriminou as competências materiais em angustos limites. No plano legislativo, o princípio da capacidade contributiva tem a função de servir como limite à escolha da matéria factual para compor a hipótese de incidência de normas tributárias, porquanto o fato escolhido deverá se revelador, como certa precisão, da capacidade econômica do sujeito passivo para suportar o encargo fiscal. Escolhido o fato imponível (revelador de capacidade contributiva), e definida a base de cálculo de alíquotas aplicáveis (graduação da capacidade contributiva individual), exaure-se o papel do princípio de capacidade contributiva (na sua feição objetiva). Reserva-se a disposição do art. 145, §1º, da CF, primordialmente para o plano da aplicação (capacidade contributiva subjetiva), para servir como critério de atendimento à tipicidade da quantificação legalmente prevista, nos atos de apuração do tributo devido. Nessa função, o princípio de capacidade contributiva não é mais do que um critério de graduação individual do quanto pode o contribuinte suportar, em termos de carga fiscal, sem qualquer eficácia para alargamentos dos tipos legais tributários ou mesmo das funções vinculadas dos agentes administrativos, na apuração dos fatos tributários. Eis porque o princípio de capacidade contributiva não justifica nenhuma função extensiva ou teleológica da atividade de interpretação das normas tributárias." (TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 262-263)

[260] "Entretanto, a capacidade econômica objetiva não se esgota na escolha da hipótese de incidência, já constitucionalmente posta, na quase totalidade dos impostos. É necessária a realização de uma concreção paulatina, que somente se aperfeiçoa com o advento da lei ordinária da pessoa jurídica competente. Ou seja, é necessário que o legislador saiba, nos impostos incidentes sobre a renda, o patrimônio, a propriedade e seus acréscimos por quaisquer formas de transmissão, autorizar a dedução imprescindível das despesas e gastos necessários à aquisição e manutenção da renda, da propriedade e do patrimônio. E será, no quadro comparativo entre a Constituição e as leis inferiores (complementares e ordinárias), que a questão da capacidade econômica objetiva ganhará importância." (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de Atualização In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1095.)

[261] "o mesmo dispositivo faculta à Administração Tributária, para alcançar os objetivos da personalização e da graduação dos impostos, identificar – respeitados os direitos individuais e nos termos da lei – 'o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte'. Estes são os verdadeiros indicadores de capacidade contributiva, os quais, obviamente, só poderão ser verificados com a observância aos direitos individuais e à lei." (COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97)

[262] "os princípios constitucionais não tem o condão de criar poderes restritivos já regulados por outras normas. Eles têm, em vez disso, a função de delimitar os contornos do exercício dos poderes previstas nas regras constitucionais de competência." (ÁVILA, Humberto. "Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social" in GRECO. Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.) **Solidariedade Social e Tributação.** São Paulo: Dialética, 2005, p. 72.)

[263] "Quanto o assunto é seguridade social, e as várias finalidades que ela compreende (previdência, assistência social e saúda), a Constituição optou por uma técnica de financiamento por meio de contribuições sociais e por uma técnica de atribuição de poder por meio de regras. Tanto é assim que dedicou um capítulo à seguridade social, no qual inseriu dispositivos específicos prevendo a cobrança de contribuições sociais, em caráter ordinário e em caráter residual. Ora, esta constatação é decisiva para o

Por outro lado, entende-se que tais princípios constitucionais poderão interferir indiretamente na construção do conceito, influenciando a escolha de determinado significado dentro dos limites semânticos do texto.

3.6. Justificativa e função das regras de competência tributária.

3.6.1. Justificativa de regras e justificativa geradora de regras.

Como exposto, justificativas substantivas são as razões/objetivos (políticos, econômicos, sociais, etc.) que estão por trás das regras. À guisa de exemplo, podemos inferir que a justificativa da regra que instituiu o imposto sobre circulação de mercadorias é a necessidade de auferir recursos para a manutenção do Estado. Essas justificativas direcionam a escolha das características que formam a generalização consubstanciadora da regra, através de uma análise de probabilidade.

Ou seja, a generalização é criada por acreditar que a presença dos elementos que a formam promove de maneira mais satisfatória a justificativa da regra. Tomando como exemplo o ICMS, a generalização "circulação de mercadoria" (compreendida como a venda de um bem) seria uma forma segura, com alto grau de probabilidade de se atingir a finalidade arrecadatória da regra.

Aqui é preciso mencionar a existência de um outro tipo de justificativa para as regras, denominada por SCHAUER de justificativa de segundo grau, ou justificativa geradora da regra.[264] Ao contrário da justificativa substantiva, vista anteriormente, a justificativa geradora da regra refere-se à própria razão de ser da regra. É uma justificativa para a criação de uma norma geral para aquele caso específico,

---

exame do regime jurídico das contribuições e, por consequência, para a análise do alcance do princípio da solidariedade social no âmbito da tributação. Isso porque a instituição de regras estabelece âmbito de competência muito diversos daqueles porventura existentes no caso da instituição de princípios: enquanto nessa hipótese o Poder Legislativo pode escolher os meios para promover os fins, naquela outra ele está previamente vinculado ao meio constitucionalmente escolhido." (Ibid, p. 69)

[264] "One, which I call a substantive justification, establishes the background rationales or goals behind the rule. Thus, the justification I have been considering up to now, such as minimizing traffic incidents, pleasing the patrons in a restaurant, and ensuring peace and quiet at the park, are all substantive justifications. By contrast, another type of justification, which I call a rule-generating justification, provides the rationale for specifying the substantive justification in the form of a rule. Rules do not emerge from nowhere, but are created as an alternative to a direct and uninstantiated statement of the rule's substantive justification in prescriptive form, a form of decision making that leaves the justification to do all of its own normative work. But often this alternative is not selected, and the substantive justification is instantiated in a form of a rule. That decision to instantiate the substantive justification must itself be justified, however, and this latter justification, the justification for having a rule, I call the rule-generating justification." (SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a phylosophical examination of rule-based decision-making in law and in life.** Oxford [EN]: Clarendon, 2002, p. 94)

normalmente vinculada à busca de confiança, certeza e previsibilidade tanto para a atuação dos destinatários (que poderão agir de acordo com a norma) quanto para os aplicadores da regra (que terão um norte seguro para analisar os casos concretos).

Nota-se que a justificativa geradora da regra não se vincula aos critérios escolhidos para a generalização da regra, e tampouco às ações que a regra busca estimular ou restringir. Na verdade, a justificativa geradora da regra remete aos benefícios alcançados pela criação de uma generalização que irá vincular os fatos futuros, em detrimento de se deixar essa análise a critério dos julgadores.

Assim, a justificativa geradora de regra analisa a conveniência (ou não) de permitir maior liberdade de julgamento ao aplicador da regra, uma vez que não é possível conhecer previamente a aptidão técnica e moral de cada aplicador, e muito menos como estes irão interpretar a justificativa. [265]

Ou seja: a justificativa substantiva (ou de primeiro grau) é uma justificativa *da* regra, enquanto a justificativa geradora da regra (ou de segundo grau) é uma justificativa *para* a regra.

Existem, portanto, diversos níveis[266] de justificativa: as justificativas têm suas próprias justificativas (justificativa da justificativa), que por sua vez também terão outras justificativas, e assim sucessivamente. A justificativa da justificativa para a regra legal de incidência do ICMS (obter recursos para o Erário), poderia ser definida como a promoção de políticas públicas positivas pelo Estado. Por sua vez, a justificativa dessa justificativa de segundo nível (promoção de políticas públicas positivas), seria gerar a felicidade do povo que habita o Estado.

Mas é preciso lembrar que as regras partem de generalizações feitas no passado que projetam efeitos para o presente (ou do presente para o futuro), no intuito de promover a justificativa da regra através de uma análise de probabilidade da ocorrência das situações que se deseja atingir. Dada a impossibilidade de prever o futuro (ou de criar conceitos perfeitos), a generalização criada pela regra poderá refletir hipóteses aquém ou além da justificativa correlata, gerando efeitos indesejáveis.

---

[265] Se a regra não for, em alguma medida, rígida, relativamente à subjetividade do aplicador, as funções que ela desempenha ficam prejudicadas. E como os aplicadores têm concepções diferentes a respeito de como devem ser resolvidos os conflitos morais, nem como são dotados de variável capacitação técnica e inconstante rigidez moral, não só cresce a chance de incerteza, quanto aumenta o grau de arbitrariedade. O aplicador real, não o ideal, também demanda a existência de regras." (ÁVILA, Humberto. "Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência." In **Revista Eletrônica de Direito do Estado.** Salvador: Instituto de Direito Público. Nº 17. Jan/Fev/Mar, 2009, p. 15)

[266] SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules: a phylosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford [EN]: Clarendon, 2002, p. 73.

É justamente a possibilidade de adaptação da generalização criada pela regra à sua justificativa subjacente que irá determinar a sua eficácia sobre a tomada de decisão dos julgadores.[267]

3.6.2. Justificativa geradora das regras de competência.

A conclusão acima leva à indagação sobre quais seriam as justificativas da atribuição do poder tributário através de regras de competência tributária, ao invés da mera proclamação dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade tributária.

O primeiro aspecto que sobressai quanto à justificativa para as regras de competência é justamente a necessidade de conseguir recursos para a própria existência do Estado; nessa linha, as regras de competência tributária teriam como uma das justificativas (objetivos mediatos) a arrecadação.

Entretanto, apenas a necessidade estatal de obter recursos não explica a opção pela atribuição de competências tributárias por meio de regras. O mesmo poderia ter sido alcançado pela mera proclamação do princípio da legalidade, a exemplo de outros países, como a Itália, ou, em uma visão mais radical com o puro e simples confisco dos bens dos cidadãos pela força estatal (ato de soberania).

A Constituição brasileira também difere das demais na medida em que adotou um sistema federal, e outorgou autonomia aos municípios. Assim, a coexistência harmônica de três entes exigiu a concessão de recursos para cada um deles, e entendeu-se que a melhor maneira de atingir esse objetivo era através de um sistema de financiamento misto, no qual a União, estados e municípios podem instituir tributos próprios, sendo que os dois últimos recebem parte das receitas tributárias arrecadadas pelos anteriores (ou seja, os estados têm participação na arrecadação tributária da União e os municípios têm participação na arrecadação da União e dos estados).

Neste contexto, a atribuição específica das competências tributárias através de regras busca evitar conflitos de competências entre os entes federativos, e também a sobreposição de competências em prejuízo dos contribuintes.[268] Nas palavras de

---

[267] The view that rules should be interpreted to allow their purposes to trump their language in fact collapses the distinction between a rule and a reason, and thus loses the very concept of a rule. (SCHAUER, Frederick. "Formalism". **Yale Law Journal**, vol. 97, nº 4, 1988, p. 534)

[268] "Empreendendo-se a necessária leitura jurídica dos enunciados constitucionais, depreende-se que a finalidade essencial das normas atributivas de competências tributárias não é econômica, mas jurídica:

COÊLHO: "fez-se necessário que o constituinte indicasse o seu fato gerador, os nominasse e os atribuísse de modo privativo a cada uma das pessoas políticas, de maneira a evitar que uma invadisse, por inexistência de limites, área de competência reservada às outras." [269]

Outro importante aspecto é o caráter protetivo da atribuição específica de competências tributárias, que indicam uma posição do Poder Constituinte sobre os limites materiais do exercício da tributação. Sob esse aspecto, a opção por limitar o poder de tributar através da outorga de competências mediante regras no Texto Constitucional também pode ser vista como expressão do autoconsentimento democrático.

Sendo a Constituição a expressão máxima de cidadania, a indicação de faixas de competência demonstra a autorização popular para a tributação exclusiva daquelas materialidades, e tão somente daquelas, o que afasta a possibilidade de uma interpretação extensiva das regras com base no mesmo princípio democrático.

Ou seja, a opção pela atribuição de competência através de regras é mais uma forma de os cidadãos indicarem em que medida aceitavam a intromissão do Estado na economia, através da tributação. Nesse sentido, vale transcrever as palavras do Min. do STF, Marco Aurélio MELLO[270]:

> "Mediante a delimitação das competências tributárias, o constituinte tanto buscou conferir autonomia financeira aos diferentes entes da Federação, quanto manifestou o primeiro momento da vontade soberana no povo em matéria tributária. Daí por que cuidar para o cumprimento dessas regras exatamente como estabelecidas significa não só impedir que determinado ente invada esfera de atuação legislativa reservada a outro, mas também assegurar a observância do consentimento do povo soberano relativamente à formulação em nível constitucional, proporcionando maior segurança aos cidadãos no tocante às obrigações tributárias que deverão satisfazer. Trata-se de

---

conferir aos entes políticos poder (rectius: competência) para instituir tributos. Tampouco os fins caracterizados normativamente dos enunciados específicos são econômicos, mas jurídicos: exemplificando-se, ao atribuir competência aos Municípios para a instituição de imposto sobre a transmissão inter vivos de direitos reais sobre bens imóveis (art. 156, II, da CF), não se pretende conferir a tais entes o poder de tributar a substancia econômica que usualmente estaria sob a transmissão, mas sim a efetiva transmissão de direitos. Poder-se-ia sustentar que a outorga de competências visa a propiciar meios econômicos para que tais entes desempenhem suas atribuições, mas, com isso, estar-se-ia incidindo nas aporias da tese de que a finalidade do Direito Tributário é exclusivamente arrecadatória." (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 204.)

[269] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 40.

[270] MELLO, Marco Aurélio. "Interpretação Constitucional e Controvérsias Tributárias." In. GRUPPENMACHER, Betina Treiger (coord.) **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1142.

> conferir efetividade a autodeterminação coletiva manifestada quando poder constituinte e como condição de uma sociedade livre.

Na medida em que as regras atributivas de competência utilizaram fatos representativos de capacidade contributiva, ao vedar a liberdade da União, Estados e Municípios de criar tributos sobre outras materialidades[271], o Constituinte se precaveu contra a possível instituição de tributos sobre materialidades desprovidas de tal atributo, o que poderia gerar efeitos econômicos indesejáveis. Em outras palavras, em decorrência da outorga expressa de competências tributárias foram criados limites materiais aceitáveis e expressamente consentidos para o exercício da tributação pelas pessoas políticas de direito interno.

Além disso, como será visto no capítulo 4, a indicação das bases econômicas que poderiam ser tributadas através de conceitos jurídicos com conteúdo já incorporado pela cultura jurídica, imprimiu contornos mais precisos à competência outorgada.

3.6.3. A função protetiva das regras de competência.

Mas qual a função da repartição de competências tributárias no âmbito constitucional? Essa opção teria como consequência uma maior proteção ao contribuinte? Como não podia deixar de ser, questão é controversa.

Dada a finalidade predominantemente arrecadatória dos impostos (muito embora se reconheça também uma finalidade extrafiscal), poder-se-ia concluir que as regras atributivas de competência tributária teriam a função de gerar recursos para o Erário, conferindo autonomia financeira às pessoas políticas de direito interno (União, Estados e Municípios).[272]

Esse raciocínio não se sustenta, pois, como visto, fomentar a arrecadação não pode ser considerada justificativa geradora de regras de competência, já que esta limita-a. Não é preciso muito esforço para concluir que a arrecadação seria impulsionada

[271] Não obstante, a União tem competência residual, desde que sejam tributos não cumulativos instituídos por lei complementar.

[272] "Na verdade, caso se considere que a base do direito tributário está na delimitação da competência tributária e, tendo-se em vista que tal delimitação decorre da necessidade específica de prover autonomia política e administrativa aos entes da Federação, conclui-se que as demais disposições constitucionais tributárias nada mais são do que meros instrumentos que viabilizam o exercício da atividade de obtenção de receitas e, assim, garantem a almejada autonomia política e administrativa. Dessa feita, o fundamento do direito tributário não estaria nos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar; mas sim na necessidade de tributação, tendo em vista seu papel financiador. É este o princípio da tributação; as demais disciplinas normativas apenas operacionalizam referida função." (PISCITELLI. Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 122)

justamente pelo cenário oposto, com a absoluta ausência de limitações materiais ao poder de tributar.

Se é certo que a própria descrição de uma competência estabelece implicitamente seus limites,[273] então toda atribuição de competência implica, necessariamente, uma limitação dessa mesma competência, na medida em que retira parte da liberdade daquele que a recebe, conferindo maior rigidez e segurança ao sistema. De outro modo, nada impediria que os entes políticos instituíssem tributos sobre fatos econômicos que desejassem, sem qualquer limitação expressa quantitativa ou qualitativa**.**

Assim, considerar que a função das regras atributivas de competência tributária é a de fomentar a arrecadação autorizaria a interpretação ampliativa das mesmas, tornando a sua própria existência desnecessária e contrária à função normativa exercida. Portanto, tal raciocínio deve ser rejeitado.

Uma segunda possibilidade, defendida por parte da doutrina, seria considerar que a rigidez na repartição de competências tributária tem como única função proteger Estados e Municípios da invasão de suas respectivas competências pela União. Nesta linha, RIBEIRO entende que a repartição de competências tributárias na Constituição visaria apenas evitar conflitos de competência entre as pessoas jurídicas de direito público interno, e não conferir maior rigidez ao sistema tributário em prol da segurança jurídica (o que seria uma consequência indireta). [274]

Contudo, esta parece ser uma análise parcial do problema.

Se por um lado a análise histórica demonstra que, no Brasil, os poderes regionais enfrentam crises financeiras crônicas desde a sua instituição, e, como consequência, passam a invadir sistematicamente as competências alheias no afã de obter mais receitas,[275] cabe perguntar quem é diretamente prejudicado com este estado

---

[273] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 272.

[274] "Na Alemanha, assim como no Brasil, a preocupação em definir as competências constitucionais tributárias na constituição, visa tutelar os entes estaduais e municipais, e não a conferir maior proteção à segurança jurídica dos contribuintes. (...) Assim, a peculiaridade da nossa Constituição, ao delimitar as competências entre os três entes federativos, não tem o condão de conferir uma maior segurança jurídica ao contribuinte, no que se refere ao fechamento dos tipos tributários, como defendem os formalistas, uma vez que tal repartição de competências, umbilicalmente vinculada ao princípio federativo, só indiretamente aproveita a defesa dos contribuintes, apenas na medida em que os entes federativos extrapolem a competência que lhe foi deferida constitucionalmente." (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Segurança Jurídica do Contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 98-99).

[275] PISCITELLI. Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 139-185.

de coisas. Certamente não serão os estados e municípios, uma vez que a competência tributária não alcança suas rendas e patrimônios em razão da imunidade recíproca.

Ora, a superposição de competências vem em prejuízo justamente do elo mais fraco desta equação: o contribuinte que, em um primeiro momento, se vê obrigado a adimplir com dois tributos para a mesma operação. É evidente que em um segundo momento, essa insegurança jurídica causa efeitos deletérios na economia, reduzindo a própria arrecadação. Mas isso não esconde o fato de que evitar a sobreposição de competências é fundamentalmente uma proteção direcionada a quem paga o tributo.

Assim, a indicação das competências tributárias pelos nomes dos impostos e contribuições sociais que podem ser instituídos através de institutos jurídicos distintos e inconfundíveis acarreta maior segurança jurídica, por trazer um limite material à própria competência legislativa delegada. Daí a afirmação do Min. Marco AURÉLIO [276] de que:

> "do ponto de vista democrático e da liberdade como segurança jurídica, releva-se a necessidade de se dar a tais regras interpretação estrita, de modo que prevaleçam apenas as obrigações tributárias que o povo explícita e claramente consentiu."

Ainda que se reconheça a dificuldade de sustentar uma interpretação restritiva aprioristicamente, parece correta a compreensão das regras atributivas de competência como garantias individuais, acarretando a rejeição de uma interpretação ampliativa das mesmas com base em princípios democráticos como a igualdade, solidariedade e capacidade contributiva o que, paradoxalmente, seria antidemocrático.

3.6.4. A regra de permissibilidade expressa implícita no art. 154, II, da CF/88.

A rigidez da repartição de competências também traz implícita a ideia de permissibilidade expressa como condição para a tributação, acarretando a inflexibilidade total do sistema tributário.[277] Nesse sentido, TORRES[278] defende que a

[276] MELLO, Marco Aurélio. "Interpretação Constitucional e Controvérsias Tributárias." In. GRUPPENMACHER, Betina Treiger (coord.) **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1142.

[277] "40 – Anota a doutrina – é bem verdade – que o sistema de discriminação de rendas é rígido. Isto vem bem realçado, e cada vez mais, se aprofundam as indagações em torno desta característica do nosso sistema. Tais especulações entretanto, todas elas tem sido voltadas para a solução de conflitos de competência impositiva, preocupados que sempre os estudiosos com a inconstitucionalidade por invasão de competência. Não se atentou, porém, com a devida detença, para todas as consequências que decorrem dessa rigidez. Não se alargou a observação até a própria amplitude do objeto observado. Na verdade, não só se deve assinalar que a discriminação de rendas incumbentes aos entes políticos é rígida, como o próprio sistema tributário também o é. Da hirta distribuição de faculdades tributárias, da implícita

repartição de competências tem como consequência a constitucionalização de todo o sistema tributário, gerando efeitos não apenas sobre as casas legislativas, mas também sobre todo o universo de contribuintes. [279]

Este princípio da permissibilidade expressa como pressuposto para a incidência dos tributos delineados na CF/88 é corroborado pelo art. 154, I, que confere à União a competência residual para instituir tributos com fatos geradores ou bases de cálculo não definidos no texto constitucional.[280]

Este dispositivo traz, implicitamente, uma regra negativa da competência implícita, segundo a qual todos os fatos geradores não previstos expressamente no texto constitucional estão reservados à União Federal.[281] Assim, a instituição de tributos sobre fatos geradores que ultrapassem os limites conceituais previstos na CF/88 acarreta, em última instância, invasão da competência residual conferida à União.

Por fim, destaque-se que a rigidez do sistema tributário não acarreta a sua inflexibilidade econômica, pois foi expressamente conferida ao legislador ordinário federal a possibilidade de se adaptar aos progressos econômicos e tecnológicos através da previsão de uma competência impositiva residual que poderá ser utilizada para alcançar novas materialidades não admitidas nas regras já existentes.

Portanto, reconhecer sua função protetiva dos contribuintes parece mais acertada e coerente com a justificativa geradora das regras de competência expostas acima.

---

consagração da permissibilidade expressa, como condição do exercício da tributação, decorre necessariamente a inflexibilidade total do sistema. As finalidades da rigidez da discriminação de rendas são: obviar a bitributação jurídica – o que conseguiu amplamente – assegurar efetivamente a autonomia financeira das pessoas políticas e evitar conflitos de competência tributária." (ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 24.)

[278] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 436.

[279] "(...) como pressuposto fundamental da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário, o poder de tributar tem como destinatários imediatos os poderes legislativos das pessoas do federalismo, mas mediatamente todos os sujeitos que possam ser colhidos pela tributação são igualmente destinatários dessas normas da Constituição tributária, inclusive como forma de garantia de proteção a direitos fundamentais, quanto à sua observância, nos limites do quanto possa ser autorizado sob a forma de competência tributária." (Ibid, p. 61).

[280] "Art. 154. A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;"

[281] Se não é possível inferir de uma regra que autoriza a incidência tributária sobre determinados fatos a proibição implícita para a cobrança sobre outros, a existência de uma regra de competência residual para fatos não abordados em outras regras de competências permite este entendimento. Tratando da regra geral excludente, vide: GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 60-61.

3.7. Da força vinculante das regras atributivas de competência.

De tudo o que foi exposto (rigidez do sistema de competências e função protetiva das regras), fica fácil concluir pela existência de limites materiais nas regras constitucionais de atribuição de competência tributária que vinculam os legisladores ordinário e complementar.

Em outras palavras, as possibilidades semânticas das expressões utilizadas para outorgar competência tributária à União, Estados, Distrito Federal e Municípios demarcam os limites de atuação do legislador ordinário e complementar.

Nessa esteira, devem ser rejeitadas as correntes que defendem a inexistência de densidade semântica destes enunciados constitucionais, ou ainda uma ampla liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência dos tributos nominados (impostos e contribuições sociais). Não é preciso grande esforço para perceber que se a lei tributária pudesse alterar livremente o significado das expressões utilizadas pela Constituição para delimitar as competências tributárias estaria, o legislador infraconstitucional estaria, ao fim e ao cabo, autorizado a alterar a própria competência tributária.

Como já dito, não faria qualquer sentido elaborar um complexo sistema de outorga de competências tributárias com o escopo de evitar a sobreposição de incidências (o que tem por finalidade proteger o contribuinte) para, ao final, conferir ao legislador o poder de demarcar sua própria área de atuação.

Em suma, o reconhecimento da existência de densidade semântica nos vocábulos utilizados para definir competência tributária, capaz de constranger a atuação do legislador ordinário decorre do postulado da Supremacia da Constituição Federal.[282]

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, de longa data, defende a inconstitucionalidade de leis tributárias que tenham desconsiderado os limites à competência tributária definidos pelos conceitos utilizados pela CF/88.

Nesta toada, vale transcrever o célebre voto vencido do Min. Luiz GALLOTI em 1972, no julgamento em que se discutia a legitimidade da incidência de IRRF sobre a remessa de juros para o exterior.

Em que pese ter sido vencido no julgamento (e da incorreção de seus argumentos, visto que o IRRF pretende tributar na pessoa do seu responsável a renda do

[282] ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 4ªed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 206.

residente no exterior), suas palavras[283] bem exprimem a ideia central que ilumina a conclusão do presente capítulo:

> "(…) é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou. Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição."

Seguindo esta linha, o STF declarou a existência de conceitos constitucionais de mercadoria[284], serviços[285], faturamento[286], folha de salários[287], renda[288] e valor aduaneiro[289], que teriam sido incorretamente desconsiderados pelo legislador ordinário.

3.7.1. O conteúdo didático do art. 110 do CTN

Em seu Capítulo IV, intitulado "Interpretação e Integração da Legislação Tributária", o Código Tributário Nacional traz dispositivo justamente sobre a interpretação das regras de competência tributária. Trata-se do, sempre lembrado, art. 110 que apresenta a seguinte redação:

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

O aludido dispositivo parece pretender uma interpretação sistemática do direito, ou seja, de forma que os conceitos juridicizados não tenham um conteúdo para o direito tributário distinto daquele existente para o direito privado.

Contudo, peca por partir da premissa de que todos os conceitos utilizados para definir competências tributárias seriam oriundos do direito privado, negando a existência de conceitos estritamente tributários. Ora, uma vez definido que a Constituição Federal utilizou conceitos oriundos do direito privado para outorgar

[283] STF, RE 71.758/GB. Julgado em 14.06.1972. Revista dos Tribunais de Justiça nº 66, p. 165.
[284] STF, RE 203.075-9/DF. Ementário nº 1969-2, publicado no DJ de 29.10.1999.
[285] STF, RE 166.121-3/SP. Publicado no DJ 25.05.2001, p. 17.
[286] STF, RE 346.084-6/PR. Publicado no DJ de 01.09.2006, p. 19.
[287] STF, RE 166.772-9/RS. Publicado no DJ de 16.12.1994, p. 34896.
[288] STF, RE 117.887-6/SP. Publicado no DJ de 23-04-1993, p. 6923.
[289] STF, RE 559.937/RS. Publicado no DJe de 17-10-2013, vol. 2706-01, p. 11.

determinada competência tributária, é evidente que a lei ordinária não poderá alterá-lo. Subsiste, entretanto, saber se o conceito utilizado é oriundo do direito privado ou um conceito autônomo.

Ademais, a Supremacia do Texto Constitucional exige que nenhum conceito utilizado pela Constituição (seja ele oriundo do direito privado, do direito público ou mesmo um conceito autônomo) possa ser alterado pela lei ordinária, sob pena de invalidade. [290]

Em sendo assim, o aludido dispositivo tem pouca valia para auxiliar a interpretação das regras de competência tributária.

Se o art. 110 do CTN for compreendido como uma tentativa de estabelecer a prevalência apriorística das formas de direito privado para as regras de competência tributária, o mesmo seria inválido por representar interpretação da Constituição de acordo com a lei (invertendo a hierarquia normativa). Lado outro, se estiver apenas afirmando que, em relação aos conceitos que a Constituição Federal tenha pretendido se valer de formas de direito privado, os mesmos devem ser interpretados de acordo com o direito privado, estará apenas informando o óbvio.

Assim, o máximo que pode extrair do art. 110 do CTN enquanto diretriz interpretativa é uma proclamação do próprio Postulado da Supremacia da Constituição, de caráter didático para que não se olvide o caráter vinculante dos conceitos constitucionais que delimitam a competência tributária.

3.8. A existência de conceitos classificatórios nas normas atributivas de competência tributária.

Como visto, para definir essas linhas gerais dos tributos que podem ser instituídos pelos entes da federação, a Carta Magna se utilizou de símbolos linguísticos, como “veículos automotores”, “serviços” e “mercadorias” “renda”, “lucro”, “folha de salários”, “faturamento” e “receita”, dentre outros, sem se preocupar em demarcar seus atributos.

Também já foi adiantado que as regras de competência têm função protetiva do universo de contribuintes, função esta que se opera justamente pelos limites materiais ao

[290] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 13ª Edição, Saraiva, São Paulo, 2007, p. 103.

exercício do poder tributário pelos limites semânticos impostos por estas expressões informadoras de conteúdo econômico.

Nesta linha, a maior ou menor rigidez desses limites semânticos estará diretamente relacionada com a concepção das normas constitucionais como conceitos classificatórios ou tipos normativos.

Neste ponto é chegada a hora de colocar em debate a seguinte questão: as normas atributivas de competência tributária configuram tipos ou conceitos classificatórios?

A resposta a este importante questionamento certamente será influenciada pelas premissas metodológicas adotadas por quem pretender respondê-lo.

Aqueles que veem o uso de conceitos classificatórios como um ideal inatingível de total fechamento do sistema jurídico, admitem a figura dos tipos no direito tributário, uma vez que estes permitem maior flexibilidade e adaptabilidade aos casos concretos, ao abrir ao aplicador maior liberdade de valoração das características do signo para verificar sua concretização. Dentre os defensores dessa doutrina estão LOBO TORRES[291] e RIBEIRO.[292]

Também pode ser incluído nessa corrente SCHOUERI[293], ainda que com outros fundamentos: apesar de considerar que os tipos não são adequados à formação das

[291] "A cada dia cresce o número de conceitos indeterminados, desde a disciplina constitucional dos tributos (ex: renda, circulação de mercadorias, grandes fortuna, etc.) até as tentativas de fechamento dos conceitos no plano dos impostos individualmente considerados (no imposto de renda: que é rendimento, disponibilidade econômica e jurídica, renda derivada do mercado?). Em alguns casos é difícil distinguir o conceito indeterminado da cláusula geral e até dos tipos. Alguns juristas chegam a assimilar o conceito indeterminado ao tipo, com o que se desvanece a riqueza do pensamento tipológico. O direito tributário, por conseguinte, assiste à permanente tensão entre as técnicas de fechamento dos conceitos para fazer prevalecer o princípio da determinação (enumerações casuísticas e taxativas) e as de abertura, como o emprego dos conceitos indeterminados, das cláusulas gerais, cada vez mais comuns e dos tipos." (TORRES, Ricardo Lobo. "O princípio da Tipicidade no Direito Tributário." In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, André (coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 153)

[292] "O princípio da determinação a que se submetem as leis que configuram as hipóteses de incidência não constitui óbice à aplicação de tipos no Direito Tributário, uma vez que determinabilidade não se confunde com uma determinação prévia, mas como a possibilidade de fornecer pontos de partida para o conteúdo essencial de determinado âmbito normativo. (...) Por isso, tais normas de incidência, a exemplo das regras constitucionais que delimitam competência, manifestam-se por tipos, e não por conceitos classificatórios, dada a abstração desses últimos, incapazes de descrever com finalidade toda a riqueza e dinamismo da realidade econômica." (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 133)

[293] "Tendo em vista as lições que se extraem da doutrina dos tipos, viu-se como pedra de toque destes sua fluidez e unidade de pensamento. Conceitos, por sua vez, implicam limites expressos. Resta indagar, destarte, se o constituinte, ao contemplar o seu objeto, teve presente um tipo ou um conceito. O constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, sabia ele que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando até mesmo o nascimento de conflitos de competência." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 254)

regras-matrizes de incidência tributária, o autor entende que os mesmos estão presentes nas normas constitucionais de repartição de competência. O autor nega a rigidez do sistema constitucional de repartição de competências, por considerar que a superposição deve ser dirimida por lei complementar.

A crítica que se faz a esse posicionamento é que uma repartição de competências com vistas a evitar a superposição das mesmas entre os entes tributantes não parece adequada a um pensamento tipológico que admite a fluidez entre os signos. Nessa linha, um mesmo fato poderia ser simultaneamente enquadrado na esfera de competência da União, Estados e Municípios, e teríamos que entender que as três incidências estariam, em tese, aderentes ao Texto Constitucional.

Compreender os enunciados constitucionais tributários por tipos contribuiria para aumentar a possibilidade de conflitos de competência, contrariando a própria finalidade do sistema e em prejuízo da função protetiva das regras de competência.[294]

Merece destaque a posição de VELLOSO[295], autor de um dos mais completos estudos acerca dos conceitos constitucionais tributários, que defende a coexistência de conceitos e tipos nas normas atributivas de competência tributária, além de formas híbridas. Entretanto, se levarmos em consideração as já expostas lições de DERZI e ÁVILA de que não se pode falar em demarcações rígidas entre conceitos e tipos, mas em diferenças de grau e tendências conceituais ou tipológicas, essa afirmação pouco ajuda na elucidação do problema. Para evitar a má compreensão do objeto da discussão, talvez fosse o caso de reformular o questionamento feito acima para o seguinte: as normas atributivas de competência tributária apresentam tendências tipológicas ou conceituais?

[294] "Não se repartiu competência tributária mediante fixação de tipos. Trilhou-se o caminho dos conceitos determinados, em absoluta conformidade com a pretensão de, de um lado, definir as possibilidades de atuação legiferante e, de outro, evitar conflitos de competência. Se a evitação desses conflitos em face de uma rígida e exaustiva discriminação de competência impositiva por força de utilização de conceitos determinados, já dá azo a uma série de dificuldades, que dirá se entendermos que houve mera enumeração de tipos no plano constitucional, cabendo ao legislador complementar estabelecer os conceitos." (BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: limites normativos**. Tese de Livre Docência. São Paulo: USP: 2008, p. 74)

[295] "O emprego do signo 'conceito' em sentido lato não impossibilita, todavia, que se adote a distinção estabelecida entre conceito (stricto sensu), conceito determinado pela função e tipo. Se empregada essa distinção, há de se ter plena consciência do fato de tais categorias não permitirem o enquadramento de todos os conceitos constitucional-tributários, pois suas fronteiras não são rígidas, havendo um largo espaço para figuras híbridas." (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 331)

Após todas as explanações acima, algumas peculiaridades da CF/88 como o federalismo entre três ordens de governo[296], a rigidez do sistema de repartição de competências e a necessidade de conferir segurança jurídica aos contribuintes, evitando-se múltiplas incidências sobre os mesmos fatos jurídicos, autorizam a conclusão de uma tendência à utilização de conceitos classificatórios nas normas constitucionais de repartição de competência tributária.

Deste modo, a rígida repartição de competências, e a função limitadora das regras de competência têm como consequência direta o "fechamento" dos conceitos tributários inseridos nas regras tributárias da Constituição, de modo a restringir a liberdade do legislador, do intérprete e do aplicador da lei tributária.[297]

3.8.1. O papel da lei complementar.

Admitido que a repartição constitucional de competências foi realizada através de conceitos classificatórios (e não tipos), causa certa estranheza o fato de o art. 146[298] da CF/88 outorgar à lei complementar a tarefa de dispor sobre conflitos de competência

---

[296] "Ora, o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, admite as transições fluidas e continuas e as formas mistas, não se adaptam à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária. Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mola mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão de competência, bis in idem, identidade ou diversidade entre espécies tributárias necessários ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não se aperfeiçoam por meio das relações comparativas do 'mais ou menos' ou 'tanto mais...quanto menos' inerentes ao pensamento tipológico. Muito mais ajustam-se às excludentes 'ou...ou' e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos indeterminados." (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 137)

[297] "Em um Estado Federal, como é o Brasil, a rígida repartição de competências exige conceitos determinados, exclusivos e fechados, a fim de ser evitarem conflitos entre as pessoas políticas titulares do poder de tributar, bem como de impedir que os contribuintes sejam duplamente tributados pela prática de um mesmo fato. Concluindo: o princípio da legalidade, em matéria tributária, representa estrita legalidade, distanciando-se da tipicidade em sentido próprio, porque a tributação implica o Estado penetrar na seara da liberdade e da autonomia privada dos cidadãos, e tal poder deve ser exercido dentro das limitações inerentes ao Estado de Direito, isto é, preservando a segurança e a certeza jurídica nas relações entre os cidadãos-contribuinte e o Poder Fiscal." (MANEIRA, Eduardo. "Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade." In COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.) **Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes.** Forense: Rio de Janeiro, 2013 p. 402)

[298] "Art. 146. Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;"

entre os entes federados em matéria tributária, e também sobre o fato gerador e base de cálculo dos impostos previstos no Texto Constitucional.

A norma causa perplexidade pois, apesar da rígida repartição de competências prevista no Texto Constitucional, admite a possibilidade de dois entes tributantes se verem aptos a tributar o mesmo fato jurídico.

Para SCHOUERI[299], tal ocorre porque as regras de atribuição de competência são formadas por tipos, que sendo estruturas fluidas, admitem a superposição de normas sobre o mesmo fato. A função da lei complementar seria justamente eliminar tais conflitos de competência inerentes à formação tipológica do sistema constitucional de repartição de competências. Assim, estariam conciliados o pensamento tipológico com uma rígida repartição de competências tendo como mola mestra a lei complementar.

Entretanto, tal posicionamento não se amolda às premissas adotadas acima, na medida em que implicaria aceitar que todo o trabalho do Constituinte para realizar a repartição de competências teria sido incompleto, dado que a última palavra sobre os limites dessa competência caberia à lei complementar, com rito de aprovação menos rígido que o das emendas constitucionais.

Nesta toada, sequer seria correto falar em conflitos de competência, mas em invasões de competência pelos entes tributantes.[300] Ou seja, a Constituição Federal previu a lei complementar apenas para declarar o que já estava implícito em seu texto, explicitando os conceitos nela previstos, de modo a evitar seu mau uso pelas casas legislativas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

---

[299] "4.4.6.1. É neste sentido que se compreende a decisão do constituinte de não deixar que a fluidez natural aos tipos implicasse conflitos entre as três esferas políticas. O constituinte quis que o legislador ordinário tivesse limites rígidos para a sua atuação. Fazia-se necessário, assim, que aquela realidade, que fora expressa no texto constitucional por meio de tipos, passasse a ter uma expressão conceitual.
4.4.6.2. Encontramos, aqui, o papel da lei complementar: a solução dos conflitos de competência e a definição dos fatos geradores e bases de cálculo implicam a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte.
4.4.7. Noutras palavras, enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ele ao legislador complementar a tarefa de expressas a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos." (SCHOUERI, Luis Eduardo. "Discriminação de Competências e Competência Residual" In SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem à Brandão Machado.** São Paulo: Dialética, 1998, p. 113)

[300] "causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência, dada, a rigidez e a rigorosa segregação do sistema, (...). Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectiva dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas (...). [O constituinte] para custodiar o sistema, encontra, uma fórmula legislativa de resolver o conflito interpretando o seu próprio texto através de lei complementar." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 89-90)

Por outro lado, a posição de SCHOUERI levanta dúvidas relevantes. Se os conceitos das regras de competência são classificatórios, seria possível extrair a regra-matriz de incidência diretamente da Constituição Federal? Nesse caso, qual o papel da legalidade como veículo introdutor de normas tributárias no ordenamento jurídico? É o que se passa a responder.

3.8.2. A repartição de competências por conceitos classificatórios e o espectro de liberdade do legislador infraconstitucional.

A partir destas concepções acerca da rigidez do sistema tributário, alguns autores entendem ser possível extrair das normas constitucionais de repartição de competências todos os elementos das regras-matrizes (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), dos impostos e contribuições nelas previstos, ou ao menos seus limites.[301]

Essa posição parece ser um pouco extremada, pois apesar de as regras de competência tributária representarem claros e insofismáveis limites materiais à atuação do legislador, não parece que tenham a concretude necessária para delas extrair o regramento de todos os elementos das hipóteses de incidência dos tributos. Apenas o aspecto material e a base de cálculo (que confirma, infirma ou afirma o aspecto material[302]) estão expressamente definidos na Constituição.

Muito embora se espere que o sujeito passivo seja aquele que praticou o fato gerador, o próprio CTN prevê a figura do substituto tributário a ser definida em lei, e ainda a do responsável. Ainda que seja necessário que estes tenham alguma vinculação com o fato gerador, a tentativa de extraí-los diretamente do Texto Constitucional parece algo excessiva. Na mesma toada o sujeito ativo da relação jurídica poderá ser outro que não o titular da competência tributária, conforme autorização do art. 7º do CTN.

O aspecto espacial tampouco está previsto na regra de competência, sendo mais correto afirmar que o mesmo é pressuposto a partir de sua intersecção com o território

---

[301] "A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo pré-traçada na Constituição." (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 495-496)

[302] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 400.

da pessoa política em questão. É preciso recordar que o campo territorial de eficácia da lei e o aspecto espacial da norma de incidência tributária não se confundem.[303]

O mesmo se diga do aspecto temporal. Seria possível extrair diretamente do Texto Constitucional quando se considera ocorrido o fato gerador de cada imposto? Haveria algum óbice ao legislador adotar uma sistemática de apuração mensal, trimestral ou anual conforme a conveniência política? Ou ainda de eleger um ato para deflagrar o fato gerador conforme a praticabilidade (caso do desembaraço aduaneiro dos tributos sobre a importação)? Com a devida vênia às opiniões contrárias, não parecem existir limites expressos ao legislador neste ponto, o que tampouco significa que o arbítrio e a irrazoabilidade sejam permitidos.

Por fim, cabe destacar que a existência de limites implícitos na escolha da alíquota em razão dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco são elementos externos à norma de competência, que devem ser verificados *in concreto* no momento da edição da incidência da norma tributária, até mesmo pela sua íntima relação com a base de cálculo (mesmo uma alíquota elevada pode resultar em baixa carga tributária se a base de cálculo sobre a qual a alíquota incidir for restrita).

O que se quer defender com estes argumentos é que não é possível extrair diretamente das regras de competência tributária todos os elementos da regra-matriz de incidência (apenas o aspecto material, confirmado pela base de cálculo), existindo um amplo espaço para a liberdade de atuação política do legislador, com certa margem de discricionariedade para defini-los.[304]

Por outro lado, se cabe à lei complementar explicitar o conteúdo dos conceitos definidores da competência tributária, parece intuitivo que tal veículo normativo traga contornos mais nítidos e precisos do que aqueles já constantes no Texto Constitucional. A legislação ordinária que for instituir o tributo, por sua vez, irá detalhar ainda mais o

---

[303] "(...) tornou-se freqüente o embaraço dos especialistas ao conceituar o critério espacial das hipóteses tributárias. Muita vez o encontramos identificado com o próprio plano de eficácia territorial da lei, como se não pudesse adquirir feição diferente. A despeito disso, porém, percebemos com transparente nitidez, que o critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas." (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 258)

[304] "Estamos convencidos de que se, no plano legal, há uma certa margem de discricionariedade para a definição dos precisos contornos da regra-matriz de incidência, há limites estabelecidos no altiplano constitucional, que restringem esse espectro de atuação. (...) Em súmula, o entrelaçamento das normas constitucionais, balizadoras do exercício da competência tributária impositiva, reduz a margem de liberdade de atuação do legislador infraconstitucional na composição das regras-matrizes de incidência tributária. Reconhecemos existência de uma certa margem de discricionariedade par a precisa demarcação dos critérios conformadores da norma instituidora de tributo, desde que observadas a balizas fixadas constitucionalmente." (BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 29-30)

conceito, descrevendo todos os aspectos da regra-matriz de incidência, tal como determinado pelo art. 97 do CTN. Por fim, caberá aos decretos, instruções normativas e regulamentos indicar os procedimentos para o cálculo do *quantum* a pagar, descendo até as minúcias das materialidades a serem consideradas ou não, conforme os preceitos legais.

Pois bem. Na medida em que os impostos e contribuições estão indicados no texto constitucional, e suas respectivas áreas de abrangência devidamente delimitadas através de conceitos classificatórios, a sucessiva concretização destes conceitos pelas leis complementares, leis ordinárias e atos regulamentares leva a um progressivo fechamento dos mesmos.

Se, como visto, toda generalização parte da escolha de determinadas características em detrimento de outras, e se a hierarquia do sistema impõe que cada norma seja produzida dentro dos limites da norma superior, fica claro que as novas generalizações das normas inferiores irão realizar novas supressões de características, dando contornos mais marcados, mas, ao mesmo tempo, mais estreitos do que antes.

Daí que o uso de conceitos e a hierarquia do sistema normativo estabelece um progressivo fechamento dos conceitos constitucionais.[305] Essa ideia, representada metaforicamente pela imagem de círculos concêntricos progressivos descreve com precisão como a repartição de competências no Texto Constitucional consegue influenciar a dinâmica das normas tributárias em nosso ordenamento.

[305] "Vimos nos dois tópicos anteriores (8.4.3 e 8.4.4) o qual cuidadoso foi o constituinte ao descrever, já no plano constitucional, os limites para a instituição e cobrança de tributos em nosso País. Fizemos alusão à sucessividade de círculos concêntricos que vão reduzindo e delimitando o espectro de atuação do próprio legislado, em matéria tributária, e fundamentalmente, das autoridades administrativas, em relação aos atos de aplicação que podem emitir com intuito de exigir tributos devidos." (BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: limites normativos**. Tese de Livre Docência. São Paulo: USP, 2008, p. 210.)

4. A CONSTRUÇÃO DE SENTIDO DAS NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Muito embora o tema central do presente estudo diga respeito à interpretação dos conceitos tributários inseridos na Constituição Federal, faz-se necessário o incurso sobre as teorias acerca da (re)construção dos conceitos existentes nas leis tributárias.

A doutrina, há muito, debate os métodos de interpretação das normas tributárias, a possibilidade de construção de conceitos autônomos e também a prevalência daqueles institutos oriundos do direito privado. Igualmente há interessantes estudos acerca da relação entre o direito tributário e outras ciências como a economia e a contabilidade.

Mas qual a relação desses temas com o objeto do presente estudo? Ora, como já assinalado, a técnica de repartição de competências adotada pela Constituição Brasileira é inédita, o que explica o ceticismo da doutrina quanto a importação de doutrinas oriundas de países com bases constitucionais distintas. Para LOBO TORRES, a inexistência de um sistema tributário delineado ao nível constitucional em outros países explica o menor desenvolvimento de uma teoria do sistema constitucional tributário.[306] Assim, dada a falta de um referencial próprio, a teoria do sistema constitucional tributário acaba tendo como ponto de partida a teoria do próprio direito tributário.

Neste particular, a interpretação das regras tributárias previstas na Constituição de 1988 também apresenta pontos de aproximação (e distanciamento) com a interpretação das regras tributárias infraconstitucionais, razão pela qual no presente capítulo partir-se-á da interpretação das leis tributárias para, *mutatis mutandis*, chegar à interpretação dos conceitos constitucionais tributários.

4.1. Intertextualidade e interdisciplinaridade: definições.

O Direito cria a sua própria realidade, mas, por outro lado, não afasta ou desconhece a realidade construída por outros sistemas, com os quais mantém intensa relação. Ainda que todo sistema pressuponha um fechamento operacional (produção de conteúdo com base nele próprio), ele permanecerá aberto em termos cognitivos,

[306] TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 206-207.

recebendo e processando as influências do ambiente no qual estiver inserido. Não é preciso que haja norma expressa dispondo nesse sentido, pois se trata de decorrência lógica da Teoria dos Sistemas.[307]

Segundo o entendimento exposto acima, o fechamento operacional impede que normas de outros sistemas sociais, dentre eles a economia e a contabilidade, ingressem diretamente no ordenamento jurídico sem que tenham sido introduzidas por meio de procedimento previsto no próprio sistema (autorreprodução). Da mesma forma, o fechamento operacional negaria relevância às normas de fora do sistema (autorreferencialidade). A relevância jurídica, portanto, dependeria de uma prévia positivação.

É no direito tributário que essa interação interna (entre ramos do direito) e externa (com outras ciências) se apresenta de forma mais intensa, uma vez que a integralidade das materialidades eleitas pela Constituição como passíveis de incidência da tributação consistem em fatos com conteúdo econômico[308], ou, na feliz expressão de BECKER, sobre "fatos-signo presuntivos de capacidade econômica" [309].

Para alcançar estes fatos da realidade indicadores da existência de disponibilidade de renda, o Direito Tributário se utiliza de institutos já definidos em outros ramos do direito (como propriedade, venda, prestação de serviços), ou em outras ciências (renda e receita).

A questão que se coloca, é justamente como esses institutos oriundos de outros ramos do direito e de outras ciências são recebidos pelo direito tributário, se com o sentido original ou um novo sentido.

Da mesma forma impende analisar se uma alteração do instituto homônimo na ciência ou no ramo direito de origem terá consequências imediatas para o direito tributário.

---

[307] DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar**. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 19-20.

[308] O que é absolutamente coerente com o princípio da capacidade contributiva. De fato, não se poderia conceber a incidência de tributo sobre operações despidas de qualquer conteúdo econômico. Daí a afirmação de TIPKE e YAMASHITA de que, ao fim e ao cabo, toda tributação incide sobre a renda em suas diversas manifestações (auferida, despendida ou acumulada): "(...) uma definição da capacidade contributiva tem de considerar que impostos – não importa o nome que tenham, ou como o objeto do imposto seja designado – apenas podem ser pagos da renda auferida ou da renda acumulada como patrimônio. Em outras palavras, existe apenas uma fonte de impostos: a renda." (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31)

[309] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 497.

A relação entre uma disciplina jurídica e outras ciências é comumente definida como interdisciplinaridade.[310] É tema dos mais relevantes e que impõe algumas dificuldades na medida em que muitos autores reconhecem o direito como um sistema fundamentalmente fechado e autorreprodutivo (isto é, que cria e altera suas próprias normas segundo outras normas do próprio sistema).

Já a relação entre o direito tributário e outros ramos do direito (como o direito civil, o direito do trabalho e o direito comercial), denomina-se intertextualidade, já tendo sido intensamente estudada pela doutrina pátria; apesar disso, ainda são frequentes as controvérsias.

4.2. Interdisciplinaridade: o Direito Tributário e outras Ciências

Para BARROS CARVALHO, as normas tributárias (como as demais normas jurídicas) hão de incidir, sempre e necessariamente, sobre fatos jurídicos[311], ainda que estes fatos apresentem notas comuns dos homônimos oriundos de outras ciências.

Isso se deve ao fato de que o sistema jurídico constrói a sua própria realidade através de normas jurídicas criadas de acordo com os paradigmas de validade do próprio sistema. Significa dizer que o direito não toma os signos emprestados de outras ciências; ele os apreende e reconstrói de acordo com os paradigmas do próprio sistema jurídico. Portanto, assim que um fato econômico, contábil, financeiro, ou de qualquer outra ciência ingressa no sistema jurídico, ele passa a ter sentido próprio, que pode ser diferente daquele que ostentava na ciência de origem.[312]

---

[310] BARRETO, Paulo Ayres. TAKANO, Caio Augusto. "Entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade: a Questão da Tributação dos Dividendos na Lei nº 12.973/2014" in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, vol. 19. São Paulo: Dialética, 2015, p. 348-350.

[311] "Ou seja, de um mesmo evento pode-se construir um fato jurídico ou um fato contábil; mas um e outro são sobremaneira diferentes, o que impede de inscrever o ultimo como antecedente da norma individual e concreta, dado que representa unidade carente de significação jurídica. O fato capaz de implicar o consequente normativo haverá de ser sempre fato jurídico, mesmo que muitas vezes haja situações em que num e noutro estejam presentes os mesmos conteúdos denotativos." (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 307)

[312] "Mesmo no caso de o Direito Tributário, aparentemente, ter aceito e consagrado um princípio (ou conceito ou categoria ou instituto ou diretriz) da Ciência das Finanças Públicas ou de outra ciência pré-jurídica, todavia e sempre e necessariamente, houve uma deformação e transfiguração naquele princípio (ou conceito ou categoria ou instituição ou diretriz) quando entrou no mundo jurídico, passando a ter um conteúdo jurídico que não é e nem pode ser mais aquele conteúdo original e peculiar das Ciência das Finanças Públicas ou de outra ciência pré-jurídica." (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed.. Lejus: São Paulo, 2002, p. 83)

Com base nessas premissas, BARROS CARVALHO[313] rejeita a possibilidade de interpretação econômica ou contábil de determinado instituto jurídico, concluindo que as normas jurídicas só podem ser interpretadas de acordo com os paradigmas do próprio sistema jurídico:

> "Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. O paradoxo inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância do disciplinar levar ao interdisciplinar e este último fazer retornar ao primeiro. Sem disciplinas, portanto, não teremos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção dos outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementaridade. Tanto o jurídico como o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma tradução aproximada, e em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua conversação."

Como se nota, o autor repele a concepção de interdisciplinaridade enquanto uma abertura direta do sistema jurídico a outras áreas do conhecimento, como a economia e a contabilidade. Para o autor, a interdisciplinaridade seria uma forma de auxiliar a apreensão e construção de sentido de institutos jurídicos homônimos de institutos econômicos ou contábeis, sempre filtrada pelos cânones do sistema jurídico.

Essa é, certamente, a forma mais frequente de interdisciplinaridade, mas também a mais restrita. Ao conceituar a renda enquanto produto do capital e do trabalho ou demais proventos, o art. 43 do CTN trouxe um conceito jurídico que deverá ser construído pelo interprete. Entretanto, na construção do sentido desse conceito jurídico poderão ser levados em consideração dados econômicos que ajudem a compreender o conteúdo jurídico de "produto do capital e do trabalho".

Não obstante, há outra forma de interdisciplinaridade, menos comum, que ocorre quando o direito positivo faz uma remissão direta à outra ciência para determinar o conteúdo de determinado instituto jurídico.

4.2.1. A técnica do reenvio externo.

[313] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 311.

A interação entre normas jurídicas e extrajurídicas pode se dar verificada em três diferentes situações, a depender da opção do legislador: [314]

(i) Construção de conceitos autônomos: a lei tributária emprega vocábulos que se referem a institutos pré-jurídicos atribuindo a eles sentido diverso;

(ii) Incorporação de conceitos: a lei tributária positiva o conceito contábil então vigente de forma estática (de forma expressa ou implícita), podendo atribuir-lhe efeitos tributários diversos; ou

(iii) Reenvio: a lei tributária faz remissão ao fato contábil de forma dinâmica como referência para a incidência da norma de tributação, tal como regulado na ciência de origem.

Não é este o momento adequado para indicar os critérios aptos a identificar a efetiva opção do legislador em cada caso (muitas vezes colocada de forma implícita na norma).[315] Basta ter em mente que a abertura do ordenamento jurídico para o sistema externo, pode dar-se em vários graus, variando desde uma diminuta concessão (construção de conceitos jurídicos autônomos) até uma forte interação (remissão ao fato pré-jurídico ou reenvio externo).

Assim, o reenvio pode ser definido como a técnica pela qual o legislador se utiliza de um instituto oriundo de outras ciências (como a economia ou a contabilidade), incorporando-o expressa ou implicitamente ao ordenamento jurídico.[316] Nessas hipóteses, a norma jurídica fará referência a institutos pré-jurídicos mantendo o sentido e a definição da ciência de origem de uma forma dinâmica, isto é, reconhecendo e a aproveitando as alterações que tenham a ocorrer no instituto.

Em outras palavras, qualquer modificação do instituto contábil ou econômico ao qual tenha sido realizado reenvio será automaticamente apreendida pelo ordenamento

---

[314] Sobre o tema cf. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis aos Padrões Internacionais.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 84-85.

[315] Ibid, Capítulo 4.

[316] "No caso da incorporação de conceitos, o legislador opta por confiar à Contabilidade – cujas regras foram juridicizadas por meio da Lei nº 6.404/76 – uma fatia de seu poder normativo, o que pode ocorrer por meio de expressa ou implícita incorporação de um conceito. Todavia, essa incorporação não faz nascer para o legislador tributário o dever de reconhecer os mesmos efeitos verificados na Contabilidade. Pode a lei fazer referência ao conceito contábil, preservando as suas características originais, mas prescrevendo efeitos tributários diferentes. (...) Por fim, hipótese mais comum é a da remissão a resultados contábeis, que difere da incorporação apenas pelo fato de a norma não fazer referência a um instituto isoladamente, mas sim ao produto decorrente da aplicação de uma série de regras contábeis. Trata-se de técnica legislativa classificada pela doutrina como "reenvio", que corresponde basicamente a uma opção do legislador de se referir a outro texto normativo para dar sentido a uma determinada norma. Essa referência pode ocorrer de forma implícita, ou pressuposta, o que foi chamado por Falsitta de "rapporto di presupposizione". (Ibid., p. 97-98)

jurídico. Trata-se de verdadeiro paradoxo para a autorreferencialidade do sistema jurídico, na medida em que a abertura a outros sistemas do conhecimento (como a contabilidade e a economia) é determinada pelo próprio ordenamento jurídico.

4.2.2. Críticas ao reenvio externo.

XAVIER[317] rejeita peremptoriamente a utilização da 'técnica do reenvio' pelo legislador tributário, o que, a seu ver, representaria afronta ao princípio da estrita legalidade tributária, que exige a formulação de leis de modo completo e exclusivo, sem deixar qualquer margem de abertura.

Essa posição contra as normas de reenvio parece um pouco radical.

Em primeiro lugar, não se pode negar ao direito o papel criativo da própria realidade, afirmado e reafirmado anteriormente. Se o legislador optou por se referir a um termo técnico (oriundo de outra ciência) sem defini-lo, mas indicando um norte interpretativo externo ao sistema jurídico, é legítimo concluir que o legislador pretendeu que tal termo continue sendo interpretado de acordo com o seu sentido técnico de origem, ainda que o mesmo possa vir a sofrer mutações.

Assim, os limites da interação entre sistemas diversos remontam à opção do legislador que poderá, a seu critério, reconhecer, em maior ou menor grau, o espectro de influência de conceitos e qualificações adotadas por outros subsistemas do direito ou até por outras ciências, desde que respeite os limites à competência e ao poder de tributar previstos na Constituição. O legislador, ao criar a regra jurídica, pode alterar os "fenômenos da realidade social",[318] mas nada impede que os transforme em direito positivo, conservando as suas características originais, ou, ainda, concedendo abertura externa para a permanente atualização daquele conceito por meio do reenvio.

Havendo norma jurídica válida determinando expressamente o reenvio à ciência contábil (ou outra ciência) para a apreensão de determinado instituto, tal técnica deve

---

[317] "O princípio da tipicidade de tributação traduz-se, pois, na imposição de comandos ao legislador para que formule as leis tributárias: (i) de modo casuístico ou seletivo, com a consequente proibição de cláusulas gerais (lex stricta); (ii) de modo completo e exclusivo, com a consequente proibição de normas de reenvio (lex completa); (iii) de modo claro e preciso, com a consequente proibição de conceitos indeterminados (lex certa); (iv) de modo expresso, com a consequente proibição da analogia. (lex stricta)." (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 29)

[318] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 78.

ser admitida, pois, do contrário, negar-se-ia a liberdade configurativa da realidade, que é própria do sistema jurídico.

Longe de representar qualquer exceção, trata-se de situação corriqueira em nosso ordenamento. Tome-se como exemplo o artigo 6º da Lei nº 7.713/88[319], que outorga isenção do imposto de renda aos portadores de determinadas moléstias "com base em conclusão da medicina especializada."

Outro exemplo, ocorre com os dispositivos de lei tributária que tomam por base institutos contábeis positivados (mas não definidos) pela Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A). O art. 10º da Lei 9.249/1995[320], por exemplo, define que a distribuição de lucros e dividendos calculados com base nos resultados (evidentemente o resultado societário) apurados estará isenta.

A legislação societária, por sua vez, não define o que é resultado, apenas refere-se ao termo quando o artigo 187[321] elenca a estrutura básica da demonstração do resultado do exercício. A pergunta que novamente se coloca é: quem vai definir os critérios para reconhecimento da receita bruta, das despesas operacionais e participações de debêntures? Novamente a resposta está na própria legislação, que faz remissão à ciência contábil para a definição de signos como patrimônio, ativo, passivo e resultado do exercício (lucro ou prejuízo). O artigo 177[322] da Lei das S/A determina

---

[319] "Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...) XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;"

[320] "Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior."

[321] "Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:
I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;
V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;
VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social."

[322] "Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais

expressamente que tais institutos jurídicos (posto que positivados) sejam interpretados de acordo com os *princípios de contabilidade geralmente aceitos,* tal como definidos pelo órgão regulador (no caso, a CVM). [323]

4.2.3. Limites ao reenvio externo.

Embora o admita, o próprio ordenamento jurídico impõe limites à utilização do reenvio, notadamente em matéria tributária. Parece inconcebível que os aspectos material e quantitativo da hipótese de incidência sejam direta e integralmente definidos pelo órgão de classe contábil ou econômico (e não pelo Poder Legislativo). Em tais casos, é imprescindível que a lei dê maior concretude semântica possível ao instituto extrajurídico juridicizado, até em nome da segurança jurídica, pois um reenvio direto e integral do aspecto material ou quantitativo da hipótese de incidência violaria o princípio da legalidade.[324]

Não há contradição entre esta afirmativa e a rejeição ao pensamento de XAVIER quanto à impossibilidade das normas de reenvio. Defende-se a possibilidade do reenvio para a qualificação de determinados fatos que integrem o conceito jurídico utilizado pela norma tributária (como o resultado contábil, que é ponto de partida para a apuração do lucro real), mas não um reenvio integral da hipótese normativa, dado que isto autorizaria a modificação da norma tributária sem lei em sentido formal.

Essa última afirmativa nos leva a outra conclusão: a abertura do sistema jurídico a um sistema externo impõe a previsibilidade e a calculabilidade da norma resultante dessa abertura. Explica-se. Na medida em que o ordenamento jurídico determina a

---

segundo o regime de competência. (...) § 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados."

[323] Em sentido contrário, MARTINS entende que essa não seria uma hipótese de reenvio externo, mas de mera positivação dos conceitos contábeis, transformando-os em conceitos jurídicos. Para o autor a contabilidade teria sido juridicizada pelas Leis 11.637/2008 e 11.941/2009 na medida em que é a própria a legislação quem determina que os pronunciamentos contábeis deverão ser aprovados em deliberações pela CVM (MARTINS, Natanael. "A nova contabilidade pós Medida Provisória nº 627/2013: normas contábeis e normas de tributação – dois corpos distintos de linguagem e de aplicação." In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2014, 5º Vol., p. 299). Discordamos dessa análise. A aprovação do pronunciamento do órgão de classe contábil pela CVM não exclui o fato de que o conteúdo de institutos juridicizados (como ativo, patrimônio e receita), que influenciam normas tributárias, será informado pela Teoria Contábil.

[324] Nesse sentido: FONSECA, Fernando Daniel de Moura. SERRA LIMA, Daniel. "A Relação entre os Conceitos Jurídico e Contábil de Ágio Antes e Depois da Reforma da Lei das S/A: o problema da interdisciplinaridade no direito tributário" in MANEIRA, Eduardo; SANTIAGO, Igor Mauler. (coord.). **O Ágio no Direito Tributário e Societário: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 56-59.

interpretação de determinado instituto de acordo com os cânones de outra ciência, é necessário que esta outra ciência proporcione parâmetros seguros para essa interpretação. Daí a aproximação do direito com a contabilidade (prescritiva de comportamentos) e seu distanciamento da economia (que não tem essa pretensão).

O último limite é a existência de um conceito já definido pelo ordenamento jurídico. Caso a lei tributária faça referência a um termo contábil já delineado pelo ordenamento jurídico, deve presumir-se que a lei tributária fez referência ao instituto jurídico, e não ao seu homônimo contábil, salvo absoluta incompatibilidade.

4.2.4. Impossibilidade de reenvio externo ao nível constitucional: os conceitos têm conteúdo jurídico.

Como visto ao longo do capítulo 3, as regras atributivas de competência são dotadas de densidade semântica com aptidão para delimitar o conteúdo material dos tributos que podem ser instituídos pela União, Estados federados e municípios. Assim, as expressões utilizadas para nominar os impostos e contribuições sociais que podem ser instituídos representam limites à atuação do legislador infraconstitucional, que não podem ser desconsiderados em razão do Postulado da Supremacia da Constituição.

Pois bem. Como já exposto, o reenvio pode ser definido como a opção do legislador, implícita ou explícita, de se referir a outro texto normativo para dar sentido a uma determinada norma.[325] Nessa esteira, ao verificar que o constituinte se utilizou de institutos definidos pela economia (renda) e contabilidade (receita) para delimitar competência tributárias, poder-se-ia concluir que o legislador fez referência a estes conceitos extrajurídicos mediante reenvio. Em outras palavras, as fronteiras da competência tributária seriam integralmente definidas pela própria ciência de origem.

Note-se que não se está tratando da formulação de um conceito com conteúdo jurídico através da consideração de dados econômicos ou contábeis (o que será objeto de análise posteriormente), mas da possibilidade de construção do conceito constitucional mediante reenvio à uma outra ciência, ou seja, um reenvio para fora do ordenamento jurídico.

Não é preciso muito esforço para entender a absoluta inviabilidade dessa pretensão. Em primeiro lugar, porque algumas ciências (como a economia) sequer se

[325] FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis aos Padrões Internacionais.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 97-98.

pretendem prescritivas de comportamentos, mas meramente analíticas. Nessa esteira, simplesmente não haveria como pretender conferir à ciência econômica a definição de um conteúdo para "renda", ao menos não em termos conceituais.

Em segundo lugar, para as ciências prescritivas (como a contabilidade) que efetivamente definem conceitos, ainda que em tese fosse possível interpretar a faixa de competência de acordo com as suas normatizações, tal medida seria atentatória à separação de poderes e à supremacia da Constituição. De um lado, representaria a entrega a uma entidade sem legitimidade democrática (o órgão de classe contábil), o poder de definir o alcance de normas constitucionais. De outro, determinaria que a Constituição Federal fosse interpretada em sintonia com normas extrajurídicas, de hierarquia inferior e despidas de força normativa.

Ora, a supremacia da Constituição impõe que seu Texto seja interpretado a partir de elementos constantes da própria Constituição, pois, de outro modo, se estaria permitindo, por via transversa, a alteração do sentido de dispositivos constitucionais por outros diplomas de hierarquia inferior. Na correta afirmação de NEVES, entender como dispensável o filtro jurídico para definir a validade de conhecimentos econômicos, políticos, sociológicos e contábeis no campo jurídico acarreta o "imperialismo disciplinar", ou a "colonização do direito" por outras ciências.[326]

Conquanto o reenvio externo seja admitido no âmbito da legislação ordinária reitere-se que o mesmo não pode ser utilizado para transferir integralmente à outra ciência o conteúdo das normas de incidência tributária, sob pena de violação ao princípio da legalidade. Nestes casos, admite-se apenas um reenvio externo parcial para apreensão de sentido (como o lucro líquido e a receita contábil), que deverão sofrer alterações previstas pelo ordenamento jurídico para se chegar à base de cálculo dos tributos. E mesmo assim, verificada alguma incompatibilidade entre o resultado da norma de reenvio e o ordenamento jurídico, será este último a prevalecer (por exemplo, um reconhecimento de receitas admitido pela contabilidade que não se conforme ao conceito jurídico de receita).

No âmbito das regras de competência tributária previstas no Texto Constitucional, nem mesmo essa forma parcial de reenvio será admitida, dado que implicaria indesejada flexibilização das fronteiras da competência. Ademais, permitiria

[326] NEVES, Marcelo. "Pesquisa Interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade" in **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica** vol. 1, nº 3. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2005, p. 209.

que o sentido do Texto Constitucional fosse alterado (ainda que parcialmente) por ato distinto da emenda constitucional (ou de uma evolução interpretativa da própria Constituição).

Nessa linha, resulta inviável considerar que o Poder Constituinte se valeu de conceitos econômicos ou contábeis para delimitar as faixas de competência tributária, o que já foi reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal em pelo menos duas oportunidades.

O primeiro precedente analisou a incidência de PIS/COFINS sobre créditos presumidos de ICMS, que, embora contabilizados como receita, não se amoldariam ao conceito jurídico de receita tributável, constituindo mero reembolso de despesas (também contabilizado como receita).[327] O segundo precedente trata da extensão da imunidade do PIS/COFINS às variações cambiais positivas vinculadas a operações de exportação. Naquele julgamento o STF novamente afastou uma pretensa identidade entre o conceito contábil e o conceito constitucional de receita; assim, considerou que as variações monetárias vinculadas a operações de exportação têm natureza jurídica de receitas de exportação, ainda que contabilizadas separadamente daquelas.[328]

---

[327] Nesse sentido, veja-se o voto da Min. ROSA WEBER: "Com a EC 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, inciso I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea "b"), conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF). Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil".
Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. (...) 1. Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:(...) Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita "algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio", constituindo um "dado positivo para a mutação patrimonial". 3 O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera, de modo algum, receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal. Nessa senda, José Antônio Minatel assinala que, na imensa maioria dos casos de recuperação de custos ou despesas, não resta configurada receita tributável, (...):" (RE 606107, Rel. Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013 – grifos não presentes no original).

[328] Também nesse caso foi relatora a Min. ROSA WEBER:

Não há, portanto, um "conceito econômico de renda", ou um "conceito contábil de receita" definidor da competência tributária a ser observado pelo legislador; as regras atributivas de competência devem ter, necessariamente, conteúdo jurídico. As normas tributárias (como as demais normas jurídicas) haverão de incidir, sempre e necessariamente, sobre fatos jurídicos, ainda que estes fatos apresentem notas comuns dos homônimos oriundos de outras ciências

4.2.5. O pluralismo metodológico interdisciplinar.

Em sentido distinto, LOBO TORRES defende a interdisciplinaridade através da interpretação pluralista e enciclopédica[329] dos enunciados constitucionais definidores de competência tributária. Essa interpretação estaria aberta aos dados da economia (pleno emprego, redistribuição de rendas, fixação de preços, controle de inflação, etc.), da ciência das finanças (equilíbrio orçamentário, benefício, etc.), política (enquanto dimensão ética), bem como da psicologia (reconhecer a conduta do contribuinte), história (desenvolvimento do sistema tributário ao longo do tempo) e sociologia (estudo da realidade social como condicionante da tributação).[330]

Contraditoriamente, conclui que os tributos incidentes sobre a renda e o consumo estariam abertos à interpretação econômica, já que baseados em conceitos tributários autônomos (por ele denominados "tecnológicos"), enquanto aqueles incidentes sobre a propriedade estariam apoiados em conceitos de direito civil,

---

"Note-se que, mais uma vez, a classificação contábil não se afigura determinante como regra de interpretação das regras de competência e de imunidade. O argumento trazido pela Fazenda Nacional de que, na legislação de regência, as receitas financeiras teriam classificação contábil diversa das receitas de venda de mercadorias e serviços não é convincente. Da mesma forma que, no RE 606.106/RS, julgado ontem, entendi que o fato de as receitas decorrentes da alienação dos créditos de ICMS transitarem pela conta de "créditos a recuperar" não as descaracteriza com tais, também no caso ora em exame, não tenho como determinante, para fins de desvincular a variação cambial da operação de exportação, o fato de tais receitas terem classificação contábil diversa daquela das receitas de venda de produtos. Outra não pode ser a conclusão, como já afirmei acima, senão que as receitas financeiras decorrentes das operações de exportação são receitas decorrentes diretamente da exportação, estando, pois, imunes das cobranças relativas à COFINS e ao PIS." (RE 627815, Rel. Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013 – grifos não presentes no original)

[329] "O sobre-sistema científico da tributação da renda nacional não apresenta unidade fechada e completa, bastante em si: é um sistema pluralista. Torna-se, de um lado, enciplopédico, incluindo-se na totalidade do saber, relacionando-se com as diversas ciências jurídicas e extrajurídicas que lhe são próximas, fornecendo ao legislador ordinário a pauta de valores necessária para permitir a concretização do sistema." (TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 209)

[330] Ibid, p. 210-214. No mesmo sentido: TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 175-179.

conduzindo à interpretação sistemática.[331] Ou seja: para os impostos sobre a renda, circulação de mercadorias, produtos industrializados e serviços, bem como a contribuição sobre a receita, seriam desconsiderados os conceitos jurídicos prévios, com a prevalência da interpretação teleológico-econômica. Já para os impostos incidentes sobre a propriedade urbana, transmissão de bens imóveis, doação e propriedade de veículos, admite-se a submissão aos conceitos de direito privado, com a incorporação dos conceitos jurídicos prévios.

Embora pretenda conferir critérios jurídicos para a análise de elementos de outras ciências, essa teoria peca por adotar uma abertura exageradamente interdisciplinar a partir da apreensão superficial de vários dados extrajurídicos (econômicos, políticos, financeiros, etc.), o que traz pouco auxílio para uma reconstrução do conteúdo normativo que se pretenda consistente.[332] O que se percebe é que estes dados extrajurídicos muito se aproximam dos já rebatidos argumentos consequencialistas, que, ou devem ser reduzidos aos argumentos teleológicos e sistemáticos, ou não devem ser admitidos pela impossibilidade de seu controle intersubjetivo.

Ao fim e ao cabo, e embora isso não seja admitido pelo autor, o pluralismo metodológico pretendido acarreta a transfiguração das formas jurídicas prévias nos impostos incidentes sobre a renda e o consumo, dada a prevalência conferida à interpretação teleológico-econômica. Desconsidera, assim, o caráter sistemático do direito e a desejável constância terminológica[333] exclusivamente para os tributos incidentes sobre a renda ou o consumo, sem uma argumentação consistente que justifique a inadequação das formas jurídicas preexistentes para a definição da competência tributária.

Não se desconhece que o intérprete se valha de elementos externos à Constituição para reconstruir o sentido de determinada norma. Como será visto abaixo, em algumas hipóteses é a própria interpretação constitucional quem leva à conclusão

---

[331] Ibid, p. 154.

[332] NEVES, Marcelo. "Pesquisa Interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade" in **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica** vol. 1, nº 3. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2005, p. 208. No mesmo sentido, BARRETO, Paulo Ayres. TAKANO, Caio Augusto. "Entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade: a Questão da Tributação dos Dividendos na Lei nº 12.973/2014" in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, vol. 19. São Paulo: Dialética, 2015, p. 350.

[333] GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2014, p. 292.

que determinada norma não incorporou o sentido técnico-jurídico previsto na legislação ordinária.

Coisa bastante diversa é pretender que o aludido dispositivo seja integralmente interpretado de forma a-jurídica, com apreensão imediata e integral dos dados econômicos mediante reenvio. Nesse caso, seria a ciência econômica responsável por definir o que a Constituição disse, com absoluta perda de determinabilidade do conteúdo.

4.3. Intertextualidade: o Direito Tributário e outros ramos do Direito

Por uma questão de rigor terminológico cumpre destacar que, a rigor, não há que se falar em divisão estanque entre direito tributário e direito privado; o direito é uno e sua divisão deve-se a finalidades meramente didáticas. Em lição bastante difundida, BECKER[334] afirma (acertadamente) que não há um legislador tributário distinto do legislador civil ou comercial, e os ramos jurídicos não formam compartimentos estanques e incomunicáveis. Por essas razões não é correto falar em um 'legislador tributário', como se existisse também um 'legislador civil' ou um 'legislador trabalhista'.

A despeito disso, a expressão foi (e continuará sendo) utilizada neste estudo apenas para facilitar a demarcação entre a lei que regule matéria tributária e a lei que regula matéria societária, trabalhista, do direito de família, etc., o que será de grande valia para a compreensão da intertextualidade.

Posto isso, a aproximação entre o direito tributário e outros ramos do direito é bastante corriqueira, e, talvez por isso, pode ser apontado como um dos temas que mais geram controvérsias na doutrina.

4.3.1. A possibilidade de criação de conceitos tributários autônomos: rejeição à concepção do direito tributário como um direito de superposição (ou sobreposição).

[334] "Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimira sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico." (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed.. Lejus: São Paulo, 2002, p. 122)

Se o Direito Tributário busca alcançar signos denotativos de capacidade contributiva, e se o direito privado regula as relações jurídicas entre os indivíduos (especialmente aquelas de vulto econômico), parece bastante natural que as normas do primeiro façam referência às relações jurídicas reguladas pelo segundo que denotem vulto econômico para determinar a incidência tributária.

Ou seja, a realidade econômica teria sido considerada pelo legislador que, por uma questão de clareza,[335] praticidade e segurança, optou por definir objetivamente a realidade econômica que pretende tributar através de conceitos jurídicos que regulam estas mesmas realidades econômicas.[336]

Essa técnica utilizada pelo legislador levou alguns autores a afirmar que o direito tributário seria um *direito de superposição*[337], na medida em que apenas regularia os efeitos tributários de institutos jurídicos cujos contornos seriam definidos por outros ramos do direito. Ou seja, o direito tributário apreenderia os institutos jurídicos tal como definidos por outros ramos do direito (como o direito civil, o direito do trabalho, o direito societário), e imputaria efeitos tributários a estes institutos jurídicos.

Assim, por exemplo, se a compra e venda é regulada pelo direito civil, o direito tributário poderia dar ao negócio de compra e venda o efeito de evento deflagrador do aspecto material da hipótese de incidência tributária de determinado tributo (como o ganho de capital). Entretanto, o direito tributário não poderia redefinir o significado de

---

[335] "A utilização pelo legislador tributário de categorias já definidas em outros ramos do direito pode constituir, em princípio, um fator de clareza na formulação da norma tributária. Evita-se, no entanto, o inconveniente de uma diferente apreciação do mesmo fenômeno jurídico, respeitando assim tanto o princípio da unicidade do ordenamento como a exigência de certeza nas relações jurídicas. Na realidade, embora com muitas incertezas e sem ter a percepção clara do fenômeno, o legislador tributário, exatamente em virtude do maior recurso ao tecnicismo jurídico, lembrado de início, parece estar encaminhado por esta estrada." (BOSELLO, Furio. "A Formulação da Norma Tributária e as Categorias Jurídicas Civilísticas." In: MACHADO, Brandão (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira.** São Paulo: Saraiva, 1984, p. 50)

[336] "No Direito Tributário, no entanto, já foram desconsiderados os meios consagrados pela Constituição sob influência da interpretação econômica. É certo que poderia a Constituição, em homenagem à justiça material, ter previsto apenas os fins, mas nesse caso perderia em certeza e simplicidade. Houve uma prevalência atribuída pela Constituição em favor da certeza e da simplicidade, que, como assinala Alfredo Augusto Becker, integra a objetividade da regra jurídica, razão pela qual não pode ser simplesmente desconsiderada pelo intérprete." (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias.** São Paulo: Dialética, 2005, p. 62)

[337] É o que defende CARRAZZA, entre outros: "De fato, desde as clássicas lições de Gian Antonio Micheli, catedrático da Universidade de Roma, entende-se que o Direito Tributário é um direito de superposição, na medida em encampa conceitos e assimila institutos, tais como lhe são fornecidos pelo Direito Privado (...)". (CARRAZZA, Roque Antonio. "Contribuições de intervenção no domínio econômico – Perfil Constitucional – Inexigibilidade de Contribuição para o INCRA – Questões conexas." In ROCHA, Valdir de Oliveira. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 171, dez/2009, p. 105)

compra e venda (ainda que exclusivamente para fins tributários), sem violar o cânone do legislador racional, pois esta realidade já estaria regulada pelo direito civil.

No caso específico da compra e venda imobiliária, por exemplo, a legislação do imposto sobre a renda trouxe uma definição própria do instituto para fins tributários. Enquanto a aquisição da propriedade imobiliária no Direito Privado depende do registro em cartório (art. 1.227 do CC/02[338]), para a legislação do imposto sobre a renda basta uma promessa de compra e venda (art. 117 do RIR/99[339]).

Seria legítima essa redefinição da compra e venda exclusivamente para apuração do ganho de capital pelo legislador tributário?

A resposta parece ser positiva. Tomar o Direito Tributário como um mero "direito de superposição", equivale a negar a capacidade de o ordenamento jurídico criar as próprias realidades, e optar por criar um conceito para o direito tributário diverso daquele existente no direito privado. O próprio BECKER[340] admite que as normas tributárias redefinam conceitos oriundos do direito privado, mas com a ressalva de que tal redefinição deve ser realizada de forma expressa. É por esses motivos que deve ser rejeitada a total submissão do direito tributário ao direito privado.

Ademais, ainda que o legislador tenha feito referência a determinados atos ou negócios jurídicos (como a compra e venda), é evidente não se trata de um imposto que pretenda onerar o ato de assinatura dos contratos (o que inclusive poderia violar a capacidade contributiva), mas a riqueza atrelada a este negócio judicio, ou seja, a receita auferida.

---

[338] "Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.
Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.
§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel."

[339] "Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21). (...)
§ 4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º)."

[340] "Somente há deformação ou transfiguração pelo Direito Tributário, quando este, mediante regra jurídica, deforma ou transfigura aquele conceito ou instituto; ou melhor, quando o Direito Tributário cria uma nova regra jurídica tomando como 'dado' (matéria-prima para elaboração da nova regra jurídica) o 'construído ' (o conceito ou instituto jurídico de outro ramo do direito)." (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed.. Lejus: São Paulo, 2002, p. 126)

Em vista destes argumentos, é preciso reconhecer que o direito tributário, ou mais precisamente o legislador tributário, pode optar pela incorporação de conceitos prévios ou pela criação de seus próprios conceitos, de modo a melhor atingir a riqueza que se pretende gravar (salvo vedação de norma hierarquicamente superior).

4.3.2. Hipóteses de interação entre direito tributários e outros ramos do direito.

Desde a controvérsia travada nos anos 1930 por GENY[341] e TROTABAS[342], diversos autores já se manifestaram sobre o tema, merecendo destaque as posições de BOSELLO[343] e TORRES[344], que, de forma bastante semelhante, pretenderam indicar as possíveis condutas que o legislador tributário pode se vale para tributar fatos econômicos já regulados por outro ramo do direito.

Seriam elas: (i) a criação de um novo conceito, distinto do anterior; (ii) a apreensão do conceito jurídico prévio, dando-lhe efeitos tributários próprios; (iii) a remissão ao instituto jurídico positivado, com o reenvio interno à legislação de origem para a busca de seu conteúdo. Passa-se a explicar cada uma das hipóteses.

---

[341] GENY, François. "O Particularismo do Direito Fiscal" in **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 26, , jan/1951, p. 34-59

[342] TROTABAS, Louis. "Ensaio sôbre o Direito Fiscal" in **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 26, p. 34-59, jan/1951.

[343]"Ao formular a norma impositiva, o legislador pode, em abstrato: a) fazer referência a uma situação que se vê obrigado a qualificar como pressuposto do imposto, já disciplinada por um outro ramo do direito (em particular pelo direito civil). (...) b) fazer referência a uma situação já disciplinada, mas: I – aduzindo-lhe integrações: por exemplo o imposto sobre a renda de empresa é devido sobre o lucro de balanço apurado de acordo com o Código Civil com as variações de que trata o Decreto do Presidente da República n. 597(renda da empresa) e 598, de 29-9-1973; II - Dando-lhe uma qualificação específica. É o que ocorre, por exemplo, com alguns usos da noção e empresa comercial: 'por exercício de empesa comercial entendesse...'(...) É essa provavelmente a hipótese que dá origem às maiores dificuldades, inclusive de interpretação; c) elaborar uma categoria (jurídica) autônoma, isto é individuar como pressuposto de fato do tributo situações que não encontram um qualificação prévia no ordenamento (...)." (BOSELLO, Furio. "A Formulação da Norma Tributária e as Categorias Jurídicas Civilísticas." In: MACHADO, Brandão (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira.** São Paulo: Saraiva, 1984, p. 44)

[344] "As relações entre normas de direito civil e normas tributárias supõem destas últimas um mecanismo seletivo de propriedades para determinar os específicos efeitos dos atos jurídicos de direito privado no âmbito tributário. E, assim, poderemos ter: i) a criação de algum tipo próprio, alheio a quaisquer outros do direito privado; ii) um reenvio direto àquelas matérias, quando as normas tributárias nada prescrevem de inovador; ou ainda iii) uma transformação dos conceitos sem que estes percam suas identidades nas relações regidas exclusivamente pelo direito privado, como veremos mais adiante. Desde que isso seja feito nos limites da autorização constitucional e das normas gerais do direito tributário, nenhum outro obstáculo pode ser reclamado. E como a partir da tipificação legislativa seguem-se os atos de aplicação do direito tributário, também neste plano não se encontra autorizada qualquer espécie de qualificação inovadora ou superadora daquilo que a lei previu (...)." (TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 16)

Ao se utilizar de um conceito oriundo do direito privado, o legislador poderá criar um novo conceito, diverso do preexistente. É o que ocorre, por exemplo, com o conceito de aquisição de bens imóveis para fins de apuração do ganho de capital, que é diverso daquele existente no Código Civil, já citada.

A lei tributária também poderá apreender o instituto de Direito Privado com a significação existente no momento de sua edição, mas atribuindo-lhe efeitos jurídicos distintos daqueles do direito privado. É o que ocorre com os juros sobre o capital próprio, que têm natureza de dividendos para o direito privado, mas de receitas ou despesas financeiras para o direito tributário.

Também se admite o reenvio direto quando a lei tributária utilizar de um instituto já definido pelo direito privado sem alterá-lo ou indicar seus limites. Nesse caso, a lei tributária terá optado por deixar sob a égide do direito privado a tarefa de definir tal instituto, de modo que a alteração superveniente no ramo de origem terá efeitos automáticos para o direito tributário. Pode-se citar como exemplo a dedutibilidade da pensão alimentícia para fins de IRPF (art. 78 do RIR/99[345]), cuja definição foi expressamente delegada "às normas de direito de família".

Há, por fim, que se admitir a possibilidade de a lei tributária se referir a uma situação já definida pelo direito privado, mas o contexto legal demonstrar que a incorporação do conceito de origem é inadequada à hipótese legal. É o que ocorre nos casos em que uma regra se refere a um instituto que, se for interpretado como o conceito direito privado, levaria à inutilidade da própria regra. Trata-se de situação de exceção que deve ser devidamente justificada pelo intérprete.[346]

4.3.3. O crivo da razoabilidade como barreira à autonomia conceitual.

---

[345] "Art. 78. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida a importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso II)."

[346] Vale destacar que autores rejeitam essa mutação conceitual implícita, por afronta a segurança jurídica. Nesse sentido, diz ÁVILA: "A atuação do legislador tributário deve ser expressa. Se não houver vedação constitucional, por reserva constitucional explícita ou implícita, o legislador tributário pode alterar o conceito, mas deverá fazê-lo expressamente. Se ele não "atuar expressamente e silenciar, haverá uma recepção daquele conceito de Direito Privado." (ÁVILA, Humberto. "Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária." In. GRUPPENMARCHER, Betina Treiger (coord.) **Direito Tributário e o Novo Código Civil.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70). No mesmo sentido, Misabel DERZI "Contudo, e isso é de suma relevância, somente o legislador poderá atribuir efeitos tributários distintos, alterando o alcance e o conteúdo dos institutos e conceitos de Direito Privado, se inexistir obstáculo na Constituição. Não o intérprete e aplicador da lei." (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de atualização In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1065)

ÁVILA[347] vê com restrições a liberdade configurativa dos conceitos pelo legislador tributário. Para o autor mesmo a criação legislativa desse novo conceito específico para o direito tributário deve ser suficientemente justificada pelo crivo da razoabilidade, rejeitando-se a criação de um novo conceito sem motivo na medida em que "nada no Direito pode ser feito sem razão."

De fato, o direito não pode conviver com arbitrariedades. Entretanto, essa forma de controle sobre a atividade legislativa é bastante tênue, e, salvo casos realmente atentatórios ao Texto Constitucional como uma lei anti-isonômica, deve ser admitida em nome da liberdade conferida ao parlamento para estabelecer a política fiscal.

Para usar o exemplo do próprio ÁVILA[348], a criação de um conceito de 'marido' para o direito tributário diversa daquela já existente para o direito civil poderia ser justificada para conceder ao parceiro em união estável o mesmo tratamento tributário daquele para o qual já foi consumado o matrimônio na forma da legislação.

O tratamento oposto também poderia ser plenamente justificado: para evitar que contribuintes se utilizem abusivamente do tratamento tributário mais benéfico para o companheiro; e dada a dificuldade de fiscalização da veracidade de uniões estáveis, o legislador poderia definir marido de forma distinta, restringindo-as às hipóteses de casamento.

Nota-se, portanto, que o controle da política fiscal, conquanto possível, é mais complexo e exige alta carga argumentativa para configurar eventual redefinição de conceitos jurídicos para o direito tributário como arbitrária. Ou seja, não se nega o crivo da razoabilidade e da vedação ao arbítrio (o que vem sendo observado em outros países[349]), apenas esclarece que tal análise pelo Poder Judiciário deve ficar restrita a hipóteses realmente excepcionais. Com as ressalvas apontadas, entende-se que o legislador tributário teria liberdade para redefinir um determinado instituto oriundo do

[347] "Em face dessas considerações, o legislador tributário, quando não houver reserva constitucional expressa ou implícita, pode modificar os conceitos de Direito Privado, dentro dos limites constitucionais e ontológicos e desde que haja um motivo relevante para tanto. O legislador não poderá simplesmente instituir uma regra no lugar daquela regra de Direito Civil sem nenhum motivo, porque aí existiria um tratamento diferenciado sem razão. E nada no Direito pode ser feito sem razão." (Ibid, p. 71.)

[348] Ibid, p. 69.

[349] "E, por último, além dos limites constitucionais e ontológicos, da proibição de excesso, há um limite relacionado à proibição de arbitrariedade. Trata-se de um tema relativamente novo no Brasil, mas bastante antigo noutros países. Na Europa, especificamente na Alemanha . e na Espanha, há uma discussão muito interessante a respeito do seguinte requisito a ser observado pelo legislador: para fazer uma modificação e para criar um tratamento diferenciado é preciso ter um motivo, e esse motivo deve ser relevante." (Ibid, p. 71.)

direito privado ou adotar o conceito existente, salvo a utilização do conceito por norma hierárquica superior.

4.3.4. A incorporação dos conceitos jurídicos pelo direito tributário pode ser presumida.

Caso o legislador tributário não se manifeste expressamente pela alteração do instituto de direito privado (ou de outro ramo do direito) deve-se considerar que o instituto foi incorporado na integralidade, tal como definido pelo direito privado, a menos que tal interpretação se revele inviável ou completamente irrazoável.

Se a técnica recorrentemente utilizada pelo legislador tributário foi a de se referir a institutos já regulados por outros ramos jurídicos, parece possível presumir a sua ocorrência em respeito à coerência legislativa, salvo disposição legal em contrário. [350]

Portanto, pode-se considerar, em princípio, que o legislador tributário ao se referir a institutos já regulados pelo direito, pretendeu incorporá-los à legislação tributária com os mesmos contornos do ramo de origem.

Em síntese, defende-se que ao utilizar conceitos homônimos a institutos jurídicos já definidos pelo direito, é lícito ao intérprete prestigiar o conteúdo técnico-jurídico do termo, salvo incompatibilidade manifesta ou disposição em sentido contrário. O que não significa dizer, vale repetir, que o legislador não pudesse redefinir o conceito exclusivamente para fins tributários, e tampouco que não se possa concluir que o conceito de direito privado é absolutamente inaplicável àquela legislação tributária, e que a mesma criou um novo conceito.[351]

4.3.5. O conteúdo do art. 109 do CTN

[350] "Se, de fato, em determinados casos, o legislador tributário sentiu a necessidade, ao referir-se a um instituto civilístico, de modificar-lhe o conteúdo, para fins fiscais, isso não pode senão significar duas coisas: uma, que a referência deve ser entendida exatamente à categoria indicada: a outra, que na ausência de derrogações específicas ou qualificações por parte do legislador tributário, o significado a ser atribuído à expressão jurídica acolhida na formulação da norma é aquele que lhe é próprio." (BOSELLO, Furio. "A Formulação da Norma Tributária e as Categorias Jurídicas Civilísticas." In: MACHADO, Brandão (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 46)

[351] "Se, de fato, o legislador adotou como pressuposto a categoria civilística, o intérprete, em relação a tais tributos, estará autorizado a partir da premissa de que o legislador entendeu referir-se à correspondente categoria civilística, o que não significa que o intérprete não possa igualmente concluir, como base em normais critérios da hermenêutica jurídica, que em dada hipótese o legislador tenha usado os termos, por exemplo, mandato ou usufruto em um sentido diverso do que lhe é atribuído no direito civil." (Ibid, p. 48)

O CTN tentou regular a intertextualidade, isto é, as relações entre a legislação tributária e os conceitos e institutos de outros ramos do direito através do arts. 109 do CTN. Muito embora as redações dos dispositivos legais tratem expressamente do direito privado, parece possível compreender que sejam adequadas para regular a relação da legislação tributária com qualquer outro ramo do direito positivo.

> "Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

Provavelmente por causa da sua confusa redação, a interpretação do dispositivo acima (que, curiosamente, deveriam aclarar a interpretação das demais normas tributárias), dista de ser pacífica passado mais de meio século da publicação do CTN.

Segundo relata BALEEIRO, a redação original do art. 109 autorizava expressamente que a lei tributária alterasse o conteúdo dos conceitos e institutos de direito privado, desde que os mesmos não fossem utilizados pela Constituição. Dizia o correspondente art. 76 do Anteprojeto Oswaldo Aranha:

> "Art. 76. A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceito e formas, a que se refere este artigo, saldo quando expressa ou implicitamente utilizados na Constituição."

Entretanto, a redação do dispositivo teria sido propositalmente alterada para acolher a primazia do direito privado sobre o direito tributário, vedando qualquer alteração no conteúdo de seus institutos, mesmo que não estivessem postos na Constituição. [352]

[352] "A primitiva redação do projeto Aranha- R. G. Sousa, art. 76, parágrafo único, depois de revisto pela Comissão posa em contraste com o atual art. 110, é também fecunda: (...) E a comissão justifica-se: 'Admite o art. 76 (do projeto revisto) o emprego dos princípios gerais do Direito Privado apenas em sua esfera própria, que é a interpretação dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, a que faça referencia a legislação tributária. Mas ressalva, no parágrafo único, a possibilidade de definição própria aos efeitos fiscais. (Trabalhos da Comissão Especial do CTN, cit., p. 183). A redação vitoriosa do Texto do CTN, conquanto fiel à ideia originária, pôs em primeiro plano a preponderância do Direito Privado no campo que aquele diploma lhe reconhece. Em vez de enfatizar a possibilidade da modificação dos princípios gerais do Direito Privado, afirmou a sua eficácia, embora a limitando, e resguardando a alteração dos efeitos tributários. Há diferença que não deve escapar à atenção do intérprete precavido." (BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1063)

Daí a atual redação do art. 109 do CTN, segundo o qual os princípios de direito privado são úteis à configuração dos seus institutos (por exemplo, para compreender quando se considera concluída a compra e venda), mas não para definir os efeitos tributários que eles desencadeiam.

Para BALEEIRO o dispositivo não se manifestou acerca da mutação conceitual dos institutos de direito privado pela lei tributária, apenas dispondo que tais institutos serão interpretados de acordo com o direito privado. Isto é, a configuração de uma compra e venda será interpretada a luz do direito privado, ainda que o direito tributário lhe confira efeitos tributários próprios, possivelmente diversos da compra e venda.

Essa interpretação do art. 109 do CTN não é compartilhada por LOBO TORRES. Para o autor, o confuso dispositivo tanto pode albergar uma interpretação sistemática, com a prevalência dos institutos de direito privado utilizados pela lei tributária, quanto uma interpretação teleológica, resvalando na consideração econômica da lei tributária.[353]

Não parece ser essa a melhor análise do dispositivo, seja pelo seu histórico legislativo, seja pela sua vinculação aos institutos de direito privado. Considerando que no anteprojeto do código existia dispositivo (art. 74[354]) determinando expressamente a interpretação teleológica, não é crível que o mesmo tenha pretendido repetir a mesma diretriz em outro dispositivo, e de forma atabalhoada.

4.3.5.1. O art. 109 do CTN não autoriza a mutação conceitual.

Outros autores, a exemplo de DÓRIA[355], veem no art. 109 do CTN a positivação da prevalência do direito privado sobre o direito tributário salvo redefinição expressa do instituto, em linha com as posições de BOSELLO e TORRES já citadas.

Uma atenta leitura do dispositivo não parece autorizar a conclusão de que o mesmo permitiria à legislação tributária criar conceitos autônomos (ou redefina os

[353] TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 145.

[354] "Art. 74. A interpretação da legislação tributária visará à sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que produzam ou seja suscetíveis de produzir resultados equivalente."

[355] "A lei tributária pode expressamente alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (CTN, art. 109), salvo se utilizados em normas constitucionais ou de organização política e administrativa, para definir ou limitar competência tributária (CTN, art. 110)." (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977, p. 99)

preexistentes, o que dá no mesmo), mas tão somente a concessão de efeitos fiscais a institutos já juridicizados. Há, portanto, uma divergência quanto à possibilidade de o legislador tributário redefinir conceitos de direito privado expressamente e a redação art. 109 do CTN, que não parece autorizar tal conduta.

Entretanto, se, como visto, a liberdade configurativa da realidade é própria do sistema jurídico, parece mais acertado concluir que, muito embora o art. 109 do CTN não autorize a redefinição de conceitos de direito privado este tampouco a proíbe.

Por estes motivos a melhor interpretação do art. 109 do CTN ainda parece ser a de que os princípios de direito privado servem apenas para definir o instituto quando utilizado pela lei tributária mediante reenvio, por ser mais fiel às possibilidades interpretativas da confusa linguagem do dispositivo.

A despeito de ser a interpretação mais correta (em vista da literalidade do dispositivo), também parece a menos útil (e a mais incoerente) para orientar a interpretação jurídica, na medida em que nega ao legislador a liberdade configurativa da realidade que é própria do sistema jurídico.

Por outro lado, se o art. 109 do CTN não autoriza a redefinição de conceitos de direito privado este tampouco a proíbe, vale dizer, este não pretende servir de limite à atuação do legislador ordinário. Esta função é realizada exclusivamente do art. 110 do CTN, no tocante aos conceitos de direito privado utilizados pela Constituição. Assim, talvez fosse o caso de reconhecer que o dispositivo em questão tenha determinado apenas que, quando a lei se utilizar de conceitos próprios do direito privado, estes deverão ser interpretados de acordo com os princípios de direito privado. Lado outro, quando criar conceitos próprios, os mesmos não deveriam ser interpretados de acordo com os princípios de direito privado.

Em síntese, o art. 109 do CTN não atinge os fins a que se propõe (regular a intertextualidade no direito tributário), e tampouco serve de norte interpretativo já que não considera a possibilidade de a lei tributária redefinir os conceitos de direito privado (mas apenas atribuir-lhes efeitos tributários).

Neste ponto, é acertada a crítica de LOBO TORRES não só ao art. 109 do CTN[356], mas a todo o capítulo do Código que pretendeu disciplinar a interpretação da

[356] "O art. 109 do CTN, sobre ser ambíguo e contraditório, é também retrógrado, ao tentar hierarquizar aprioristicamente os métodos de interpretação, as fontes do Direito Tributário e os conceitos jurídicos, ao revés de lhes reconhecer a equivalência e a interação e de lhes proclamar o pluralismo. É uma demasia que poderia ser extirpada do Direito brasileiro." (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 138)

lei tributária (como se fosse possível ao legislativo limitar as possibilidades interpretativas do julgador), que de tão ambíguo, insuficiente e redundante, carece ele próprio de interpretação. Nas palavras do autor: "melhor teria sido não existir o tal capítulo no CTN."[357]

4.4. Sobre a interpretação econômica das leis tributárias.

A possibilidade de interpretação econômica das leis tributárias é, sem dúvida, um dos aspectos mais controvertidos acerca da relação entre o direito tributário e a economia. Embora tenha sido duramente combatida pela doutrina majoritária nas últimas décadas, vendo em BECKER seu mais implacável crítico[358], essa corrente vem ganhando defensores nos últimos anos, notadamente como forma de combater planejamentos tributários tidos por abusivos.[359]

4.4.1. Possíveis acepções do tema.

Em estudo realizado sobre o tema, NOGUEIRA[360] aponta que há pelo menos 08 (oito) conotações para a interpretação econômica que, muitas vezes, são confundidas. Seriam elas: (i) a busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica; (ii) a utilização de conceitos próprios do direito tributário em razão de sua autonomia; (iii) a busca de identidade de efeitos econômicos; (iv) o combate ao abuso de formas do direito privado; (v) o combate ao abuso de direito no direito tributário; (vi) mera interpretação teleológica; (vii) valoração dos fatos da realidade econômica e (viii) interpretação do fato. O próprio autor agrupa estas oito variantes da intepretação econômica em duas, sendo as primeiras representantes do realismo jurídico ainda submisso ao normativismo, e as quatro últimas como introdutoras do critério valorativo na interpretação.

Para os fins do presente estudo interessam as concepções (i), (ii), (iii) e (vi), que são mais ligadas à interpretação da norma.

---

[357] Ibid, p. 46.
[358] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 131.
[359] Vide, entre outros: TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 162-163. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011, p. 627.
[360] NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário.** São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 19-24.

A busca da substância econômica com o total desprezo pela forma jurídica (i) não pode ser acatada, uma vez que implicaria admitir que a lei tributária se referiu a conceitos econômicos. Entretanto, já foi demonstrado que, muito embora a lei tributária pretenda alcançar situações econômicas, a técnica utilizada foi a de indicar institutos jurídicos denotativos da riqueza econômica, criando uma generalização que se vale de um critério de probabilidade entre causa (fato jurídico) e efeito (existência de riqueza). Daí a impossibilidade de se desprezar a estruturas jurídicas adotadas pela norma tributária para alcançar a disponibilidade econômica. Ademais, já se definiu a impossibilidade de um reenvio direto às ciências econômicas para a definição de um conceito utilizado como aspecto material ou quantitativo da hipótese de incidência da norma tributária, o que implicaria violação ao princípio da legalidade.

A busca da identidade de efeitos econômicos (iii) deve ser rejeitada pelos mesmos motivos, acrescendo-se a este a vedação ao uso da analogia em razão dos efeitos econômicos produzidos, o que violaria frontalmente o princípio da legalidade.

A existência de conceitos autônomos para o direito tributário já foi analisada a propósito da intertextualidade, entretanto, deve ser contemplada em função da interpretação teleológica. Assim, as vertentes (ii) e (vi) serão analisadas em conjunto.

4.4.2. A tentativa de introdução da interpretação teleológica no CTN.

Em obra clássica acerca da interpretação no direito tributário, VANONI[361] defende que as normas tributárias não devem ser interpretadas de forma diversa das demais normas jurídicas, rejeitando-se as concepções apriorísticas *in dubio contra fiscum* e *in dubio pro fiscum*.

Contraditoriamente, o autor[362] entende que a interpretação das normas tributárias deve levar em consideração a necessidade ética e jurídica de fornecer recursos ao

[361] "Desde que as características jurídicas das normas tributárias não se distinguem das demais normas de direito, a opinião que pretender negar aplicabilidade, às leis tributárias, dos mesmos métodos de interpretação que se aplicam às leis tem geral parece destituída de qualquer fundamento. As normas tributárias, como quaisquer outras, devem ser interpretadas com o fito de atribuir ao preceito jurídico o valor real que lhe compete na regulamentação das relações da vida que constituem o seu objeto: qualquer orientação apriorística do trabalho interpretativo, a favor do fisco ou a favor do contribuinte, constitui uma inadmissível limitação do processo lógico representado pela interpretação da lei." (VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**. SOUSA, Rubens Gomes de (trad.). Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932, p. 181)

[362] "se no Estado de Direito a lei tributária disciplina uma relação jurídica tutelar de um interesse fundamental do Estado; se a causa da tutela jurídica está na necessidade ética e jurídica de fornecer ao Estado os meios de existir e de realizar os seus próprios fins; se, em consequência, não se pode constatar

Erário, concluindo ser a função econômica do fato decisiva para uma interpretação teleológica da lei tributária.[363]

Essa doutrina exerceu grande influência no Brasil, como se verifica das manifestações de FALCÃO[364] e SOUSA[365], este último um dos autores do anteprojeto do Código Tributário Nacional, o que explica a inclusão de um dispositivo específico (o já citado art. 74) determinado que a legislação tributária fosse interpretada de modo que a regra de tributação incidisse não só sobre os "fatos nominal[366]mente indicados", mas também aos fatos que produzissem "resultado equivalente".

O resultado equivalente seria um resultado economicamente equivalente, o que aproximaria a interpretação econômica à equivalência de resultados econômicos, com franco uso da analogia.[367] Entretanto o próprio BALEEIRO ressalta que o artigo

---

na relação tributaria nenhuma característica de odiosidade ou de limitação dos direitos e da liberdade dos indivíduos; finalmente se a lei tributária não constitui exceção às regras gerais de direito mas é uma aplicação dos princípios gerais que inspiram a organização do Estado de Direito, não ocorre nenhum dos pressupostos que daria lugar à limitação da atividade interpretativa prevista no art. 4 já referido." (Ibid, p. 181-182)

[363]"A lei tributária avalia os fatos materiais, na maioria dos casos, com base nas funções que exercitam relativamente à atividade dos indivíduos, visando a produção ou o consumo de riqueza. Por conseguinte, é a função econômica do fato que é decisiva para a lei tributária. O indivíduo a pode adquirir do indivíduo b as árvores existentes na propriedade deste para efeito de derrubá-las, ou pode alugar a propriedade com o direito de retirar a madeira. A realidade econômica é a mesma nos dois casos, embora sejam diversas as formalidades reguladas pelo direito privado numa e noutra hipótese. Entretanto, ambos os casos devem ser sujeitos a uma idêntica tributação. Pode-se portanto assentar como regra de interpretação da norma tributária o princípio de que, para dar lugar à aplicação do preceito de lei segundo a finalidade que lhe é própria, importa proceder à exata verificação da função econômica dos fatos materiais a que se refere a lei tributária." (Ibid, p. 277-278)

[364] "A caracterização do fato gerador nem sempre, entretanto, se faz extensivamente na lei. Muitas vezes limita-se o legislador a mencionar um simples nomen júris, ou a fazer uma enumeração meramente exemplificativa, deixando ao intérprete a tarefa de, com base na norma, conceituar concretamente o fato gerador em cada caso. A primeira hipótese ocorre quando o fato gerador coincide com um conceito já consagrado em outro ramo do direito, em alguma ciência ou mesmo na linguagem comum. Em tal caso, ao intérprete e ao aplicador cumprirá colher as características do fato gerador da disciplina jurídica ou científica da qual a sua definição foi tomada, com a advertência, porém, de que para tanto serão levados em consideração, princípios fundamentais de direito tributário e, entre eles, o da interpretação econômica da lei tributária." (FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 1ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 34-35)

[365]"O direito privado, ao referir-se a um fato natural ou a um ato jurídico, preocupa-se com regular os efeitos jurídicos de tal ato ou fato: assim, ao tratar do falecimento, o direito privado regula os seus efeitos quanto aos negócios do falecido, aos direitos dos herdeiros, à situação do cônjuge sobrevivente etc.; (...)
Já o direito tributário encara os mesmos atos ou fatos sob um prisma inteiramente diferente: a ele não interessam os efeitos jurídicos de tais atos ou fatos, mas unicamente os seus efeitos econômicos. O direito tributário tem um conteúdo essencialmente patrimonial ou econômico: os atos ou fatos da vida interessam-lhe apenas como indícios de riqueza, que demonstrem uma capacidade econômica sobre a qual possa assentar um tributo. (SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária.** Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 62-63)

[366] "Art. 74. A interpretação da legislação tributária visará à sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que produzam ou seja suscetíveis de produzir resultados equivalente."

[367]"Embora o CTN e o projeto Aranha-R.G Sousa não falem expressamente da chamada interpretação econômica das leis fiscais, essa matéria está subjacente nas preocupações desses dois textos, até pelo fato

seguinte do anteprojeto (art. 75) vedava expressamente a utilização de analogia gravosa em matéria tributária (que teria sido mantido no atual art. 108).

Conjuntando os dois dispositivos, conclui-se que o anteprojeto pretendia uma interpretação teleológica da norma tributária, de modo a alcançar o conteúdo econômico dos conceitos trazidos pela lei tributária.

4.4.3. A origem da interpretação econômica da lei tributária na Alemanha

Em razão da forte influência alemã no pensamento de VANONI (que, por sua vez, influenciou um dos autores do anteprojeto do CTN), recorre-se à doutrina tedesca para melhor compreender as origens e o conteúdo da interpretação econômica.

A doutrina da interpretação econômica do direito tributário foi introduzida no Código Tributário Alemão de 1919, por influência do Juiz do Tribunal de Finanças Enno BECKER.[368] Sua adoção pode ser explicada, em grande parte, pelo difícil contexto econômico do país após a derrota na 1ª G.M., [369] com a inevitável necessidade do erário de auferir recursos para custear a reconstrução e também pagar as penosas dívidas impostas pelas nações vencedoras no Tratado de Versalhes. Daí a busca por uma forma de se contrapor à primazia do direito privado (e à jurisprudência dos conceitos), e, mais especificamente, combater a elisão fiscal para aumentar a arrecadação.

---

de ser um dos suportes lógicos da autonomia do Direito Tributário. Pela controvérsia viva e ainda não superada, o legislador foi cauteloso, poupando-se à atitude doutrinária extrema dos cristãos novos. É sensível a adesão do autor do projeto àquela interpretação, sabido que foi ele o tradutor do livro clássico de Vanoni e que escreveu no relatório da Comissão sobre o anteprojeto Aranha- R.G. Sousa: "80. O art. 74 (desse anteprojeto) dispõe que a interpretação da legislação tributária visará a sua aplicação em função dos resultados, efetivos ou potenciais, dos atos, fatos ou situações jurídicas que sejam objeto da interpretação, ainda que não nominalmente referida na própria lei. A norma atinge, assim, um duplo objetivo: afasta o método superado da interpretação literal, e orienta a interpretação da lei tributária no sentido da pesquisa do conteúdo econômico das situações materiais ou jurídicas que sejam de tributação, segundo já o admite a jurisprudência (RF 141/309; RDA 23/67). (...) Para maior comodidade do leitor, esclarecemos que o art. 74 do Anteprojeto Aranha – R.G. Sousa, acima referido, dizia: 'A interpretação da legislação tributária visará à sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que produzam ou seja suscetíveis de produzir resultados equivalente.' Essa disposição foi abandonada pelo CTN, que nada contém de semelhante. O art. 75 daquele anteprojeto, com pequena diferença de redação, é art. 108 do CTN. Parece certo, pois, que o CTN se apresenta tímido quanto à intepretação econômica: insinua-a, mas não a erige em princípio básico, proclamando, pelo contrário, o primado do Direito Privado quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas deste ramo jurídico, quando utilizado pela Constituição Federal, pelas dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do DF e dos Municípios. A contrario sensu, tal primado não existe se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias."(BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª ed. DERZI, Misabel de Abreu Machado (atual.). Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1064)

[368] NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 2-3.

[369] ANDRADE, José Maria Arruda. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 268.

A interpretação econômica também foi cunhada sob a influência de uma florescente Jurisprudência dos Interesses, segundo a qual a norma deveria ser interpretada de acordo com o interesse por ela tutelado. Nessa linha, por considerar que o interesse da norma tributária era alcançar o conteúdo econômico das relações jurídicas, estaria justificada a interpretação econômica da norma.

Essa foi a jurisprudência dominante até o final da 2ª G.M., quando houve forte rejeição à jurisprudência dos interesses, fortemente relacionada com o regime totalitário (que pregava a interpretação das leis de acordo com a ideologia nazifascista). Na ressaca da 2ª G.M., especialmente na década de 1955-1965, verificou-se um refluxo da interpretação econômica do direito tributário no Tribunal Federal de Finanças, com um breve retorno à primazia do direito privado.[370]

Apenas a partir de meados da década de 1960 que a interpretação econômica da lei tributária voltou a ser aplicada, sob a forma de interpretação teleológica, com uma tentativa de depuração dos excessos da Jurisprudência dos Interesses.[371]

Com a autoridade de ter sido juiz do tribunal federal de finanças alemão, BEISSE[372] defende uma interpretação econômica das leis tributárias baseada, primordialmente, na relatividade funcional dos conceitos jurídicos. Isto é, os conceitos jurídicos poderiam ter uma conotação para o direito privado e outra distinta para o direito tributário, dados os diferentes objetivos das leis destes ramos do direito. De se destacar que a relevância dada pelo autor ao objetivo da norma revela grande influência da jurisprudência dos interesses no seu pensamento.

Nessa linha, os conceitos utilizados pela lei tributária deveriam ser interpretados economicamente em razão da peculiar função exercida, pois a lei tributária pretende alcançar o conteúdo econômico subjacente às estruturas jurídicas, e não meras estruturas formais. Seriam restritas as hipóteses nas quais seria autorizada a compreensão um conceito utilizado pela lei tributária no sentido civilístico, o que somente ocorreria: (i)

---

[370] BEISSE, Henrich. "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã." In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 14.

[371] Ibid, idem.

[372] "Deve-se à doutrina do método teleológico uma visão indispensável para a compreensão do critério econômico: o reconhecimento da 'relatividade dos conceitos jurídicos'. De acordo com a diferença do objetivo da norma, conceitos com idêntico valor linguístico, aplicados nas leis isoladas, devem ser interpretados diferentemente. Conceitos idênticos podem ter conteúdo variável não apenas de lei para lei, mas também dentro de uma mesma lei. Neste sentido se fala de conceitos jurídicos determinados pela função e de interpretação funcionalmente diferente. Com o reconhecimento da relatividade dos conceitos jurídicos, as modernas disciplinas jurídicas se emancipam, antes de tudo, da dogmática do direito civil." (Ibid, p. 08)

quando se verificar expressa remissão ao dispositivo da lei civil; (ii) em decorrência da sua origem histórica; (iii) e em decorrência do uso reiterado da jurisprudência.[373]

Dois dos mais importantes autores do direito tributário alemão, TIPKE e LANG também defendem abertamente a interpretação econômica da lei tributária, com resultados muito próximos de BEISSE, embora existam divergências argumentativas.

Muito embora inicialmente resistam adotar uma posição apriorística, ou mesmo de prevalência[374], TIPKE e LANG rejeitam qualquer tentativa de vinculação da lei tributária aos conceitos jurídicos prévios. É que, dada a necessidade de interpretar os termos legais de acordo com o contexto de significado, na legislação tributária este contexto indicaria um norte interpretativo próprio, distinto daquele existente na norma civil. Assim, os institutos de origem civil mereceriam um sentido próprio quando utilizado pela legislação tributária, salvo quando a legislação expressamente indicar o oposto. E mesmo nesse caso de remissão expressa à lei civil, haveria uma deformação conceitual, pois, "não pode o aplicador do Direito na reincursão ao Direito Civil perder de vista a tarefa de interpretar uma lei tributária."[375]

---

[373] "A pesquisa demonstrou que as leis tributárias devem ser interpretadas de acordo com o seu sentido e fim específicos. A especificidade e a autonomia da formação de conceitos tributários acarretam a aplicação do critério econômico. Da função de um preceito dentro da estrutura da lei tributária individual se há de concluir se se deve entender determinada expressão num sentido civilístico ou, então, em sentido estranho ao direito tributário. A questão se responde afirmativamente: a) quanto a própria lei o indica claramente, como por exemplo mediante remissões expressas ao direito civil; b) quanto a origem histórica do preceito fala claramente em favor de uma interpretação 'civilística' e não há contra isso nenhuma dúvida séria de ordem sistemática; ou c) quando a jurisprudência, através da prática de muitos anos ('em dúvida'), adotou essa interpretação e o legislador, em relação a ela, não se viu motivado a corrigir a lei (comando da segurança do direito)."(Ibid, p. 38)

[374] "b) Na interpretação de conceitos civilísticos previamente fixados deve-se estabelecer de início, que não há nenhuma prevalência teleológica do Direito Civil; o Direito Tributário abjacente ao Direito Civil tem sua própria teleologia que deve desdobrar-se na interpretação das leis tributárias. Para tanto aclarou o BVerfG, que os elementos típicos tributários, mesmo que se prendam a outro ramo do Direito, devem ser interpretados de conformidade com o contexto de significado tributário, segundo o escopo da lei tributária respectiva e o conteúdo particular da disciplina; não subsistiria nem uma presunção de entendimento concordante nem divergente. Com isso confirma o BVerfG o princípio metodológico geral para o Direito Tributário, de que é de se determinar segundo o escopo e a valoração da norma a ser aplicada incorporou do teor disciplinar do outro ramo do Direito." (TIPKE, Klaus. LANG, Joachin. **Direito Tributário**, 18ª ed. Tradução de FURQUIM, Luiz Dória. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, Vol I, p. 62-63)

[375] "bb) em regra geral, entretanto, leis tributárias utilizam conceitos de origem jurídico-civil a priori não em harmonia com o Direito Civil, mas sim, concebidas com o objetivo normativo tributário. (...) Desse modo devem em sua maior parte ser reconhecidos os conceitos como especificamente jurídico-tributários, mesmo que sejam empregados em outros ramos do Direito, como o conceito de atividade comercial definido no § 15 II EStG, os conceitos de empresa (tributariamente especificado de modo especial por meio do conceito de co-empresariado), renda, usufruto, juros, conceitos do Direito Comercial e Societário (fornecimento, empreitada, entrada de capital, retirada, dividendo) assim como do Direito do Trabalho, cujo conceito de empregado diverge notavelmente do tributário. Entretanto, a interpretação de específicos conceitos tributários exige igualmente que o aplicador do Direito esclareça com precisão, quais efeitos o regramento civil desencadeia sobre o fato ou condição econômicos." (Ibid, p. 64)

O fundamento para a interpretação econômica da lei tributária em TIPKE/LANG seria a finalidade da tributação, representada pelo princípio da capacidade contributiva[376]. Tal princípio, como orientador da incidência tributária, direcionaria uma interpretação teleológico-econômica de todos os conceitos utilizados pela legislação tributária. A busca pela capacidade contributiva, continuam os autores, autorizaria inclusive a colmatação de lacunas na legislação tributária (ou seja, o uso da analogia), quando reste evidente que a existência de tal lacuna impeça que a finalidade da norma objetivamente considerada seja atingida.[377]

Após esta breve exposição da doutrina alemã acerca da interpretação econômica do direito tributário, pode-se concluir que BEISSE e TIPKE/LANG (seguidos por RIBEIRO[378], no Brasil) defendem o que se pode denominar de mutação conceitual *prima facie* dos conceitos jurídicos prévios utilizados pela lei tributária. Ou seja: dadas as finalidades específicas da lei tributária, os conceitos por ela utilizados, via de regra, são distintos daqueles oriundos do direito privado.

Apesar de bem fundamentada, não se pode concordar com a adoção da interpretação econômica nestes termos.

Em primeiro lugar, ao contrário do que ocorre na Alemanha, não há, no CTN, um dispositivo adotando o critério econômico como diretriz interpretativa contra a elisão fiscal (§ 42 da AO[379]). Ao revés, a tentativa de introduzir a interpretação econômica como norma antielisiva foi expressamente rejeitada pelo Congresso Nacional por pelo menos 02 (duas) vezes, com a exclusão do art. 74 do anteprojeto do

[376] "Leis tributárias, que têm de levar em conta a capacidade contributiva econômica, conectam-se a acontecimentos e condições econômicos e necessitam por isso especialmente de uma interpretação econômica, que é caracterizada como ponto de vista econômico. O ponto de vista econômico não é nenhum método especial do Direito Tributário, mas deve prevalecer sobretudo onde o legislador tem de regular estado de fato econômico." (Ibid, p. 322)

[377] "É evidente que também no Direito Tributário há princípios suscetíveis de analogia. O princípio da legalidade jurídico-tributário não é ofendido, se o aplicador da lei expurga incompletudes do texto legal contrárias a plano, falhas de texto que frequentemente desconsideram, sob a pressão política do dia, a legislação tributária estável. A colmatação de lacunas mediante analogia corresponde ao Princípio da Democracia; ela realiza a vontade expressa, verbalmente incompleta, do legislador democrático." (Ibid, p. 313)

[378] "Conceitos econômicos de direito tributário criados pelo legislador tributário, ou por ele convertidos para os seus objetivos, devem ser interpretados segundo critério econômico." (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 121-122)

[379] "§ 42 – Abuso de formas jurídicas. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido a forma econômica adequada."

CTN e com a não conversão em lei dos arts. 13 a 19 da MP 66/2002.[380] Assim, o argumento histórico leva à conclusão pela impossibilidade da interpretação econômica.

Em segundo lugar, o estabelecimento da interpretação econômica das leis tributárias como regra implicaria desconsiderar que o legislador tributário (ou o Poder Constituinte) possa ter optado por manter o instituto jurídico de origem para fins tributários, com fundamento em uma suposta "finalidade" arrecadatória da lei tributária, jamais comprovada.

4.4.4. A interpretação econômica no pluralismo metodológico.

LOBO TORRES, por sua vez, rejeita a redução da interpretação econômica à finalidade da norma tributária.[381] Embora reconheça que "os conceitos de direito tributário são os mesmos elaborados pelo direito civil", admite um distanciamento entre um e outro em caso "de deformação, de abuso ou de excesso de formalismo". Sustenta ainda uma abertura da interpretação a outras ciências como a economia e a ciência das finanças, bem como a utilização da analogia[382] (nas suas palavras, uma "contra-analogia" para combater a elisão)[383].

Reconhecendo que a interpretação rejeita a prevalência de um único método, o autor conclui que a finalidade da lei tributária deve ser construída a partir das normas e valores de todo o sistema jurídico[384], o que determinaria não só a consideração dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, mas também da segurança jurídica, equilibrando os elementos sistemático e teleológico da interpretação.[385] Daí a

---

[380] BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: limites normativos**. Tese de Livre Docência. São Paulo: USP, 2008, p. 182.

[381] "a intepretação teleológica não vive da só consideração da finalidade. O finalismo pressupõe o sistema, assim interno que externo, pois os valores jurídicos, os princípios constitucionais tributários e a ciência do Direito também se organizam em sistema. (...) A finalidade econômica afirma-se a partir do sistema de normas e valores, de conceitos e tipos jurídicos, de proposições e enunciados científico-tributários. O critério teleológico e a consideração econômica, portanto, se orientam pelo próprio sistema tributário, pois 'a percepção dos fins não é imanente a cada norma tomada isoladamente, mas exige uma visão ampliada da norma dentro do ordenamento.' A preponderância da consideração econômica só pode ocorrer fora do sistema tributário arrecadador, isto é, na extrafiscalidade e nas normas regulatórias." (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 158-159)

[382] TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 219-220.

[383] TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 165.

[384] Ibid, p. 153-154.

[385] "Integram-se, a interpretação da Constituição e a das leis ordinárias à consideração de que estas têm a sua compreensão subordinada aos princípios inscritos naquela. Assim, o princípio da igualdade, de estatura constitucional, influencia toda a interpretação das leis ordinárias, muito especialmente o Direito

conclusão de que a interpretação econômica é, ao mesmo tempo, jurídica e econômica, na medida em que os dados econômicos passariam pelo filtro dos valores jurídicos.[386]

Muito embora essa proposta tenha o mérito de reconhecer que não deve haver prevalência da capacidade contributiva sobre os demais princípios, e também por rejeitar um método apriorístico de interpretação, peca por permitir uma exagerada abertura da interpretação da lei tributária aos princípios constitucionais, o que já foi rejeitado no capítulo 3. Noutro giro, incluir o combate à elisão na problemática da interpretação jurídica tem como premissa a confusão entre as atividades de interpretação e aplicação do direito, também afastada no capítulo 2. Logo, também peca por considerar que a segurança jurídica conferida pelas normas tributárias seja apenas externa a elas, ou seja, como controle na sua aplicação, e não decorrente dos seus limites semânticos.

Assim, e para manter fidelidade às premissas anteriormente adotadas, considera-se que a interpretação econômica, tal como formulada acima, também é inadmissível no ordenamento brasileiro.

4.4.4.1. A restrita aplicabilidade de critérios econômicos.

A despeito de rejeitar uma "interpretação econômica" propriamente dita, admite-se a consideração de critérios econômicos, mas com um espectro distinto e muito menos amplo: o critério econômico teria aplicabilidade como argumento teleológico para definir a interpretação mais adequada a determinado dispositivo legal, através do filtro da capacidade contributiva.

Entretanto, isso somente seria possível no caso de a legislação tributária ter optado (explícita ou implicitamente) pela construção de conceitos autônomos, distintos

---

Tributário; o princípio da capacidade contributiva enriquece a interpretação dos conceitos de Direito Privado embutidos na Constituição, postulando o equilíbrio entre a interpretação lógico-sistemática e a teleológica e entre a justiça e a segurança jurídica. A constitucionalização dos conceitos de Direito Privado, por conseguinte, dá-lhes a dimensão pluralista e interdisciplinar e lhes publiciza a compreensão, o que torna supérfluos e contraditórios dispositivos como o art. 110 do CTN." (Ibid, p. 177-178)

[386] "A interação entre Direito e Economia substitui o reducionismo economicista e o formalismo jurídico, bem como desfaz o corte entre interpretação jurídica e econômica. A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, pois a finalidade econômica vive sempre sub specie juris. Relevantes, por conseguinte, os resultados da Economia Política e da Economia do Direito, inclusive no que concerne ao planejamento estatal e das empresas e à economicidade dos tributos. Importante também a reaproximação entre Economia e Ética, o que dilarga o coeficiente de normatividade das ciências sociais e repercute sobre a interpretação jurídica. Mas, para a formação dos conceitos tributários, os dados econômicos passam pelo filtro jurídico, como de resto, toda a realidade pré-jurídica, que, embora já formada teleologicamente, necessita do crivo valorativo do Direito." (Ibid, p. 162-163)

daqueles já definidos em outros ramos jurídicos. E, cumulativamente, a construção de conceitos legais autônomos só poderia ocorrer quando os mesmos não forem utilizados pela Constituição para a definição de competência tributária.

Nestas hipóteses restritas, o critério econômico poderia ser utilizado para, afastada a existência de um conceito civilístico, escolher o significado mais adequado à construção deste conceito jurídico autônomo criado pelo direito tributário dentro das opções admitidas pelos significados possíveis.[387]

Todavia, este mesmo critério econômico não poderá servir de subterfúgio para a desconsideração de conceitos jurídicos prévios que tenham sido incorporados pela legislação tributária.

Em outras hipóteses, a interpretação teleológica poderá se valer de critérios *econômicos* para se chegar ao conteúdo *jurídico* mais adequado de determinado dispositivo constitucional. Trata-se da forma mais restrita de interdisciplinaridade, consistente na abertura cognitiva do sistema jurídico apenas para a consideração de dados extrajurídicos na interpretação, tal como admitida por BARROS CARVALHO.[388]

Tome-se como exemplo a extensão da imunidade das receitas de exportações. Para a construção em abstrato da norma, inevitavelmente serão levadas em consideração as normas legais que tratam da incidência de tributos sobre as receitas (argumento sistemático), bem como os dados econômicos que demonstrem que interpretação distinta oneraria as exportações (argumento teleológico), para, assim, chegar à uma conclusão quanto ao significado do dispositivo constitucional.

Neste particular, o STF reconheceu no já citado RE 627.815 que a imunidade das receitas de exportação (art. 149, §2º, inciso I) também vedaria a incidência das contribuições sobre a receita sobre as variações cambiais positivas decorrentes de exportações, uma vez que tais receitas são inerentes às operações de exportação, geralmente realizadas em moeda estrangeira (dado econômico).

Há, assim, um rigoroso filtro jurídico que incide sobre os dados externos que são relevantes à construção da norma jurídica.

---

[387] "Assim, a interpretação econômica, que serviu a um regime totalitário, foi erradicada na própria Alemanha, onde prosperou em tempos sombrios. Hoje, o critério 'econômico' que se invoca eventualmente na interpretação por um tribunal tedesco, serve à apuração da capacidade econômica do contribuinte e somente se justifica na medida em que, dentro dos limites dos sentidos possíveis da palavra, colher aquele sentido que melhor se ajustar aos postulados da justiça tributária." (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de atualização In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1065)

[388] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 311.

4.5. Hipóteses de construção de conceitos constitucionais

Em sua obra já trintenária sobre os sistemas constitucionais tributários, LOBO TORRES[389] diferencia duas correntes doutrinárias acerca da construção de conceitos constitucionais e sua relação com o direito civil: a corrente que prega a autonomia do direito tributário com a construção de conceitos autônomos, e aquela que defende o primado do direito civil com a apreensão de conceitos jurídicos já existentes. Ao final, expõe sua posição eclética (o já analisado pluralismo metodológico, que, ao fim e ao cabo, implica na construção de conceitos autônomos para determinados impostos, e o primado do direito civil para outros). O dissenso doutrinário ainda se mantém, verificando-se a oscilação da jurisprudência da Suprema Corte ora em direção à primeira corrente, ora se afiliando à segunda.

4.5.1. Construção de conceitos autônomos

Alguns autores, sustentam que os conceitos tributários utilizados pela Constituição Federal de 1988 teriam, necessariamente, um conteúdo específico em decorrência das finalidades específicas da norma tributária, descabendo cogitar da incorporação dos conceitos jurídicos já existentes. Assim, os vocábulos utilizados para definir as competências tributárias ganhariam necessariamente autonomia conceitual, e deveriam ser interpretados de acordo com as finalidades da tributação.

É a posição de GRECO[390], que defende, por exemplo que a regra de competência para a tributação da compra e venda (ICMS) deve ser interpretada como uma autorização para tributar toda manifestação de riqueza que normalmente ocorre com um contrato de compra e venda (ainda que sob outra forma jurídica). Ao fim e ao cabo, o autor defende que os conceitos inseridos na Constituição têm conteúdo econômico, em decorrência de uma supereficácia do princípio da capacidade contributiva.

---

[389] TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 215-219.
[390] Vide nota de rodapé nº 258.

Embora reconheça a existência de conteúdo jurídico oriundo mesmo do direito privado para alguns casos, RIBEIRO[391] afirma que o conceito de renda é essencialmente econômico, devendo ser interpretado com critérios também econômicos. O autor defende ainda que os conceitos utilizados pela Constituição Federal para definir competência tributária, ainda que se conclua serem oriundos do direito civil, devem ser reinterpretados segundo critérios econômicos em decorrência do princípio da igualdade.[392]

Contudo, essa corrente doutrinária desconsidera a possibilidade de o Poder Constituinte tenha se utilizado exatamente do instituto jurídico cujo significado já estava consolidado no meio jurídico. Ora, se a Constituição se utilizou de uma expressão que, ao tempo de sua promulgação já tinha um conteúdo definido e consolidado pela legislação, doutrina e jurisprudência, é de se presumir que o legislador constituinte tinha esse conceito em mente ao redigir a norma. Como já exposto no capítulo 2, os argumentos linguísticos (significados possíveis) e sistemáticos (unidade do conteúdo semântico dentro do ordenamento) devem ter primazia no processo de interpretação, o que impõe a observância de conceitos jurídicos já sedimentados na doutrina e jurisprudência.

Pretender que a Constituição tenha criado conceitos inteiramente novos para a definição das faixas de competência tributária também é inconsistente porque a irrelevância dos conceitos jurídicos prévios acarretaria a falta de um ponto de partida seguro para a construção desse novo conceito.[393] Como alcançar o conceito constitucional de circulação de mercadorias abstraindo o seu significado no direito civil? Tal conduta equivaleria a rejeitar a existência de limites semânticos inerentes às regras de competência tributária. Nesta toada, a aderência da legislação à regra

---

[391] "Conceitos econômicos de direito tributário criados pelo legislador tributário, ou por ele convertidos para os seus objetivos, devem ser interpretados segundo critério econômico." (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 121)

[392] É importante destacar que RIBEIRO admite que alguns conceitos utilizados pela CF/88 para definir competências tributárias sejam interpretados de acordo com o direito civil (citando o exemplo do ITR). Em suma, sua posição é bastante semelhante à de LOBO TORRES, com a peculiaridade de admitir a existência de um conceito tributário essencialmente econômico (ainda que o autor não admita expressamente um reenvio externo) para o imposto sobre a renda. (Ibid, p. 121-122.)

[393] "No entanto, se fosse utilizada a proposta de Trotabas, tal consideração seria obstada, já que preconiza a irrelevância das definições de outros ramos jurídicos para o Direito Tributário, sendo desnecessária a pesquisa dessas definições anteriores. Os conceitos de propriedade e de mercadoria do direito privado seriam irrelevantes para o Direito Tributário. A pergunta acerca de quais critérios para se definir com segurança esse conceito de propriedade para fins tributários resta, contudo, sem resposta satisfatória. Quiçá seja mesmo impossível construir critérios para a formação segura de conceitos tributários autônomos na totalidade dos casos." (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 75-76).

constitucional deveria ser analisada caso a caso, em função da hipótese concreta e com total perda de segurança jurídica.

Por outro lado, a se considerar que a Constituição teria, necessariamente, criados conceitos diversos daqueles já juridicizados em decorrência das finalidades das normas de outorga de competência tributária (obtenção de receita para o erário), resvala em equivocada interpretação funcional das normas de competência, pois, como já exposto, a justificativa de segundo grau subjacente às regras de repartição de competências não é obter recursos públicos, mas proteger o contribuinte contra exações não autorizadas expressamente.

Por fim, há que se repetir que os princípios tributários como capacidade contributiva e isonomia não agem externamente sobre as regras de competência, para determinar sua incidência, por analogia, a materialidades que tenham iguais efeitos econômicos. Essa pretensão equivale à própria desconsideração dos conceitos jurídicos em prol de uma interpretação caso a caso da regra de competência, novamente com perda de determinabilidade do conteúdo.

SCHOUERI questiona a afirmação de que a lei tributária teria feito referência à estrutura jurídica, e não ao conteúdo econômico subjacente, concluindo, ao final, que a finalidade da lei tributária[394] demonstraria que o instituto jurídico denotativo de conteúdo econômico não seria relevante para a interpretação, mas sim o seu próprio conteúdo econômico.[395] Assim, em algumas hipóteses, a estrutura jurídica indicada pela lei pode não se verificar, mas a presença do conteúdo econômico autorizaria a incidência da norma de tributação, coerentemente à finalidade da lei tributária. Em

[394] "Por trás da consideração econômica, encontra-se, pois, o reconhecimento de que expressões idênticas empregadas em leis diversas não precisam necessariamente ser interpretadas igualmente: cada dispositivo deve ser interpretado à luz de seu contexto e à vista de suas relações com outros dispositivos, tendo em vista sua finalidade. A finalidade do Direito Tributário não se confunde com a do Direito Privado, o que implica- eis a síntese que a consideração econômica exige – reconhecer que, diante de finalidades diversas, expressões idênticas não precisam ter idêntico alcance." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 627)

[395] "A lei tributária pode contemplar situações econômicas que – por força de lei – se transformam em situações jurídico-tributárias. Pode, igualmente, vincular-se a situações civis que, a partir de então, tornam-se também jurídico-tributárias. Finalmente é fatível o legislador utilizar expressões que poderiam denotar situações civis, mas o contexto poderá levar à conclusão de que não é relevante a ocorrência da forma jurídica, mas o conteúdo econômico – este sim transformado em situação jurídico-tributária. Assim, a circunstancia de que situações econômicas geralmente surgem em determinadas formas jurídicas leva o legislador tributário, por vezes, a utilizar expressões presentes no Direito Privado na hipótese tributária. Assim, esta é descrita por negócios ou formas jurídicas que, ao ver do legislador, seriam aquelas possíveis ou usuais para representar as circunstâncias econômicas vislumbradas pelo legislador para a tributação. O que importa ver é se a matéria tributável é o negócio, ou são os fatos que, em geral, se dão quando da celebração daqueles negócios jurídicos ou quando presentes as formas jurídicas. Nesse caso, não são estas o objeto da tributação, mas os fatos que se fazem presentes em tais formas jurídicas ou negócios jurídicos." (Ibid, idem.)

suma, a incorporação dos conceitos oriundos do direito privado seria inadmissível pois a lei tributária pretende alcançar o conteúdo econômico subjacente às estruturas jurídicas, e não meras estruturas formais.[396] TIPKE e LANG, apontam crítica semelhante, por considerarem que é justamente o fato de a estrutura jurídica ter sido escolhida como signo presuntivo de riqueza por estar atrelada a um conteúdo econômica, que autorizaria sua interpretação de forma distinta daquela adotada no direito privado.[397]

O argumento impressiona, pois, de fato, meras estruturas jurídicas (como um contrato assinado) não ostentam, *per si*, capacidade contributiva.

Contudo, a realidade econômica não é desconsiderada por aqueles que rejeitam a construção de conceitos autônomos por meio da interpretação econômica; há uma pressuposição de que essa realidade econômica que se pretende alcançar já foi sido considerada pelo Constituinte ao definir as faixas de competência tributária, mas por uma questão de praticidade e segurança, optou por definir objetivamente a realidade econômica que pretende tributar através de conceitos jurídicos já conhecidos.

Ou seja: não se contesta que houve uma consideração econômica da realidade no momento em que o legislador elegeu determinado fato como pressuposto de incidência da norma de tributação; entretanto, esse mesmo legislador selecionou um fato jurídico que representa uma presunção daquela realidade econômica subjacente, cuja ocorrência irá deflagrar a hipótese de incidência da norma jurídica. E é importante ressaltar que, ainda que o legislador tenha feito referência a determinados atos ou negócios jurídicos (como a compra e venda), é evidente que o fato gerador não se consubstancia na mera assinatura de contratos, mas na prática de um negócio jurídico em que há uma riqueza atrelada.

---

[396] "A necessidade do critério econômico advém do objetivo das leis tributárias. a) A tributação está ligada a fatos, situações e realizações efetivas e, por isso, também a estruturas de direito civil. Nestes fatos se manifesta a capacidade econômica dos sujeitos passivos que justifica a intervenção de direito tributário. Por isso a lei tributária, com a sua descrição de pressupostos, querem atingir exatamente estes fatos e situações 'econômicas', isto é, mais (efetivos), e não simples estruturas formais. Isso constitui uma condição fundamental da igualdade da tributação. A serviço deste princípio está o critério econômico." (BEISSE, Heinrich. "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã." In: MACHADO, Brandão (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 07-08)

[397] "a) De acordo com o princípio fundamental da tributação segundo a capacidade contributiva deduzido constitucionalmente leis tributárias referem-se em geral a fatos ou condições econômicos, como renda, patrimônio, enriquecimento, consumo, despesas. Esses fatos e condições econômicos são elaborados por meio do Direito Civil. O Direito Civil proporciona as instituições para o tráfico jurídico, que para os que nele tomam parte produz resultados econômicos, aos quais se enlaça o Direito Tributário. O enlace a um fato condição econômicos previamente fixados põe em evidência diferenciadamente o tipo legal tributário." (TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito Tributário**, 18ª ed. Tradução de FURQUIM, Luiz Dória. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, Vol I, p. 62)

Portanto, as estruturas jurídicas foram escolhidas pela lei como signos presuntivos de riqueza econômica (ou seja, dada a estrutura jurídica, presume-se a riqueza), por uma questão de simplicidade e praticidade, evitando a indicação de termos lassos e semanticamente anêmicos. Assim, se a lei escolheu estruturas jurídicas representativas de riqueza para a incidência da tributação, estas devem ser respeitadas, pois não são indiferentes ao direito os meios escolhidos para atingir determinado fim.[398]

Em outras palavras, as estruturas jurídicas representam presunções (válidas) do conteúdo econômico subjacente, este sim um índice de capacidade contributiva. Trata-se, novamente, da generalização através das características que normalmente acompanham a realidade que se pretende alcançar (por exemplo, a substância econômica subjacente a determinado negócio jurídico tal como definido no direito civil).

Por esses motivos, rejeita-se a corrente que defende a desconsideração das formas jurídicas pré-constitucionais na construção dos conceitos utilizados pela Constituição para definir as competências tributárias. Admitir a construção de conceitos autônomos a partir da interpretação econômica das leis tributárias viola a segurança jurídica, pois, "desdenhando-se o jurídico, também são menosprezadas as vinculações jurídico-positivas, o que rende ensejo à franca aplicação analógica, sob a justificativa de estar-se concretizando a isonomia econômica." [399]

4.5.2. Incorporação de conceitos pré-constitucionais.

Em oposição aos que defendem a construção de conceitos autônomos incluídos nas regras de competência, outra corrente defende a incorporação de conceitos prévios (os chamados conceitos pré-constitucionais) pela Constituição Federal.

Em suma, não tendo o constituinte se preocupado em explicitar alcance desses conceitos utilizados pela Constituição, cabe ao intérprete do Direito verificar se referido conceito tinha significado dado pela legislação infraconstitucional, ou um conceito técnico, consagrado pela doutrina e jurisprudência vigente ao tempo de sua

[398] "Mesmo que haja a demonstração de que a norma tributária leva em conta, ao veicular conceito jurídico, não tanto sua peculiar estrutura, quanto a da correspondente situação econômica, deverá haver respeito à estrutura jurídica, em virtude de não serem indiferentes ao Direito os meios que são escolhidos." (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias.** São Paulo: Dialética, 2005, p. 62)
[399] Ibid, p. 63.

promulgação.[400] Em caso positivo, presume-se que o Constituinte teria incorporado integralmente esse conceito pré-constitucional na regra de competência.

A essa técnica, ÁVILA denomina "Reserva Constitucional Material."[401] A reserva seria "indireta" nos casos em que a interpretação sistemática da Constituição exclui todas as outras acepções possíveis. Por exemplo, no caso do ICMS a expressão "circulação de mercadorias" (art. 155, inciso II/CF), deve ser interpretado com o sentido de alienação de bens móveis, posto que a alienação dos bens imóveis encontra-se no âmbito de incidência do ITBI (art. 156/CF). Nota-se que a reserva material indireta em tudo se coaduna com a existência de conceitos (e não tipos) nas normas constitucionais de repartição de competências, pois se fossem tipos, seria possível admitir a intersecção das faixas de competência (ainda que dirimida por lei complementar).

Por outro lado, tal reserva pode ser classificada como "direta" quando o constituinte utiliza palavras ou expressões que já tem significado, ordinário ou técnico, incorporado. É o caso dos vocábulos renda, receita, salários, faturamento, serviços entre outros, que foram utilizados para definir faixas de competência tributária e já tinham um conceito jurídico construído pela legislação e doutrina anteriores à atual ordem constitucional. Nessa linha, a referência a outros institutos jurídicos seria conceitual (e não meramente terminológica), de modo que a lei tributária teria apreendido as características daquele instituto no ramo jurídico de origem.[402]

4.5.2.1. Inexistência de reenvio interno: a irrelevância da posterior alteração do conceito na legislação de origem.

---

[400] "(...) a utilização de uma expressão específica por uma regra constitucional de competência faz com que o intérprete tenha de verificar se não havia um conceito técnico previsto no direito infraconstitucional pré-constitucional (não necessariamente no direito privado). Se havia um conceito e o legislador constituinte resolveu não modificá-lo pela instituição de um novo conceito, a referência à expressão significa uma opção sua pela incorporação desse conceito legal ao ordenamento constitucional". (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 209)

[401] Ibid, p. 206-207.

[402] "Se há uma remissão, da legislação tributária ao Direito Privado, importa saber: trata-se de uma remissão apenas "terminológica" ou uma remissão "conceitual"? Quando o legislador tributário utiliza a expressão "salário", por exemplo, ele está incorporando o, conceito prévio de salário' constante da legislação especial ou simplesmente fazendo referência ao salário, mas deixando o legislador tributário livre para modificar seu sentido? A referência deve ser havida como conceitual. Sempre que a legislação tributária faz menção a um termo e este termo é conceituado, só pode haver uma referência conceitual na medida em que não teria nenhum propósito lingüístico fazer uma referência sem que essa referência estivesse relacionada a um conceito. A referência é sempre feita a conceitos "civilmente impregnados". (ÁVILA, Humberto. "Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária." In. GRUPPENMARCHER, Betina Treiger (coord.) **Direito Tributário e o Novo Código Civil.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 64-65)

Com o advento do Código Civil de 2002 e a consequente redefinição de alguns institutos jurídicos utilizados pela lei tributária, surgiram dúvidas acerca da existência de efeitos tributários decorrentes dessa alteração de conteúdo dos institutos jurídicos no direito privado.

Ou seja, questionou-se se, por exemplo, a competência para instituir impostos sobre heranças e doações teria sido alterada com a redefinição do instituto no direito privado a partir do CC/2002. Ou ainda se os conceitos de propriedade para fins de incidência do IPTU e aquisição de bens imóveis poderiam ter sido modificados.

Em princípio a resposta deve ser negativa. A hierarquia normativa e a supremacia do Texto Constitucional impedem uma apreensão automática generalizada dos novos conceitos de direito privado, ainda que utilizados pela Constituição Federal.

Isso porque, como já exposto, a regras de competência não toleram o reenvio, ainda que mediante delegação ao legislador infraconstitucional, dado que tal expediente acabaria por fragilizar a própria rigidez da repartição de competências e o seu caráter protetivo.

Com efeito, vendo-se impossibilitado de exigir o ICMS sobre operações de *leasing*, o Legislativo não poderia, simplesmente, redefinir o conceito de direito privado no código civil para, por via transversas, elastecer a competência tributária dos estados federados. Admitir esta conduta implicaria burlar a necessidade de emendas constitucionais para alterar o Texto Constitucional.

Essa posição vem sendo adotada pelo Supremo Tribunal Federal, valendo transcrever o seguinte trecho do acórdão no qual se declarou a inconstitucionalidade de lei que, se valendo de faixa de competência que autorizava a instituição de contribuição sobre o valor aduaneiro na importação de bens, estabeleceu que a base de cálculo seria o valor aduaneiro "acrescido do ICMS e das próprias contribuições".

Diante disso, o Min. DIAS TOFFOLI ressaltou que jurisprudência da Suprema Corte tem prestigiado o conteúdo técnico das palavras vigente ao tempo em que instituída a competência tributária: [403]

> "A postura deste Supremo Tribunal Federal - em que pesem as reiteradas tentativas no sentido de expandir, via lei ordinária, o conteúdo e o alcance de conceitos utilizados pela Constituição Federal para atribuir competências legislativas - é a de que se deve preservar o

[403] STF, Tribunal Pleno, RE 559.937/RS, Publicado no DJe de 17-10-2013.

> sentido empregado no sistema de Direito positivo ao tempo da outorga constitucional."

Por outro lado, como será visto ao final do presente trabalho, em algumas hipóteses a alteração do instituto no ramo jurídico de origem terá valia para confirmar eventual evolução do conceito utilizado para definir a competência tributária. Não será um dado determinante e bastante em si para caracterizar uma alteração na competência impositiva, mas poderá reforçar uma dada interpretação neste sentido.

4.5.3. A possibilidade de deformação do conceito jurídico pré-constitucional pelo contexto constitucional.

O grande equívoco daqueles que defendem a incorporação das formas jurídicas vigentes ao tempo de promulgação da CF/88 (ou da emenda constitucional que tenha atribuído nova faixa de competência) é deixar de admitir que o contexto em que foi inserido esse conceito pré-constitucional possa modificá-lo.

Alguns exemplos ajudam a esclarecer esta afirmação.

Em primeiro lugar, relembre-se que além da reserva material "direta" (decorrente dos limites semânticos das expressões utilizadas), a totalidade do sistema constitucional tributário também impõe limites implícitos às faixas de competências.

Melhor explicando: ainda que determinada materialidade esteja semanticamente albergada pela regra de competência de determinado ente tributante (argumento linguístico), também deve-se verificar se há outra regra constitucional excluindo essa possibilidade de interpretação (argumento sistemático). Embora a compra e venda do ouro possa ser considerado uma mercadoria de acordo com o direito privado, há regra expressa determinando que a incidência exclusiva do IOF nesta operação, o que exclui essa possibilidade de interpretação. Da mesma forma, embora o transporte intermunicipal e interestadual seja inequivocamente um serviço, o mesmo está expressamente incluído na competência tributária dos Estados, impedindo que os Municípios pretendam exigir incidir o ISSQN sobre tal atividade. O mesmo ocorre com a incidência de ICMS sobre bens imóveis: embora se possa considerar que o bem

imóvel constitui "mercadoria" para as incorporadoras, há um tributo específico (ITBI) para onerar a circulação jurídica de bens imóveis.[404]

Em segundo lugar, a incorporação de conceitos jurídicos prévios não pode olvidar a importância dos princípios constitucionais na interpretação dos conceitos definidores de competência tributária. Já se afirmou neste trabalho que os princípios não podem agir *externamente* sobre as regras de competência de modo a elastecer seu âmbito de incidência com fundamento na capacidade contributiva, isonomia ou solidariedade. Em outras palavras, a competência para o ICMS não poderá onerar operações de arrendamento mercantil por equiparação de efeitos econômicos deste contrato com a compra e venda.

Entretanto, os princípios jurídicos poderão agir *internamente* sobre as regras de competência, de modo a impedir o exercício da competência em relação a materialidades que, conquanto amoldadas ao conteúdo semântico, não ostentem capacidade contributiva. Pense-se, novamente, no ICMS. Dado que o imposto incide sobre a circulação de mercadorias, seria lícito exigi-lo sobre a transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa? A resposta parece ser negativa, pois a circulação de mercadorias a que alude a norma constitucional deve estar atrelada a uma realidade econômica sob pena de malferir o princípio da capacidade contributiva (argumento teleológico).

Outro exemplo: o IRPJ incide sobre o acréscimo patrimonial, que, desde o Decreto-Lei 1.598/1977 é apurado a partir da contabilidade societária, o que poderia pressupor a incorporação deste conceito pela CF/88. Mas, evidentemente, não se pode considerar como "renda" uma materialidade que não revele qualquer demonstração de riqueza. Pense-se no resultado positivo de equivalência patrimonial de empresas no exterior, que, para fins contábeis, integra o lucro líquido do exercício. É possível argumentar que tais valores, embora possam ser caracterizados como representativos de "acréscimo patrimonial" para fins societários, não configurariam "renda" para fins do art. 153, III, da CF/88 porque este conceito deve ser interpretado à luz da capacidade contributiva (art. 145, §1º).

O que se quer demonstrar é que a incorporação dos conceitos jurídicos prévios não pode ser reduzida a um formalismo absoluto, por meio do qual o conceito jurídico seja transportado acriticamente para o Texto Constitucional com a absoluta

[404] Em sentido distinto: VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**, 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 399.

desconsideração de princípios tão caros, como é o caso da capacidade contributiva objetiva.

É por isso que, que a corrente que prega a incorporação de conceitos jurídicos prévios pelas normas constitucionais parte de premissa correta (o conteúdo técnico-jurídico das palavras é relevante), mas peca ao não admitir que tal vocábulo possa merecer uma interpretação diversa daquela existente na legislação de origem, em função do contexto legislativo no qual o termo está inserido.

Essa a razão pela qual se considera mais adequada à construção dos conceitos constitucionais tributários o que VELLOSO[405] denominou "incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos", que decorre de ajustes nas críticas tecidas às correntes anteriores, mas pode ser melhor definido como uma opção pela incorporação dos conceitos pré-constitucionais ao Texto Constitucional depurada dos excessos formalistas que poderiam torná-lo inconsistente em determinadas situações.[406] Em suma, haverá sempre e necessariamente a criação de um conceito autônomo decorrente da deformação do conceito pré-constitucional pelo contexto constitucional em que este conceito foi inserido. Mas esta posição se distancia daqueles que defendem a autonomia conceitual na medida em que o conceito constitucional terá como origem o conceito pré-constitucional, admitindo-se, contudo, uma reinterpretação sistemática à luz da Constituição.

Ao contrário daqueles que defendem a incorporação das formas jurídicas preexistentes, a incorporação *prima facie* não se propõe a apontar um resultado para a interpretação, mas um ponto de partida: os conceitos constitucionais são formados a partir das formas jurídicas preexistentes (sejam elas de direito privado, de direito tributário ou qualquer outro ramo), cabendo sua deformação conceitual para a adequação de tais institutos ao contexto constitucional, sempre dentro dos limites admitidos pela interpretação literal (cognitiva).

---

[405] "Com a defesa de uma incorporação prima facie dos conceitos jurídicos preexistentes, confere-se adequado relevo a esses conceitos e à unidade do ordenamento jurídico, ao mesmo tempo em que se salvaguarda a autonomia do Direito Tributário e, no caso de conceitos constitucionais, a supremacia normativa da Constituição. (...) A incorporação prima facie dos conceitos jurídicos preexistentes afigura-se inteiramente coerente com e consentânea com os ditames do nosso ordenamento jurídico-positivo (...)." (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 129-130.)

[406] Ibid, p. 124-128.

Como o sistema constitucional tributário de 1988 foi formado a partir da redistribuição de competências previstas na CF/1946 (daí a afirmação de SCHOUERI[407] de que seriam "tipos históricos"), não se verifica a possibilidade de conceitos absolutamente inovadores, pois todos podem ser construídos tendo como ponto de partida as formas jurídicas vigentes em 1988 (com a única ressalva do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), ainda não instituído).

Nessa linha, os conceitos constitucionais utilizados para definir competências tributárias serão reconstruídos a partir daqueles recepcionados do ordenamento jurídico pré-constitucional. À exceção do IGF, não se admitem conceitos absolutamente autônomos, nem tampouco os conceitos estranhos ao direito.

Resta privilegiada, assim, a coerência interna do direito positivo, e também do subsistema constitucional tributário, na medida em que tais conceitos não serão corpos estranhos introduzidos nesse sistema, mas um elemento com ele compatível.

Negar a influência dos princípios na construção dos conceitos constitucionais definidores de competência tributária acarreta na falácia denominada por TRIBE[408] de desintegração do Texto Constitucional, que consiste justamente em negar que os dispositivos são parte integrantes de um todo harmônico.

4.5.4. A influência dos princípios na interpretação da regra de competência.

Como visto no capítulo 3, os princípios tributários da solidariedade e da capacidade contributiva não interferem *externamente* nas faixas de competência tributária previstas na Constituição, isto é, tais princípios não autorizam a extensão-teleológica das regras que atribuem competência tributária.

Entretanto, é importante perquirir se tais princípios influenciam as regras atributivas de competência tributária *internamente*, isto é, no momento da construção dos conceitos que constituem o aspecto material de tais normas.

---

[407] SCHOUERI, Luis Eduardo. "Discriminação de Competências e Competência Residual" In SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem à Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 108 e sgts. No mesmo sentido: MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 94-97.

[408] "When we say reading by 'dis-integration', we mean approaching the Constitution in ways that ignore the salient fact that its parts are linked into a whole – that it is a Constitution, and not merely an unconnected bunch of separate clauses and provisions with separate histories, that must be interpreted." (TRIBE, Laurence H. DORF, Michael C. **On Reading the Constitucion.** London [EN]: Harvard University Press, 1991, p. 20.)

Como já exposto, ao repartir a competência tributária para instituição de impostos e certas contribuições entre as pessoas políticas, o Constituinte optou por nominar ditos tributos indicando a grandeza econômica que os mesmos irão onerar por meio de conceitos jurídicos (importação, renda, propriedade imobiliária, receita). Ao indicar um conceito jurídico representativo do substrato econômico que será gravado, o constituinte criou balizas para o exercício da competência tributária.

Até aqui, nenhuma novidade. A grande questão é saber em que medida os princípios constitucionais podem ou não influenciar a construção destes conceitos constitucionais que delimitam as faixas de competência tributária.

4.5.4.1. A função dos princípios na construção do conceito dentro dos sentidos possíveis.

A literatura sobre o tema ainda é escassa, valendo citar a monografia de MENDONÇA, que traz um esquema lógico representativo das normas de competência tributária,[409] a partir do qual todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária (pessoal, temporal material, espacial, quantitativo) seriam extraídos dos dispositivos constitucionais. Além disso, na própria construção das normas de competência tributária seriam levadas em consideração as limitações formais e materiais, previstas na CF/88, ao exercício do poder tributário. Nessa toada, os princípios tributários seriam levados em consideração já no momento da construção das normas de competência.[410]

Trata-se de análise coerente com a crítica de BARROS CARVALHO à denominação das imunidades de "limitações ao poder de tributar". Para o autor, as imunidades não limitam a competência tributária, pois isso significaria admitir que primeiro nasce a competência, que posteriormente é limitada; no seu entendimento, a imunidade compõe a regra de competência negativamente.[411] Na visão de

[409] "NCT = {Hct = [Cm + Ce + Ct] → Cct = [Cp (Sa + Sp) + Cda (Lf + Lm)]}", sendo: NCT = norma de competência tributária; Hct = hipótese da norma de competência tributária; Cm = critério material; Ce = critério espacial; Cct = consequente da norma de competência tributária; Cp= critério pessoal; As e Sp = sujeitos ativo e passivo; Cda = critério delimitador da autorização; lf e lm = limitações formais e materiais. (MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 71).

[410]"Os princípios constitucionais tributários, denominados pelo legislador constituinte como 'limitações constitucionais do poder de tributar', auxiliam na demarcação da competência legislativo-tributária, seja fixando valores que devem ser realizados e densificados na norma jurídico-tributária (Njt), seja estipulando limites objetivos que hão de ser respeitados quando da edição da referida unidade normativa." (Ibid., p. 156.)

[411] "Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de

MENDONÇA os princípios tributários comporiam as regras de competência (tal como as imunidades), e a resultante seria uma norma de competência que já teria incorporado todas limitações decorrentes das imunidades, regras e princípios constitucionais em sua feição negativa.

Essa linha de raciocínio levanta algumas dúvidas, especialmente quanto a pretendida equiparação dos princípios às imunidades.

Ora, considerando que as imunidades são regras (com modal proibido), parece intuitivo que as mesmas atuam de forma semelhante às regras autorizativas e diversamente dos princípios tributários.

Essa questão já foi abordada por DERZI[412], para quem imunidades e princípios tributários, sem se confundirem, têm como ponto convergente apenas a consequência de reduzirem uma parcela do poder tributário do Estado. No entanto, a eficácia limitadora dos princípios não é em relação à competência tributária em si, mas ao exercício dessa competência de maneira que não promova (ou contrariem) o estado ideal de coisas almejado.[413]

Outra crítica que se pode apontar é que, no esquema lógico elaborado por MENDONÇA, o critério material da regra competência tributária aparece bem definido para, depois, sofrer transfiguração com base em limitações materiais previstas na Constituição (o que abarcaria princípios).

---

competência adjudicada às entidades tributantes. (...) Em última ratio, concebemos os dispositivos que identificam a chamada imunidade tributária como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios. Nada mais." (Ibid, p. 224-225)

412"Assim, ambos, princípios e imunidades, se aproximam apenas em razão dos efeitos que provocam: limitações ao poder de tributar. No entanto, uma imunidade representa ainda a consequência expressa ou implícita (se necessária) de um princípio. A imunidade recíproca das pessoas públicas estatais deriva da autonomia que lhes é inerente quando se adota o princípio federativo; a imunidade das instituições de educação e assistência social deriva da ausência da capacidade econômica. E, como tais princípios, o federativo e a igualdade, são irreversíveis e fundamentais, porque não podem ser afastados por emenda à Constituição, as referidas imunidades teriam de ser deduzidas, ainda que inexistisse menção expressa na Carta Magna. Contudo, nem por isso ambos podem ser confundidos. Os princípios são diretrizes gerais, mandamentos alicerçantes e basilares do sistema jurídico, que podem inspirar concessões, prerrogativas, faculdades, negações, ou privações totais ou parciais. Muitas vezes limitam o poder tributário, subordinando o seu exercício ao cumprimento de certos requisitos materiais ou formais. Nesse caso, pressupõem a existência da competência cujo exercício disciplinam (citem-se os princípios da legalidade, da irretroatividade, da isonomia, da anterioridade, etc.)." (BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 120-121).

413 "Então, os princípios limitam o poder de tributar porque subordinam o exercício valido e eficiente da competência a critérios e requisitos; as imunidades (que só ganham sentido em razão dos princípios que as inspiram) limitam-no, porque reduzem a extensão das normas atributivas de poder, em relação a certos fatos determinados, modelando a competência." (Ibid, idem.)

Entretanto, essa concepção implica admitir que há um conceito constitucional definido, sobre o qual incidem externamente, ainda que de forma negativa, os princípios constitucionais, o que não parece correto, pois poderia autorizar sua interpretação (restritiva ou extensiva), em detrimento da força vinculante da regra.

Na verdade, as denominadas "limitações formais" compõem a própria construção do aspecto material do conceito constitucional mediante o peso conferido a argumentos linguísticos, sistemáticos e teleológicos. Daí porque se afirma que os princípios agem *internamente* no processo de interpretação dos conceitos constitucionais delimitadores de competência tributária.

4.5.4.2. A relevância do princípio da capacidade contributiva na interpretação.

O princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º[414]), encontra-se topograficamente previsto como um "Princípio Geral do Sistema Tributário Nacional" (Título VI, Capítulo I, Seção I da CF/88).

A feição objetiva do aludido princípio estabelece que os tributos só podem ser instituídos sobre fatos denotativos de riqueza disponível. Logo, se, como afirmado, o Constituinte utilizou formas jurídicas denotativas de capacidade contributiva para delinear as regras de competência tributária, é evidente que se considera que o referido princípio teve alguma influência neste processo. Mas qual?

Em se tratando da construção de regras, a análise deve ser centrada (ou seja, ter prevalência) em critérios linguísticos e sistemáticos.[415] Isso porque as formulações linguísticas são mais precisas, e portanto, mais aptas a indicar o conteúdo do comportamento prescrito na norma. Não obstante, os princípios influenciam a

[414] "Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

[415] "(...) em se tratando de formulações linguísticas de regras, o procedimento de interpretação/aplicação é diverso daquele correspondente às formulações de princípios, sendo que a importância da linguagem do legislador avulta nas formulações linguísticas de regras: há que se extrair mais de seu teor linguístico, seja por frequentemente serem mais precisas do que as formulações de princípios, seja pelo próprio caráter das regras – que são imediatamente descritivas (do comportamento devido, facultado ou proibido ou das competências outorgadas), revestem-se de pretensão de decidibilidade e abrangência e devem ser aplicadas por meio de uma avaliação entre a correspondência de conceitos." (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 172)

construção de conteúdos normativos, através da escolha de um significado específico dentre os vários possíveis para cada vocábulo. [416]

Nessa linha, os princípios exercem influência na construção da norma de competência através da escolha, dentre as possibilidades semânticas contidas no sentido literal possível (expressão que não é tomada no sentido de LARENZ, mas como a totalidade das possibilidades semânticas do vocábulo), daquela que melhor atenda aos princípios constitucionais.[417]

Em outras palavras, os princípios influem na construção das regras de repartição de competência tributária na escolha do significado mais adequado, dentre aqueles possíveis (e não posteriormente em um teste de compatibilidade da norma com o ordenamento jurídico).

Por exemplo, ao estabelecer as competências estadual e municipal para a instituição de impostos sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços, o princípio da capacidade contributiva impõe a onerosidade como elemento necessário à elaboração da regra de competência. É dizer: embora uma prestação gratuita de serviços seja compatível com um conceito de prestação de serviços, o acoplamento a um conceito constitucional de serviços definidor da competência tributária exige a onerosidade.

Da mesma forma, ao analisar as várias possibilidades semânticas do conteúdo da expressão "renda e proventos de qualquer natureza", o hermeneuta deve escolher aquela que melhor atenda a capacidade contributiva, excluindo outras que impliquem tributação de rendimentos meramente potenciais ou transitórios, por exemplo, e também aquelas excessivamente restritivas que sejam contrárias a isonomia.

---

[416] "Evidentemente, a difícil tarefa de construir o direito, a partir da interpretação da Constituição, deverá enfrentar os desafios dos conceitos abertos ou indeterminados, das peculiaridades dos casos concretos, a solução dos aparentes conflitos normativos e as decisões integrativas, em face de precedentes contraditórios ou de alternativas excludentes, mas possíveis. Balanceamentos, sopesamentos, concretismo e construtividade poderão ocorrer, em face de qualquer Constituição, mas os resultados deverão ser diferentes, quando o são, de forma tão acentuada, os dispositivos normalmente envolvidos. O balanceamento pode se dar para: a) atribuir sentido na interpretação de um conceito aberto, na escolha da melhor alternativa, dentre várias possíveis; b) resolver conflitos aparentes entre distintas partes da Constituição, quando, aliás o balanceamento envolverá, sem dúvida, uma visão sistemática do direito e de sua estrutura. Os juízes e os tribunais, mesmo que não o digam, mesmo que não se refiram às várias espécies de balanceamento, sopesam continuamente normas, valores, princípios, em busca da melhor solução do sentido excelente." (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 60-61)

[417] "Desse modo, princípios tais como os da capacidade contributiva e da isonomia hão de ser considerados pelo intérprete para, dentro das variantes de significado deixadas em aberto pelo sentido literal e pelo contexto de significado, proceder a definição do conteúdo semântico dos signos linguísticos empregados pelo constituinte para a outorga de competências impositivas." (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 204)

É certo que, mesmo nesse caso, o intérprete terá a responsabilidade de analisar dentre os princípios constitucionais possíveis aquele que se afigure mais relevante para a regra em construção. Entretanto, isso não significa que apenas um princípio poderá ser escolhido para a construção da norma, abstraindo-se a força normativa dos demais. Tal conduta poderia levar a uma construção mais ampla possível das regras constitucionais, em decorrência de uma suposta supremacia dos princípios do interesse público e do combate à evasão fiscal em detrimento dos direitos e garantias individuais. [418] Daí a necessidade de clareza e transparência na atividade hermenêutica, de modo a possibilitar a análise crítica das escolhas (e toda construção/interpretação de normas jurídicas implica uma escolha) realizadas, e a revisão da conclusão alcançada.

[418] "Existem, entretanto, objeções contra o balanceamento, como argutamente observam MURPHY, FLEMING e HARRIS, a saber: 1. ele mascara como o juiz realmente interpreta, pois em geral os julgadores não explicam a escala com a qual eles realmente pesam os princípios e os valores em conflito, nem o peso relativo de cada um; 2. ele envolve profundamente o juiz em escolhas políticas, exigindo dele a difícil tarefa de escolher a melhor alternativa, do ponto de vista jurídico; 3. ele se presta a erros e uso equivocados encobertos, na medida em que, de um lado, se põe a vantagem marginal de um interesse contra o custo total de um outro. (...) De fato, quando se coloca na balança, de um lado, v.g. a violação na arrecadação tributária, de um interesse particular, de um direito ou garantia individual de certo contribuinte X e, de outro lado, o interesse superior da coletividade na arrecadação dos recursos dela advindos, a preferência já está antecipadamente demonstrada pela simples escolha desproporcional dos princípios e valores em jogo. Somente se poderia balancear, nesse caso, o peso dos interesses arrecadatórios para a sociedade contra o peso do custo social total da violação de um direito e garantia individual, do desrespeito de um princípio constitucional (de todos os cidadãos, como contribuintes potenciais). (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 60-61)

5. A EVOLUÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Os limites semânticos das regras atributivas de competência tributária previstas na Constituição vem sendo, em maior ou menor grau, delineados pelo uso técnico-jurídico dos vocábulos, o que confere grande importância à atuação do Poder Judiciário, notadamente o Supremo Tribunal Federal.

Assim, os precedentes da Suprema Corte, ao escolherem uma interpretação possível para as regras atributivas de competência, contribuem para densificar o conteúdo técnico-jurídico das palavras, excluindo outras intepretações possíveis. Por outro lado, essas interpretações conferidas pelo Supremo Tribunal Federal, conquanto merecedoras de prestígio e estabilidade no ordenamento jurídico, não se pretendem eternas.

Afinal, se toda interpretação é realizada em um determinado tempo e em um determinado local, há fatores externos que influenciam decisivamente o intérprete e, consequentemente, no próprio resultado da interpretação. Se uma mesma regra for analisada por dois juízes situados em dois países, ou distanciadas por um espaço razoável de tempo, é bastante possível que sejam conferidas interpretações distintas para o mesmo texto.[419]

Sendo o texto normativo estático e a vida social dinâmica, resulta que, com o passar dos anos, não é incomum que mesmo a jurisprudência consolidada que tenha atribuído dada interpretação a um determinado dispositivo seja revista pelos próprios órgãos julgadores. Se por um lado, "qualquer lei está, como facto histórico, em relação actuante com o seu tempo", LARENZ lembra que "o tempo também não está em quietude", de modo que uma generalização criada pela regra para incidir uma determinada gama de casos futuros pode se verificar desajustada da realidade.[420]

---

[419] "Ora, se todo texto pretende ser compreendido em cada momento e em cada situação concreta de uma maneira nova e distinta, a interpretação – se não for nossa intenção predeterminada a de fraudá-la (para justificar a obtenção de uma solução que satisfaça nossa conveniência individual) – há de ser concebida como atividade que adapta o direito às necessidades presentes e futuras da vida social (=atualiza-o), na acepção mais ampla dessa expressão. Os textos de direito não veiculam enunciados semânticos cristalizados, congelados no tempo. Esses enunciados passam por alterações decorrentes do evolver da vida social, ainda que sua redação (do texto) não sofra modificação." (GRAU, Eros Roberto. **Porque Tenho Medo dos Juízes**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 81)

[420] "De entre os factores que dão motivo a uma revisão e, com isso, frequentemente a uma modificação da interpretação anterior, cabe uma importância proeminente à alteração da situação normativa. Trata-se a este propósito de que as relações factivas ou usos que o legislador histórico tinha perante si e em conformidade aos quais projectou a sua regulação, para os quais a tinha pensado, variaram de tal modo que a norma dada deixou de se 'ajustar' às novas relações. É o factor temporal que se faz notar aqui. Qualquer lei está, como facto histórico, em relação actuante com o seu tempo. Mas o tempo também não

Isso geralmente ocorre porque, desde o momento da formulação da regra[421] (i) surgiram novas situações (tecnologias, formas contratuais, etc.) não previstas; (ii) porque a sociedade passou a equiparar ou distinguir situações que já existiam, mas eram vistas de forma distinta; (iii) porque outras áreas do ordenamento jurídico passaram a equiparar/distinguir situações que já existiam, mas eram reguladas de forma distinta; (iv) ou porque perderam importância social situações que foram tidas como relevantes.[422]

Estas situações se tornam mais comuns de maneira diretamente proporcional ao tempo de vigência de determinado texto normativo[423], e podem acarretar alterações no significado das normas legais (que são o resultado da interpretação enquanto atividade decisória). Tais mudanças são ainda mais frequentes no âmbito constitucional, dado o caráter mais abrangente e plástico de suas normas.

5.1. Formas de modificar a Constituição.

BARROSO[424] aponta, com acerto, que, embora as constituições tenham a vocação de permanência, estas "não são eternas nem podem ter a pretensão de ser imutáveis". Na mesma toada, FERRAZ aduz que a eficácia das constituições decorre

está em quietude; o que no momento da génese da lei actuava de modo determinado, desejado pelo legislador, pode posteriormente actuar de um modo que nem sequer o legislador previu, nem, se o pudesse ter previsto, estaria disposto a aprovar. Mas, uma vez que a lei, dado que pretende ter também validade para uma multiplicidade de casos futuros, procura também garantir uma certa constância nas relações inter-humanas, a qual é, por seu lado, pressuposto de muitas disposições orientadas para o futuro, nem toda a modificação de relações acarreta por si só, de imediato, uma alteração do conteúdo da norma. Existe a princípio, ao invés, uma relação de tensão que só impele a uma solução – por via de uma interpretação modificada ou de um desenvolvimento judicial do Direito – quando a insuficiência do entendimento anterior passo a ser 'evidente'." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 495)

[421] Para as hipóteses de modificação informal da Constituição: FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos Informais de Mudança da Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 58/59.

[422] "A alteração da situação normativa pode assim conduzir à modificação – restrição ou extensão – do significado da norma até aqui prevalecente. De par com a alteração da situação normativa, existem factos tais como, sobretudo, modificações na estrutura da ordem jurídica global, uma nítida tendência da legislação mais recente, um novo entendimento da ratio legis ou dos critérios teleológico-objectivos, bem como a necessidade de adequação do Direito pré-constitucional aos princípios constitucionais, que podem provocar uma alteração de interpretação." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 498)

[423] Ainda que o tempo de vigência do texto seja um elemento acidental, e não elemento essencial, como aponta HESSE, Konrad. "Limites de la mutación constitucional". In: VILLALÓN, Pedro Cruz (Org.). **Escritos de Derecho Constitucional**, 2ª ed. VILLALÓN, Pedro Cruz (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estúdios constitucionales, 1992, p. 86.

[424] BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 123.

justamente na sua capacidade de se adaptar, e atrelar à ordem constitucional, novas realidades e as vontades das forças políticas que lhe conferem sustentabilidade.[425]

As constituições podem ser alteradas de duas maneiras: pela reforma constitucional (processo formal) e pela mutação constitucional (processo informal).[426]

A reforma constitucional é o procedimento ordinário previsto no próprio Texto Constitucional. Na CF/88, a reforma constitucional é realizada através de emendas, que devem ser aprovadas por 3/5 (três quintos) de cada casa do Congresso Nacional em duas sessões. O caráter excessivamente analítico da CF/88, especialmente em matéria administrativa, tributária, e principalmente financeira, explica porque, até outubro/2016 (28 anos de vigência) já haviam sido promulgadas 93 emendas constitucionais. A título de comparação, a Constituição americana de 1787 sofreu, em 230 anos de vigência, apenas 27 emendas.

Já a mutação constitucional consiste na alteração de sentido de dispositivos constitucionais sem qualquer modificação expressa do seu texto. Ocorre, assim, uma alteração na norma (texto interpretado) pela modificação da percepção que se tem do mesmo.[427]

Essa alteração informal da constituição pode decorrer dos costumes, o que ocorre quando uma norma constitucional é reiteradamente inobservada, e, ao final, é formado um consenso quanto à legitimidade dessa conduta, dada a ausência de prejuízo. É o que aconteceu no Brasil com o processo de votação de projetos de lei, que deveria ser nominal, mas a práxis legislativa permitia a votação simbólica pela liderança do partido quando inexistia divergência.

A alteração informal também pode decorrer pela via legislativa, na hipótese de uma interpretação ser conferida para dar efetividade a um dispositivo constitucional ainda carente de complementação, e, posteriormente, a matéria passa a ser

---

[425] FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos Informais de Mudança da Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 05.

[426] JELLINEK, Georg. **Reforma y Mutación de la Constitución**. FÖRSTER, Christian (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 07. FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos Informais de Mudança da Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 09.

[427] SILVA, José Afonso da. "Mutaciones Constitucionales." **Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional**, vol. 01, jan/1999. JELLINEK, Georg. **Reforma y Mutación de la Constitución**. FÖRSTER, Christian (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 07. HESSE, Konrad. "Limites de la mutación constitucional". In: VILLALÓN, Pedro Cruz (Org.). **Escritos de Derecho Constitucional**, 2ª ed. VILLALÓN, Pedro Cruz (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estúdios constitucionales, 1992, p. 87. FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos Informais de Mudança da Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 10.

regulamentada pelo Congresso com conteúdo distinto da interpretação anterior.[428] Nesse caso, a nova regulamentação por lei ordinária pode ser tida como válida, se estiver adequada aos entendimentos possíveis do texto normativo.

Por fim, a mutação pode ocorrer pela via judicial, quando o Poder Judiciário alterar um entendimento anteriormente exposto sobre o alcance de determinado dispositivo constitucional.[429] Quando esta interpretação foi realizada por um tribunal constitucional, a norma não será mais suscetível de alteração por ato legislativo, mas apenas por outra decisão judicial. Poderá, é verdade, ser promulgada uma emenda constitucional para alterar o dispositivo, conferindo-lhe outra redação. Contudo, neste caso não será a interpretação a ser alterada, mas sim o texto interpretado.[430]

5.2. Breves comentários acerca da mutação constitucional.

Embora o fenômeno da mutação constitucional não seja o objeto central do presente trabalho, será importante apresentar as premissas teóricas adotadas sobre o instituto, que irão nortear a análise da mutação constitucional das regras de competência tributária.

5.2.1. Distinção entre mutação constitucional e evolução interpretativa.

Parte da doutrina distingue a mutação constitucional da interpretação evolutiva.[431] A interpretação evolutiva teria lugar quando for ampliado o sentido de determinado dispositivo constitucional para incidir sobre novas hipóteses não previstas anteriormente. Nesse caso, se estaria diante de uma "construção constitucional" pela via interpretativa.[432]

Lado outro, a mutação ocorreria apenas quando houver efetiva alteração de um entendimento judicial anterior acerca da interpretação de determinado dispositivo; ou

---

[428] BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 133.
[429] Ibid, p. 131.
[430] GUASTINI, Riccardo. **Teoria e Ideología de la Interpretación Constitucional**. CARBONELL, Miguel et. al. (trad.). Madrid [ES]: Minima Trotta, 2010, p. 47.
[431] MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Teoria da Reforma Constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2012, p. 99. BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 131.
[432] BARROSO ainda diferencia a interpretação construtiva da interpretação evolutiva (Ibid, idem).

seja, a mutação equivaleria a um rompimento com uma jurisprudência constitucional anterior.

Há, contudo, aqueles que conferem à mutação constitucional um sentido mais amplo, que abrangeria toda e qualquer modificação do texto constitucional pela via interpretativa, seja em decorrência da evolução social, seja mediante rompimento com jurisprudência anterior.[433]

Esta posição parece mais coerente, pois não se vislumbra qualquer ganho teórico em criar uma distinção entre uma interpretação evolutiva do texto constitucional originário (caso da extensão da imunidade aos livros eletrônicos), de uma interpretação evolutiva que rompa com uma jurisprudência anterior aquela, ainda que no segundo caso se exija maior carga argumentativa para afastar a interpretação anterior. Também não se desconsidera os problemas de quebra da confiança decorrentes da modificação da jurisprudência, mas a necessidade de conferir segurança em relação aos atos praticados com base no entendimento anterior (adotado pela administração pública ou pelo legislativo, por exemplo) também persiste mesmo na falta de modificação de jurisprudência.

Ora, ainda que a corte constitucional não tivesse se manifestado sobre o sentido de determinado dispositivo, é lícito presumir que o mesmo dispositivo vinha sendo interpretado e aplicado pelos demais poderes e também pela própria sociedade com um determinado significado.[434] Se a questão não havia sido levada ao crivo do judiciário é justamente pela existência de um consenso sobre o seu significado (ainda que decorrente do desinteresse em litigar).

---

[433] É o que defende Inocêncio Mártires Coelho: "se por mutação constitucional se entender, apenas, a alteração do sentido de um texto em razão da modificação do contexto, então se pode afirmar que, a rigor, não há diferença substancial entre limites da interpretação constitucional e limites da mutação constitucional, porque não existe diferença entre mutações constitucionais e variações de interpretações constitucionais, não passando esses dois pares de expressões de vocábulos distintos com que nos referimos a uma só e mesma coisa, ou seja, às novas leituras – novas leituras, nada mais que isso – de um mesmo texto constitucional, em decorrência de uma causa comum, isto é, das transformações da realidade constitucional subjacente." (MENDES, Gilmar Ferreira *et al.* **Curso de Direito Constitucional**, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 190). Em sentido semelhante: FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos Informais de Mudança da Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 56-57.

[434] "Todo aquele que vive no contexto regulado por uma norma e que vive com este contexto é, indireta, ou até mesmo diretamente, um intérprete dessa norma. O destinatário da norma é participante ativo, muito mais ativo do que se pode supor tradicionalmente, do processo hermenêutico. Como não são apenas os intérpretes jurídicos da Constituição que vivem a norma, não devêm eles o monopólio da interpretação da Constituição." (HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para interpretação pluralista e 'procedimental da Constituição.** MENDES, Gilmar Ferreira (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997, p. 15)

Em suma, o fenômeno jurídico permanece essencialmente o mesmo, razão pela qual a expressão mutação constitucional será tomada como sinônimo de toda e qualquer alteração no significado de um dispositivo constitucional pela via interpretativa.

5.2.2. Causas da mutação constitucional.

Cabe ainda analisar as causas da mutação constitucional. Esta questão vem sendo pouco explorada pela doutrina, que, de maneira geral, se limita a constatar o fenômeno através de afirmações rasas como a dinâmica interna e historicidade da Constituição, e a necessidade adaptação do texto às novas circunstâncias, o que já foi criticado por HESSE.[435]

Um primeiro aspecto que influencia a ocorrência das mutações constitucionais está na forma em que elaborada a Constituição, e na frequência com que o Poder Judiciário é chamado a interpretá-la.

Os textos constitucionais breves (formais), que tragam apenas normas de organização dos poderes do Estado, e aquelas relativas ao processo legislativo terá menos questões levadas ao crivo do judiciário, já que não se prestam a regular as relações entre cidadãos (horizontais) ou entre o estado e os cidadãos (verticais).[436]

É o oposto do que ocorre com as constituições denominadas por GUASTINI[437] de "substanciais", que apresentam declarações de direitos, disposições teleológicas, princípios e programas políticos (que são a maioria daquelas promulgadas após a 2ª G.M.). As constituições substanciais, sejam breves como a americana, ou extensas e analíticas com a brasileira, receberão tanto mais atividade interpretativa[438], o que exigirá assídua e próxima atuação do Poder Judiciário na sua concretização.

Evidentemente, a interpretação judicial modificadora da Constituição também será influenciada pelo maior ou menor contraste entre as normas constitucionais, tal como interpretadas pelos órgãos do estado, e os valores vigentes (sociais, econômicos, políticos), estes constantemente influenciados pela mobilidade social.[439]

---

[435] HESSE, Konrad. "Limites de la mutación constitucional". In: VILLALÓN, Pedro Cruz (Org.). **Escritos de Derecho Constitucional**, 2ª ed. VILLALÓN, Pedro Cruz (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estúdios constitucionales, 1992, p. 81-82.
[436] GUASTINI, Riccardo. **Teoria e Ideología de la Interpretación Constitucional**. CARBONELL, Miguel et. al. (trad.). Madrid [ES]: Minima Trotta, 2010, p. 44.
[437] Ibid, idem.
[438] FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos Informais de Mudança da Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 105.
[439] Ibid, p. 126.

5.2.2.1. A mutação como reconhecimento de um fato consumado.

Embora o primeiro caso citado de mutação constitucional seja Marbury vs. Madison (1803), que reconheceu o direito de a Suprema Corte Americana invalidar atos de outros poderes contrários à Constituição, foi a doutrina alemã do Séc. XIX que trouxe contornos teóricos mais precisos ao fenômeno.

Em JELLINEK, a mutação constitucional é apresentada como um fenômeno irracional e espontâneo, que é produzido pela realidade de forma lenta e imperceptível, de modo a ir de encontro à própria norma.[440] Assim, prossegue o autor, uma prática dos Poderes Legislativo e Executivo que, em um tempo, se entende como contrária à Constituição, posteriormente se revela plenamente aderente à ela em razão de necessidades práticas ou políticas.[441] Em outras palavras, a mutação constitucional seria um fenômeno imperceptível e irresistível que não se submete ao Texto Constitucional, mas, ao contrário, submete-o.

Cabe, contudo, contextualizar essa perspectiva teórica: este texto foi escrito na vigência da Constituição de 1871, que restou violada por uma lei federal que conferia mais poderes ao chefe do executivo (o Kaiser), do que seria permitido. Mediante socorro à mutação constitucional, legitimou-se esta prática ao argumento de que a realidade (os fatos) se impõe à norma.[442] Evidentemente, tal teoria não pode ser aceita, na medida em que legitimaria qualquer uso da força para subverter a Constituição.

A despeito disso, permanece[443] recorrente a afirmação de que as mutações constitucionais seriam um processo lento e imperceptível, como se o intérprete, em um dado momento "tropeçasse" em uma mutação ocorrida no passado. Essa afirmação, contudo, não corresponde à realidade empiricamente verificada. As alterações sociais

---

[440]JELLINEK, Georg. **Reforma y Mutación de la Constitución**. FÖRSTER, Christian (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p.06.

[441] "Lo que parece en un tiempo inconstitucional emerge más tarde conforme a la Constitución y así la Constitución sufre, mediante el cambio de su interpretación, una mutación. No sólo el legislador puede provocar semejantes mutaciones, también pueden producirse de modo efectivo mediante la practica parlamentaria, la administrativa o gubernamental y la de los tribunales. Han de interpretar las leyes y también las normas constitucionales, pero de modo subrepticio una ley constitucional puede adquirir, poco a poco, un significado totalmente distinto al que tenía en el sistema jurídico originario." (Ibid, p. 16)

[442] HESSE, Konrad. "Limites de la mutación constitucional". In: VILLALÓN, Pedro Cruz (Org.). **Escritos de Derecho Constitucional**, 2ª ed. VILLALÓN, Pedro Cruz (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estúdios constitucionales, 1992, p. 88.

[443] Nesse sentido: LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa-PT: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 498-499. FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos Informais de Mudança da Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 09. BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. Tese de Doutorado São Paulo: PUC, 2014, p. 185-187.

que provocaram reviravoltas jurisprudenciais muitas vezes são potencializadas pelas decisões de cortes constitucionais que passam a limitar a intervenção estatal.

Tome-se, por exemplo, os célebres julgados da Suprema Corte Norte-Americana presidida pelo *Chief Justice* Earl Warren (1953-1969), que vedaram a segregação racial nas escolas públicas (*Brown vs. Board of Education*, de 1954) e proibiram a imposição de restrições ao aborto no primeiro trimestre de gravidez (*Roe vs. Wade*, de 1973), frequentemente citados como hipóteses de mutação constitucional.

No primeiro caso, o julgamento foi extremamente polêmico, pois proferido em um contexto em que o racismo ainda estava profundamente enraizado na sociedade dos estados sulistas, e ainda não havia consenso no resto do país quanto à sua ilegitimidade. Tanto é assim que o *Civil Rights Act* foi promulgado pelo congresso norte-americano apenas uma década depois, em 1964.

No segundo caso, embora a revolução sexual já estivesse se iniciando, o direito ao aborto era (e ainda é) longe de ser um ponto pacífico na sociedade norte americana, o que explica as duras críticas e tentativas de modificação que este precedente recebeu nos anos seguintes.[444]

Pode-se argumentar que são hipóteses pontuais, mas não parece ser o caso: as decisões das cortes constitucionais geram graves alterações na realidade social, como se verifica de recentes julgamentos no Brasil (possibilidade de prisão após julgamento em segunda instância[445] e união homoafetiva[446] que, respectivamente, aumentaram a colaboração de criminosos envolvidos em corrupção e respaldaram movimentos na luta contra a homofobia).

Ademais, se as mutações constitucionais fossem realmente algo de imperceptível, estas não teriam qualquer relevância, dado não gerariam qualquer efeito concreto. Por outro lado, se com isso se pretende dizer apenas que os fatos que geram tais mutações não vem acompanhados da consciência da mudança, este parece ser um elemento meramente acidental do fenômeno da mutação constitucional. Como lembra HESSE, Se a mutação corresponde a uma nova interpretação conferida ao texto

[444] Vide casos *Webster vs. Reproductive Health Services* de 1989; *Ohio vs. Akron Center for Reproductive Health* de 1990 e *Rust vs. Sullivan* de 1991, que restringiram o direito à intimidade como base para a realização do aborto com a amplitude que havia sido fixado em *Roe vs. Wade*.
[445] STF, Tribunal Pleno, HC 126292, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 17/02/2016.
[446] STF, Tribunal Pleno, ADPF 132, Rel. Min. AYRES BRITTO, julgado em 05/05/2011.

constitucional, certamente tal mudança não passará desapercebida por um intérprete atento.[447]

5.2.2.2. A mutação como decorrência da influência do caso concreto na interpretação.

São numerosos os autores que veem a mutação constitucional como uma decorrência direta da influência do caso concreto na interpretação dos dispositivos normativos.[448]

Para HESSE, a mutação constitucional deve ser compreendida como uma modificação no interior da norma constitucional, e não apenas pelo desenvolvimento de relações fáticas externas a ela.[449] Com base em MÜLLER, sustenta que a incorporação da "realidade" em "normatividade" decorre da própria estrutura da norma jurídica, que contém a realidade regulada no âmbito normativo, e afeta a realidade pelo programa da norma.[450] É fácil entender porque: se a interpretação é sempre realizada em função de um determinado caso concreto, esta interpretação poderá ser alterada tantas vezes quanto forem os casos concretos postos em análise.

Todavia, esta concepção conflita diretamente com a premissa adotada anteriormente, de que é possível (e necessária) uma separação entre interpretação e aplicação do direito.

A mutação constitucional situa-se no âmbito da interpretação justamente pelo caráter de generalidade do julgamento, e, embora a interpretação dos textos seja influenciada pela realidade, não deve ser alterada pelos casos concretos, sob pena de possibilitar mutações *ad hoc*, ou mesmo contrárias aos sentidos possíveis do texto.

---

[447] "En tanto con ello quiera decirse que la mutación constitucional es algo 'imperceptible', se trataría de algo irrelevante porque difícilmente cabe hablar de una mudanza que nadie advierta. Si de lo que se trata es de que los hechos que dan lugar a una mutación constitucional 'no tienen que ir acompañados del propósito o de la conciencia de tal modificación', tal característica no puede ser constitutiva del concepto de mutación constitucional: en el supuesto más importante de mutación constitucional, el de la interpretación modificada, dicha modificación no pasará desapercebida a un atento intérprete." (HESSE, Konrad. "Limites de la mutación constitucional". In: VILLALÓN, Pedro Cruz (Org.). **Escritos de Derecho Constitucional**, 2ª ed. VILLALÓN, Pedro Cruz (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estúdios constitucionales, 1992, p. 86-87)

[448] BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 127.

[449] HESSE, Konrad. "Limites de la mutación constitucional". In: VILLALÓN, Pedro Cruz (Org.). **Escritos de Derecho Constitucional**, 2ª ed. VILLALÓN, Pedro Cruz (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estúdios constitucionales, 1992, p. 99.

[450] Ibid, p. 99-100.

5.2.2.3. A mutação é possível porque o Direito se opera através da linguagem.

Como exposto no capítulo 1, todo nome é convencionalmente atribuído a um objeto a partir de uma generalização (escolha de determinadas características tidas por relevantes com a supressão das demais) de modo a tornar possível a comunicação ao seu destinatário.

Essa generalização poderá ser considerada adequada, desde que permita a transmissão do sentido pretendido, e até o momento em que a realidade apresentar um objeto novo ou híbrido que contenha apenas parte das características, o que forçará uma análise quanto ao cabimento de uma alteração da generalização ou sua manutenção.

Com efeito, a seleção de características rígidas para estabelecer uma generalização (conceito) não impede a atualização deste mesmo conceito conforme o evoluir da linguagem e da vida social. Se a linguagem e atribuição de nomes às coisas são meramente convencionais, uma alteração nesta convenção implicará na alteração do(s) objeto(s) referido(s) por uma determinada palavra.

Embora a adaptabilidade a novas situações seja característica inerente aos tipos, os "conceitos jurídicos e classificações não são, por sua própria natureza, imutáveis, eternos, mas sempre ligados às lentas mutações de significações."[451]

Neste contexto, embora apresente rigidez em curto prazo, em longo prazo a linguagem (mesmo na hipótese de conceitos classificatórios), pode adquirir certa maleabilidade, mormente em decorrência do surgimento de novas realidades denominadas pelas mesmas palavras, causando a incorporação de novas características (ou a exclusão de outras), e alcançando assim a mutação conceitual. Para utilizar a mesma metáfora de STRUCHINER[452], é como no caso de marinheiros que precisam reparar um barco em alto-mar, sem a possibilidade de desmontá-lo inteiramente; da

[451] DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 103.

[452] "as modificações na linguagem ocorrem como as reparações feitas no barco de Otto Neurath. Assim como marinheiros obrigados a reparar o seu barco em alto-mar, sem qualquer possibilidade de desmontar todas as peças e reconstruí-lo em doca seca, não temos como alterar a totalidade da nossa linguagem racialmente de uma hora para a outra (Neurath, 1959, p. 201). As mudanças são feitas aos poucos e de dentro da própria linguagem. Percebemos que a linguagem é maleável e flexível com suas alterações no tempo. Entretanto, isso não significa que, no curto prazo, a linguagem não apresente certa rigidez ou fixidez. Se o que eu disser fugir muito das convenções estabelecidas, então ninguém vai me entender." (STRUCHINER, Noel. "Indeterminação e Objetividade: quando o direito diz o que não queremos ouvir" in MACEDO JR., Ronaldo Porto. BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e Interpretação: racionalidades e instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 136)

mesma forma que o barco continua navegando, as palavras continuam evoluindo lentamente, pois não há como parar de utilizá-las para definir o significado "atual".

Esta é uma característica da linguagem, que interfere em todas as normas jurídicas, inclusive aquelas presentes no Texto Constitucional como apontam COELHO[453] e OMATTI[454], até mesmo porque não existe especificidade entre a interpretação conferida à constituição e às demais normas jurídicas.[455]

5.3. Limites à mutação constitucional.

Não basta, contudo, apenas reconhecer a ocorrência do fenômeno da mutação constitucional; é preciso estabelecer seus limites, pois, do contrário, não seria possível diferenciar a mutação constitucional da violação do texto constitucional. [456] Vale dizer: qualquer afronta à Constituição poderia ser legitimada ao fundamento de que teria ocorrido uma mutação, impossibilitando o controle de constitucionalidade e esvaziando a própria força normativa da Constituição.[457]

Embora essa premissa tenha sido adotada por JELLINEK[458] (o que é coerente com a sua concepção de mutação como uma alteração da realidade que se impõe ao

---

[453] "se a textura aberta é característica da linguagem normativa *tout court*, e não apenas do linguajar do direito, também careceria de sentido cogitar da existência de um 'falar' tipicamente constitucional, que legitimasse a ocorrência de mutações nos enunciados da Constituição não encontráveis nos falares vigentes noutros ramos do direito, em que pese reconhecer que – por sua natureza e função – os textos constitucionais são necessariamente mais abertos do que aqueles que veiculam os demais comandos jurídicos." (MENDES, Gilmar Ferreira *et al.* **Curso de Direito Constitucional**, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 188-189)

[454] "A mutação constitucional é uma mudança informal da Constituição formal e rígida, ou seja, é uma mudança do Texto Constitucional, sem necessidade de se utilizar os mecanismos de alteração formal existentes no próprio Texto Constitucional. Essa mudança informal da Constituição é possível apenas pelo fato de que a Constituição é um texto e, enquanto tal, pode ser lida e interpretada de várias maneiras. Dessa forma, a mutação constitucional ocorre pela modificação de leitura do Texto Constitucional ao longo do tempo, produzindo uma mudança de entendimento e compreensão do Texto Constitucional em decorrência dessa mudança de leitura." (OMMATI, José Emílio Medauar. **Teoria da Constituição**, 5ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, 58-59)

[455] GUASTINI, Riccardo. **Teoría e Ideología de la Interpretación Constitucional.** CARBONELL, Miguel et. al. (trad.). Madrid: Minima Trotta, 2010, p. 53-58 e 67)

[456] "El tribunal, sin embargo, se encuentra sometido a la Constitución, por lo que necesita de parámetros lo más claros posibles que permitan responder a la pregunta de si se ha producido un cambio de la Constitución. Lo cual no debe admitirse cuando se establecen límites a dicho cambio y los mismos son rebasados. Cuando tales parámetros faltan, entonces, no cabe distinguir ya entre actos constitucionales e inconstitucionales porque la afirmación siempre posible de la existencia de una mutación constitucional no puede probarse ni refutarse." (HESSE, Konrad. "Limites de la mutación constitucional". In: VILLALÓN, Pedro Cruz (Org.). **Escritos de Derecho Constitucional**, 2ª ed. VILLALÓN, Pedro Cruz (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estúdios constitucionales, 1992, p. 84)

[457] HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição.** MENDES, Gilmar Ferreira (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

[458] JELLINEK, Georg. **Reforma y Mutación de la Constitución**. FÖRSTER, Christian (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

direito), atualmente poucos autores defendem a inexistência de limites à mutação constitucional. No Brasil, BULOS sustentou não ser possível definir quaisquer limites à mutação constitucional justamente por entender que se trata de um fenômeno inexplicável e irresistível (de forma semelhante a JELLINEK).[459]

Autores mais afeitos ao movimento do neoconstitucionalismo, como BARROSO, pregam que a mutação constitucional, para ser legítima "precisa ter lastro democrático, isto é, deve corresponder a uma demanda social efetiva por parte da coletividade, estando respaldada, portanto, pela soberania popular."[460] Não há, contudo, qualquer indicativo que como seria verificado este respaldo da coletividade à mutação constitucional empreendida.

A rigor, a soberania popular seria demonstrada pela aprovação do povo (plebiscito) ou de seus representantes eleitos (Congresso). Entretanto, essa concepção soaria até mesmo contrária à própria função do Poder Judiciário de defesa das minorias, pois tais mutações vêm sendo reconhecidas justamente naqueles casos em que é verificada a inércia do Poder Legislativo (reconhecimento da união homoafetiva[461] ou do direito de greve dos funcionários públicos[462], por exemplo). Uma alegada mutação para permitir a pena de morte no Brasil, embora amplamente pudesse ser aprovada pela grande maioria da população em plebiscito dificilmente seria considerada legítima.

Talvez por isso, os próprios defensores do neoconstitucionalismo sustentam que o "espírito" da Constituição não pode ser desvirtuado pelas mutações constitucionais: estas devem preservar os princípios fundamentais que dão identidade ao documento,[463] ou, em uma linha ainda mais restrita, apenas serão admitidas para fortalecer direitos fundamentais.[464] Por não apresentarem critérios para identificar o que seria "respaldo

---

[459] BULOS, Uadi Lammêgo. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 89-91.
[460] BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 126-127.
[461] Vide nota de rodapé nº 446.
[462] STF, Tribunal Pleno, MI 708, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 25/10/2007.
[463] BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 129.
[464] "La función limitadora de la Constitución tiene precisamente el objeto de impedir el surgimiento de realidades políticas contrapuestas a los derechos del pueblo. Los límites constitucionales del poder tienen por fundamento, no la limitación por la limitación, sino la limitación para que se fortalezcan los derechos fundamentales. Por todo ello es inaceptable la teoría tradicional de las mutaciones constitucionales. Éstas sólo serán válidas si tienen como función desarrollar criterios aplicables a la situación normal, vale decir, sólo serán aceptables, como legítimas, las mutaciones constitucionales que no contraríen la Constitución, o bien, como dice Anna Cándida, que, indirecta o implícitamente, sean acogidas por la ley mayor, repeliendo, como tales, a las mutaciones inconstitucionales." (SILVA, José Afonso da. "Mutaciones Constitucionales." **Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional**, vol. 01, jan/1999)

popular", ou o "espírito da constituição" a ser preservado, nenhuma destas respostas parece satisfatória.

5.3.1. O texto constitucional como limite à mutação.

A despeito da conexão dos textos normativos com as realidades a que se referem (e pretendem regular), não parece possível que esta mesma realidade possa se sobrepor ao direito positivado. É dizer: admitir que a um mesmo dispositivo podem ser conferidos diversos sentidos, não é o mesmo que admitir que *qualquer* sentido seja atribuído a este dispositivo.

As mutações constitucionais, por representarem modalidade de desenvolvimento judicial do direito, deve estar plenamente justificadas pela própria Constituição.[465] Com efeito, o que justifica e torna válidas as mutações constitucionais enquanto forma válida de desenvolvimento judicial do direito é a busca pelo fortalecimento da Constituição, de modo que os valores e princípios fundamentais por ela albergados não sejam enfraquecidos pelo anacronismo dos seus dispositivos. Em outras palavras, a mutação deve robustecer sua força normativa, e não enfraquecê-la a ponto de descaracterizá-la.

Assim, o primeiro limite estabelecido às mutações constitucionais é representado justamente pelas possibilidades semânticas do texto que contem a norma, que não podem ser desprezadas.[466] Nesta esteira, não há como pretender que uma mutação constitucional empregue ao dispositivo que prevê a inadmissibilidade das provas ilícitas, a admissibilidade das mesmas, ainda que em casos específicos (como aquelas obtidas de boa-fé).

---

[465] "O desenvolvimento judicial do Direito precisa de uma fundamentação levada a cabo metodicamente se se quiser que o seu resultado haja de justificar-se como 'Direito', no sentido da ordem jurídica vigente. Precisa de uma justificação, porque sem ela os tribunais só usurpariam de facto um poder que não lhes compete. Por isso têm entre si uma estreita relação as questões relativas aos limites da competência dos tribunais nos termos da Constituição em ordem a desenvolver o Direito ultrapassando os limites da verdadeira interpretação e, inclusivamente, da integração de lacunas imanentes à lei, e a questão relativa à possibilidade de fundamentação de um tal desenvolvimento do Direito." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 524)

[466] "Si las modificaciones de la realidad social sólo deben considerarse relevantes para el contenido de la norma en cuanto forman parte del ámbito normativo, si el 'programa normativo' resulta a este respecto determinante y si para este último resulta fundamental el texto de la norma, entonces el contenido de la norma constitucional sólo podrá modificarse en el interior del marco trazado por el texto. La fijación de este marco es una cuestión de interpretación, valiendo también para ella lo que es de aplicación a toda interpretación constitucional." (HESSE, Konrad. "Limites de la mutación constitucional". In: VILLALÓN, Pedro Cruz (Org.). **Escritos de Derecho Constitucional**, 2ª ed. VILLALÓN, Pedro Cruz (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estúdios constitucionales, 1992, p. 101)

Da mesma forma, o dispositivo que prevê a incidência do imposto sobre a renda não pode ser interpretado de modo a alcançar os prejuízos apurados pelos contribuintes, pois tal conteúdo está fora de qualquer possibilidade semântica *atual* do texto. Nestas hipóteses, caso se pretenda alterar o conteúdo normativo será necessário realizar a reforma constitucional pelas vias ordinárias, ou, na impossibilidade desta, erigir uma nova ordem constitucional.[467]

Fala-se em possibilidade semântica *atual* do texto, pois a mutação constitucional pode decorrer justamente de uma *alteração* destas variáveis semânticas admitidas para adotar *um novo sentido admissível* para determinado vocábulo em razão da modificação da realidade. Ainda sim, não é qualquer sentido novo que pode ser adicionado a determinado vocábulo, mas, necessariamente, um que decorra do uso comum ou técnico da palavra.[468]

Há ainda outro ponto a ser diferenciado: a mutação constitucional pode decorrer de lacuna normativa surgida posteriormente à promulgação da Constituição, mas coerente com a teleologia da norma (o que LARENZ denominaria de *desenvolvimento do direito imanente à lei*), ou de lacuna normativa que ultrapasse a própria intenção reguladora da norma (desenvolvimento do direito *superador da lei)*.[469]

O primeiro caso de mutação conceitual pode ser admitido sem maiores controvérsias, uma vez que se trata de autêntica interpretação evolutiva da lei, dentro dos limites semânticos *atuais* do dispositivo. Ou seja, colmata-se uma lacuna surgida posteriormente à promulgação, mas uma lacuna que inexistiria considerando o sentido atual da expressão.

---

[467] "uma mudança nas relações fáticas pode – ou deve – provocar mudanças na interpretação da Constituição. Ao mesmo tempo, o sentido da proposição jurídica estabelece o limite da interpretação e, por conseguinte, o limite de qualquer mutação normativa. A finalidade (telos) de uma proposição constitucional e sua nítida vontade normativa não devem ser sacrificadas em virtude de uma mudança da situação. Se o sentido da proposição normativa não pode mais ser realizado, a revisão constitucional afigura-se inevitável." (HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição.** MENDES, Gilmar Ferreira (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 09)

[468] "Por conseguinte, o sentido literal a extrair do uso linguístico geral, ou, sempre que ele exista, do uso linguístico especial da lei ou do uso linguístico jurídico geral, serve à interpretação antes de mais, como uma primeira orientação, assinalando, por outro lado, enquanto sentido literal possível, - quer seja segundo o uso linguístico de outrora, quer seja segundo o actual – o limite da interpretação propriamente dita. Delimita, de certo modo, o campo em que se leva a cabo a ulterior atividade do intérprete." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 456-457)

[469] "Assinalamos como limite da interpretação em sentido estrito o sentido literal possível. Um desenvolvimento do Direito conduzido metodicamente para além desse limite, mas ainda no quadro do plano originário, da teleologia da lei em si, é preenchimento de lacunas, desenvolvimento do Direito *imanente à lei*; o desenvolvimento do Direito que esteja já para além deste limite, mas adentro do quadro e dos princípios directivos do ordenamento jurídico no seu conjunto, é desenvolvimento do direito *superador da lei*." (Ibid, p. 520.)

Já o segundo caso envolve maiores dificuldades na medida em que contraria uma decisão tomada (expressa ou implicitamente) pelo constituinte originário. Parece atentatório ao princípio democrático sustentar a alteração do sentido de um determinado dispositivo, por via da interpretação, para fazer constar nele um sentido que foi excluído nos debates realizados pela Assembleia Constituinte (valendo-se aqui do argumento genético). Ou seja, uma situação já amplamente conhecida à época da promulgação da Constituição que foi excluída da sua redação final de determinado dispositivo constitucional, não poderá ser adicionada pela via da mutação constitucional. Neste caso, haverá evidente burla à intenção do Poder Constituinte Originário.[470]

Não se nega a possiblidade de uma interpretação adscritiva de significados ao texto legal (ou seja, para fora dos sentidos possíveis). Entretanto, esta deve ser reservada para as hipóteses em que a variáveis de significado tornam a norma simplesmente inexequível, ou ainda, sem qualquer efeito prático. Contudo, uma interpretação adscritiva não pode contornar a intenção manifestada pelo corpo legislativo nos relatórios de comissões, trabalhos preparatórios, exposição de motivos, etc. Isso não significa qualquer prevalência da intenção subjetiva do legislador (argumento genético) sobre aquela objetivamente positivada; dentro dos limites semânticos (argumento textual) a interpretação pode conduzir a um resultado contrário à intenção subjetiva do legislador, até mesmo para se adequar ao ordenamento vigente (argumento sistemático).

Também não se rejeita uma interpretação adscritiva em todas as hipóteses, mas tão somente naquelas em que é possível reconhecer a existência de uma intenção manifestada pelo corpo legislativo em sentido contrário.

Por outro lado, situações novas, que não eram conhecidas nem poderiam ter sido antecipadas pelo legislador, poderão receber tratamento constitucional pela via da mutação, sem qualquer afronta ao mesmo princípio democrático (desde que admitidas pelo sentido literal possível atual).

Evidentemente, também não poderão ser estabelecidas hipóteses de mutação constitucional que violem cláusulas pétreas da Constituição, isto é, aquelas matérias insuscetíveis de alteração mesmo pelo procedimento da emenda (art. 60, §4º, da CF/88).

[470] Pelos argumentos: STRECK, Lênio Luiz *et. al*. "Ulisses e o canto das sereias: sobre ativismos judiciais e os perigos da instauração de um 'terceiro turno da constituinte'" in **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, vol. I. São Leopoldo: Unisinos, julho/dez 2009.

Se tais matérias não podem ser sequer objeto de deliberação por parte do Congresso Nacional, com muito menos razão o Poder Judiciário poderia pretender modificá-las.[471]

Portanto, (i) a necessidade de robusta fundamentação que demonstre a alteração do conteúdo semântico de um termo, (ii) as possibilidades semânticas atuais do texto e (iii) os princípios e regras previstos na própria Constituição conferem limites adequados à mutação constitucional,[472] de forma a compatibilizar o instituto com as funções essenciais de estabilização, racionalização e limitação que os diplomas constitucionais devem atender.[473]

5.4. A modificação tácita da competência tributária.

De todo o exposto, é chegada a hora de responder à dúvida que fomentou o presente estudo: é possível cogitar da alteração tácita das regras de competência tributária previstas na CF/88?

A nosso ver, a resposta deve ser positiva. As regras de competência (assim como as demais normas jurídicas) são produzidas pela linguagem (linguagem normativa), que têm como característica a vagueza, flexibilidade e adaptabilidade a novas situações.[474] É certo, todavia, que o conteúdo material das regras de competência é determinável através de cisões de suas características essenciais, formando conceitos classificatórios (como dito, há uma tendência conceitual nas regras de competência em decorrência do uso específico das palavras em seu sentido técnico).[475]

---

[471] "É sabido que dois são os limites encontrados na mutação constitucional: o primeiro é o de observar o significado antigo atribuído à norma constitucional, isto é, não ignorá-lo ou desconhecê-lo e interpretar que aquele significado já não mais condiz com os pressupostos constitucionais e/ou fáticos do contexto constitucional contemporâneo. O segundo, e principal limite, é o que permite que a mutação constitucional seja conhecida como mecanismo informal não agressivo à Constituição, e, por ele, não se pode contrariar o texto constitucional, já que, quando isso ocorre, facilmente se estará diante de mutações inconstitucionais." (MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Teoria da Reforma Constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2012, p. 94)

[472] RAMOS, Carlos Henrique. **Mutação Constitucional: constituição e identidade constitucional evolutiva**. Curitiba: Juruá, 2013, p. 150-151.

[473] HESSE, Konrad. "Limites de la mutación constitucional". In: VILLALÓN, Pedro Cruz (Org.). **Escritos de Derecho Constitucional**, 2ª ed. VILLALÓN, Pedro Cruz (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estúdios constitucionales, 1992, p. 102.

[474] "A flexibilidade, a riqueza de cambiantes, e a capacidade de adaptação da linguagem geral constituem ao mesmo tempo a sua força e a sua fraqueza, o que tem como consequência que do uso linguístico, apenas, se não obtém um sentido literal unívoco." (LARENZ, Karl**. Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 450-451)

[475] Em sentido contrário: ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 209.

A despeito da cristalização de características que formam conceitos, a mutabilidade (tecnológica, econômica, política e social) pode criar novas realidades análogas aos conceitos anteriormente formados que, geralmente (mas não necessariamente) com o decurso do tempo, acabam sendo incorporadas no mundo dos fatos ao conceito jurídico anteriormente formado (o que se denomina mutação conceitual).

Neste aspecto, será fundamental verificar a compatibilidade da nova realidade com as possibilidades semânticas *atuais* da expressão utilizada pela Constituição Federal para delimitar a regra de competência (argumento linguístico), e também a compatibilidade com os demais dispositivos constitucionais (argumento sistemático) e a teleologia da mesma regra, de modo a excluir fatos que não demonstrem capacidade contributiva, por exemplo (argumento teleológico).

Ainda neste plano, deverá ser analisado se este novo sentido pretendido poderia ou não ter sido previsto pelo Poder Constituinte ao tempo da promulgação da Constituição. Se, como já demonstrado, é correta a presunção de que o legislador se valeu do sentido técnico-jurídico das expressões então vigentes[476] (interpretação semântico-sistemática do texto), pretender a mutação constitucional para incluir no conceito informador da regra de competência um novo sentido *já existente ao tempo da promulgação da Constituição* implicaria afronta ao princípio democrático e à supremacia das decisões do poder constituinte originário e também à rigidez do sistema de repartição de competências tributárias.

Como já apontado, a função primordial da repartição de competências ao nível constitucional é a proteção do contribuinte contra a superposição de incidências, ou incidências não autorizadas. Vigora, portanto, o princípio da permissibilidade expressa como pressuposto para a incidência dos tributos delineados na CF/88, que é corroborado pelo art. 154, I, que, ao conferir à União a competência residual, traz implicitamente uma regra de competência negativa. Esta competência negativa acentua o fechamento das regras atributivas de competência, justificando o entendimento de que as mesmas apresentam tendências conceituais classificatórias. Também já foi ressalvado que a mutação constitucional deverá ser respaldada por uma análise sistemática da

[476] Ainda que o contexto constitucional demande sua alteração, nos termos da já defendida incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos.

Constituição, o que acarreta a impossibilidade de se valer do fenômeno para respaldar uma invasão de esfera de competência de outro ente.[477]

Esta análise sistemática do sistema tributário insculpido na Constituição autoriza à conclusão de que a mutação constitucional não poderá ser utilizada para atingir realidades já existentes ao tempo da promulgação (1988), eis que estavam implicitamente reservadas à União Federal através da competência residual.

Tome-se um exemplo. O contrato de arrendamento mercantil é conhecido no ordenamento brasileiro ao menos desde a Lei nº 6.099/1974, que estabelecia expressamente se tratar de negócio jurídico absolutamente distinto da compra e venda.[478] Por sua vez, o art. 155, inciso II, da CF/88, estabeleceu um imposto estadual sobre "operações de compra e venda de mercadorias", o que autoriza o entendimento (com base na teoria da incorporação *prima facie* das formas jurídicas) de que o contribuinte pretendeu alcançar a riqueza verificada nas operações de compra e venda de mercadorias tal com definidas pela legislação então vigente (interpretação semântico-sistemática do dispositivo, sufragada pelo STF).[479]

Dado este contexto, é lícito concluir que o Constituinte, implicitamente, excluiu do âmbito de incidência do imposto as operações de arrendamento mercantil. Neste caso, a mutação constitucional seria inadmissível, por se revelar superadora da intenção do constituinte ao elaborar a regra de competência.

Veja-se ainda o exemplo do conceito de mercadorias (que será mais profundamente analisado adiante). Também o Supremo Tribunal Federal estabeleceu um conceito de 'mercadorias' oriundo da lei civil, assim entendido como o bem móvel posto em comércio. Todavia, o Constituinte não previu (nem poderia prever) que bens

---

[477] BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. Tese de Doutorado. São Paulo: PUC, 2014, p. 195.

[478] Lei 6.099/1974:

"Art. 1º. (...). Parágrafo único - Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta. (...)

Art 11. (...) § 1º A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei, será considerada operação de compra e venda a prestação."

[479] "Há-de partir-se, ao averiguar o possível e aqui, porventura, decisivo sentido literal, do uso linguístico ao momento do surgimento da lei ou do uso no corrente? O legislador parte do uso linguístico do seu tempo. Se se trata de um termo da linguagem técnico-jurídica, que o legislador usou no sentido em que era entendido no seu tempo, há que partir do significado de então do termo. Se se partisse, sem mais, do significado actual, haveria provavelmente de se falsear a intenção do legislador." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa [PT]: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 455)

intangíveis passassem a ser postos em comércio[480] em substituição aos físicos, o que autoriza a apreensão da mutação social pela regra de competência do ICMS.[481]

O conceito constitucional de serviços também deve ser analisado. Como será visto adiante, não havia um contrato de prestação de serviços positivado, mas apenas um conceito pressuposto da dicotomia contratual "locação de trabalho" e "locação de coisas" no CC/1916. A partir deste conceito, o Supremo Tribunal Federal chegou à conclusão de que o termo serviço envolveria a locação de um trabalho (ou seja, uma obrigação de fazer), o que excluiria, *contrario senso*, o contrato de locação. Assim, o entendimento adotado pelo STF é que a expressão "serviços de qualquer natureza" adotada pela CF/88 não abrange os contratos de locação.

Se não havia um conceito positivado de serviços, é possível uma atualização do mesmo para incluir como modalidades de obrigações de fazer a colocação de serviços à disposição, como têm decidido o Supremo Tribunal Federal em casos recentes. Essa mutação, contudo, não poderá atingir as operações de locação, por estarem fora das possiblidades semânticas atuais, ou anteriores, da palavra "serviços".

O que se verifica é que, embora a mutação das competências tributárias seja possível, sua aplicação é bastante restrita, e depende do surgimento de novas realidades que sejam incorporadas pelo uso técnico (na falta deste o uso comum) do vocábulo utilizado para delimitar a regra de competência tributária.

5.4.1. A (relativa) relevância da posterior alteração do conceito de origem.

A verificação desta incorporação de novos sentidos aos conceitos, contudo, nem sempre é tranquila.

Ela pode ser comprovada: (i) pelo uso técnico ou comum da mesma palavra para significar as duas realidades; (ii) pela equiparação jurídica das situações, gerando idênticos direitos e obrigações; (iii) pela efetiva substituição tecnológica da primeira

[480] Daí porque entendemos necessária a mutação do conceito constitucional de mercadoria, para contemplar, também, os bens incorpóreos postos no comércio. (BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. Tese de Doutorado. São Paulo: PUC, 2014, p. 187)

[481] "Pode-se concluir, portanto, que, quando da promulgação da Carta de 1988, foi recepcionado o conceito de mercadoria utilizado na linguagem comum dos juristas, isto é, o conceito que vincula a significação do signo *mercadoria* à noção de bem corpóreo. Todavia, diante do significativo avanço tecnológico verificado ao longo do tempo, que resultou na frequente comercialização de bens virtuais, pode-se dizer que este conceito sofreu uma mutação, a qual admite que também um bem incorpóreo objeto de atividade mercantil seja considerado mercadoria, para fins de incidência do ICMS." (ibid, p. 190)

realidade pela segunda; (iv) também pela equivalência de efeitos econômicos das duas realidades.

É importante ressaltar, que a verificação de apenas um destes requisitos não é suficiente para demonstrar a mutação conceitual; os requisitos devem ser analisados cumulativamente, de modo que, quanto mais estiverem presentes, mais próximo se estará da constatação do fenômeno a mutação.[482]

Além disso, o segundo requisito indicado acima flexibiliza uma afirmação recorrente na doutrina: a absoluta irrelevância da alteração dos conceitos utilizados pela constituição para definir competências tributárias no ramo jurídico de origem, e a impossibilidade de interpretar a Constituição de acordo com a legislação ordinária.[483] Embora esta assertiva esteja correta na maioria dos casos (a modificação hoje do conceito de doação não implica modificação na competência para instituição do ITCMD), isto não se aplica nas restritas hipóteses de mutação conceitual.

Se a mutação conceitual depende de uma alteração no uso técnico e corrente da expressão, e também pela equiparação jurídica de uma realidade nova à outra anterior (conferir o mesmo tratamento jurídico do *download* de *software* à venda em meio físico, por exemplo), então, nestes casos, a alteração de um conceito na legislação do ramo jurídico de origem representa um elemento absolutamente relevante para a constatação da mutação conceitual.[484]

---

[482] Ou seja, contraditoriamente, a verificação da incorporação de novas características aos conceitos classificatórios será apreendida mediante raciocínio tipológico.

[483] "Diante de todas essas considerações, pode-se perguntar: em quais hipóteses importa a codificação civil? Respondendo de uma forma indireta: o Código Civil não importa quando houver reserva constitucional expressa (as regras de competência, por exemplo), reserva constitucional implícita ou por conceitos paralelos (renda, capital, mercadoria) ou por princípios." (ÁVILA, Humberto. "Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária." In. GRUPPENMARCHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72)

[484] "Pode acontecer, no entanto, que os conceitos sejam modificados no âmbito do próprio Direito Privado, em virtude, por exemplo, da evolução de valores e costumes sociais que tornaram por modificar o entendimento destes pela própria sociedade, tendo o conteúdo inicial se formado obsoleto para as relações regidas pelo Direito Privado. Caso tais alterações sejam expressivas a ponto do influenciar nas normas constitucionais que os empregam, há que se verificar se essa mudança está também de acordo com o contexto constitucional no qual está inserida. Se assim o for, estar-se-á diante do fenômeno intitulado de mutação constitucional, segundo o qual o texto constitucional se mantém, mas seu sentido é modificado sem revisão ou emenda para abarcar o dinamismo dos valores e costumes daquela sociedade, tendo em mente que o Direito é feito para o homem e não o homem para as leis. Dessa forma, só se admite a alteração do conteúdo dos institutos de Direito Privado empregados pela CF no âmbito do próprio Direito Privado, a qual será acompanhada pela Carta Política, desde que esta expressa o próprio entendimento destes perante a sociedade. Por consequência, as normas de Direito Tributário que deles se utilizam também terão seu alcance modificado, mormente porque será a própria competência tributária alterada." (SALES, Deborah. WANDERLEY, Joana Karen. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 78-79)

6. A INTERPRETAÇÃO DAS REGRAS DE COMPETÊNCIA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Em artigo recentemente publicado, o Min. Roberto BARROSO[485] acertadamente atribuiu à opção do Poder Constituinte de definir já no plano constitucional os tributos que poderiam ser instituídos como a grande causa da "constitucionalização" das discussões tributárias, em sua maioria adstritas ao conteúdo semântico das regras de competência, o que é justamente o objeto do presente estudo.

De fato, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é campo fértil para a pesquisa de questões relacionadas à interpretação da competência tributária.

Dos 266.219 processos distribuídos no STF com preliminar de repercussão geral entre 2007 e 2016, 35.485 (13,33% do total) se referem exclusivamente à matéria tributária, sendo superado apenas pelos processos relacionados a direito administrativo (92.089 ou 34,59% do total).[486] Atualmente há 246 *leading cases* com temas relacionados ao Direito Tributário com repercussão geral sob análise, sendo que em 119 casos a repercussão geral já foi reconhecida. Dentre estes 119 casos com repercussão geral reconhecida, nada menos que 43 tratam, de alguma forma, da delimitação de regras atributivas de competência tributária para impostos e contribuições (já excluídos os recursos acerca da extensão de imunidades e da sistemática não-cumulativa dos tributos).

Ainda em pesquisa à base de jurisprudência da Suprema Corte utilizando como parâmetro a locução "competência tributária", verificou-se a existência de pelo menos 56 acórdãos proferidos apenas pelo Plenário.

É inegável a relevância da jurisprudência do STF (intérprete autorizado e guardião da Constituição Federal) para o tema em análise, que, em última instância

[485] "Nossa opção constitucional por uma federação em três níveis acarretou a necessidade de criação de um modelo bastante rígido de repartição de competências entre União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, de modo a realizar a autonomia financeira inerente ao modelo federativo adotado. Em muitos casos, mais do que o mero poder de instituir determinados tributos, houve a inserção de materialidades econômicas na própria Carta (ex: renda, lucro, faturamento, receita, folha de salários), como no caso dos impostos e de algumas contribuições para a seguridade social de competência exclusiva da União Federal. Essa escolha do Poder Constituinte de constitucionalizar a matéria tributária tem gerado intermináveis discussões sobre o espaço deixado ao legislador infraconstitucional para instituir de maneira válida diversos tributos, gerando infindáveis litígios, muitas vezes de ordem meramente semântica e raramente diretamente ligados à justiça fiscal." (BARROSO, Luis Roberto. BARBOSA, Marcus Vinicius Cardoso. "Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro" in **Universitas JUS**, vol. 27, n. 1. Brasília: UNICEUB, 2016, p. 1-20)

[486] Supremo Tribunal Federal. Assessoria de Gestão Estratégica. **Números da Repercussão Geral**.

remete à interpretação das normas constitucionais. Nessa toada, passa-se a analisar os fundamentos utilizados pelos acórdãos proferidos pelo STF acerca da interpretação de regras de competência tributária que foram considerados mais relevantes. Muito embora a escolha dos acórdãos analisados não deixe de ser arbitrária, pretende-se uma seleção qualitativa dos acórdãos, ou seja, pela extensão da fundamentação utilizada ainda que a decisão seja contrária às premissas adotadas nos capítulos precedentes, e também pela relevância dos tributos analisados.

6.1. Contribuição social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho.

A redação original do art. 195, I, da CF/88 autorizava a instituição de contribuição para o financiamento da seguridade social tendo como base a "folha de salários". O legislador federal, contudo, pretendeu interpretar ampliativamente esta expressão no art. 3º da Lei 7.787/1989, de modo a abarcar toda e qualquer remuneração, inclusive aquelas pagas a administradores, trabalhadores avulsos e autônomos.[487] A linha argumentativa é que o custeio da previdência também deveria ser calculado sobre a remuneração daqueles que, embora não submetidos à CLT, são potencialmente segurados.[488]

Os contribuintes, por sua vez, se insurgiram contra esta pretensão ao argumento de que a regra de competência admitiria que a exação recaísse apenas sobre valores que tivessem a natureza jurídica de salário, nos termos da legislação trabalhista. Em outras palavras, os contribuintes defendiam a incorporação do conceito de salários previsto na legislação trabalhista para fins de interpretação do art. 195, I, da CF/88. Essa posição

[487] "Art. 3º A contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à Previdência Social, incidente sobre a folha de salários, será:
I - de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, ~~avulsos, autônomos e administradores~~; (Expressão suspensa pela RSF nº 14, de 1995)"

[488] É o voto do Min. Francisco REZEK: "Penso que não é óbvia a uniformidade do emprego que se tem feito, em legislação e doutrina, de determinadas expressões, algumas delas de largo uso em direito do trabalho. O legislador não destoa tanto da sociedade, das pessoas comuns, quando emprega palavras do cotidiano e o faz com alguma ambiguidade. (...) O que me aprece é que os avulsos, os autônomos e os administradores, tanto quanto os empregados celetistas que se inscrevem na folha de salários propriamente dita, são segurados da Previdência Social. E que a expressão empregador, no inciso I do art. 195, quer referir-se àquele que, por trabalhos a si prestados, dá dinheiro a outrem. Penso que haveria visível desequilíbrio, admitido que o trabalhador avulso é segurado da Previdência, e por isso contribui com a Previdência, se disséssemos que quem paga pelos seus serviços não deveria fazê-lo, sob o argumento de que, no caso, não há relação celetista; sob o argumento de que não são 'salários propriamente ditos' aqueles dinheiros que remuneram o trabalho." (STF, Tribunal Pleno, RE 166772, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994)

prevaleceu no âmbito do STF no julgamento do RE 166.772[489], em acórdão capitaneado pelo Min. Marco AURÉLIO, que adotou tanto a incorporação das formas jurídicas prévias, quanto a existência de conceitos classificatórios nas regras de competências.

Posteriormente, com a promulgação da EC nº 20/1998[490], verificou-se o fenômeno da correção legislativa das decisões judiciais, tendo o Congresso Nacional alterado o Texto Constitucional para positivar a redação da própria lei ordinária declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no RE 166.772, acrescida da expressão "mesmo que sem vínculo empregatício".

Recentemente os contribuintes passaram a questionar a incidência de contribuições previdenciárias sobre diversas parcelas pagas no curso do contrato de trabalho (aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias, férias gozadas, quinze primeiros dias do auxílio-doença, salário-maternidade[491], entre tantas outras) ao

[489] "INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSAO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe "inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que "conviria" fosse por ela perseguida" - Celso Antonio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele. CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios. SEGURIDADE SOCIAL - DISCIPLINA - ESPÉCIES - CONSTITUIÇÕES FEDERAIS - DISTINÇÃO. Sob a égide das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional nº 1/69, teve-se a previsão geral do tríplice custeio, ficando aberto campo propício a que, por norma ordinária, ocorresse a regência das contribuições. A Carta da República de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos - incisos I, II e III do artigo 195 - impôs contribuições, dispondo que a lei poderia criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do artigo 154, inciso I, nela inserta (§ 4º do artigo 195 em comento). CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TOMADOR DE SERVIÇOS - PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS - REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referencia contida no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio - a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos." (STF, Tribunal Pleno, RE 166772, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994)

[490] "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;"

[491] RE 576.967, Rel. Min. Roberto BARROSO.RE 593.068, Rel. Min. Roberto BARROSO.

argumento de que as mesmas teriam natureza indenizatória, e não remuneratória, de modo que a questão poderá ser novamente julgada pelo STF.

Mas nota-se que a questão deixou de ser a incorporação de conceitos prévios pela regra de competência (já que expressamente afastada pela EC nº 20/1998), e sim uma interpretação restritiva da regra de competência tributária para excluir do conceito de remuneração parcelas de cunho supostamente indenizatório, não na forma do direito civil (que exige um dano), mas apenas por representarem adicionais ao salário-base.

6.2. Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Um dos casos mais emblemáticos consiste no julgamento em que a Suprema Corte concluiu pela existência de um "conceito constitucional" de serviços oriundo do direito privado, de modo a afastar a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre os contratos de locação. A questão sempre foi polêmica, e consiste, basicamente, em determinar o alcance do art. 156, inciso III, da CF/88:

> "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> (...)
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar."

Este julgamento foi relevante por indicar uma consolidação da jurisprudência do STF no sentido de que, a CF/88 teria incorporado conceitos construídos a partir do direito privado para repartir a competência tributária, na forma do art. 110 do CTN. Também tem relevância por contrariar o entendimento firmado por inúmeros outros julgados de ambas as turmas do STF que, sob a égide da Constituição anterior (cuja regra de competência do ISS tinha redação idêntica à atual[492]), considerava ser econômico o conceito constitucional de serviços (mais especificamente um tipo de cunho econômico).

Com efeito, no RE 112.947[493], a 2ª Turma do STF analisou expressamente o já citado dissenso doutrinário entre os que compreendem o direito tributário como um

[492] CF/1967
"Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: (...)
II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar."

[493] Tributário. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, utilitatis causa, na locação de bens móveis, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em

direito de sobreposição, em contraposição aqueles que defendem sua autonomia conceitual em razão das finalidades econômicas que a lei tributária visa alcançar.[494] O Min. Relator Carlos MADEIRA concluiu que o conceito de serviços trazido pela Constituição deveria ser interpretado economicamente, como uma utilidade colocada à disposição.[495] Entretanto, pelo voto-condutor é possível concluir que, naquele caso específico, os bens móveis locados eram utilizados na prestação de serviços. Ou seja, haveriam serviços prestados em conjunto com os bens móveis locados[496], o que autorizaria a incidência de ISS sobre o valor global contratado.

No RE 100.799 a 1ª Turma do STF também declarou a incidência do ISS sob a locação de bens móveis, firmando o entendimento de que o conceito de serviço abarcaria toda e qualquer satisfação de necessidades imateriais,[497] consoante se verifica do voto do Min. Oscar CORRÊA. Em outras palavras, as regra de competência foram entendidas como permissões não exaustivas para a tributação de fatos econômicos, que

---

conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o artigo 1.188 do Código Civil. Na locação de guindastes, o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do Imposto sobre Serviços. Recurso não conhecido. (STF, 2ª Turma, RE 112.947-6, Rel. Carlos Madeira, julgado em 19.06.1987)

494 "Não há, porém, recepção plena de um conceito de direito privado, nem da regulação pertinente a esse direito, pois a referencia e ele é feita em direito tributário, utilitatis causa. Importa ter em consideração que são diversos os modos de tratar os mesmos institutos jurídicos e as finalidades que se tem em vista, ao considera-los, diferem profundamente em cada uma das disciplinas. Assim, quando o direito civil regula a compra e venda, ele tem em vista os efeitos da relação jurídica e as condições de validade necessárias para a sua constituição. Quando o direito tributário, entretanto, encara a mesma relação, ele tem o objetivo de aí encontrar um índice de capacidade econômica, ou de capacidade contributiva e, assim, considerando a operação como um fato econômico, despido de todo o formalismo e de todas as aparências, vai ali buscar ou verificar a realidade econômica subjacente, através do exame da circulação de riqueza que se operou." (STF, 2ª Turma, RE 112.947-6, Rel. Carlos Madeira, julgado em 19.06.1987)

495 "O que se destaca, utilitatis causa, na locação, não é apenas o uso e gozo a coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Aí está o fato gerador do imposto sobre serviços. Leva-se em conta a realidade econômica que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil. Só assim o poder de tributar pode alcançar a relação jurídica, levando-se em conta sua consistência econômica. É o que se dá precisamente na locação de guindastes, por parte da recorrente: não se cuida de locação de coisas móveis, mas do fato da sua atividade, desenvolvida com os guindastes, pelos serviços que com eles são prestados, adquirirem consistência econômica, de modo a tornar um índice de capacidade contributiva do imposto sobre serviços." (STF, 2ª Turma, RE 112.947-6, Rel. Carlos Madeira, julgado em 19.06.1987)

496 "Tem a recorrente por atividade a locação de guindastes. E a sentença de primeiro grau entendeu que o tributo que lhe está sendo exigido não tem por fato gerador apensa a locação de guindastes, mas os serviços de guindastes e empilhadeiras. Daí a incidência de ISS no item 52 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 834/69. (STF, 2ª Turma, RE 112.947-6, Rel. Carlos Madeira, julgado em 19.06.1987)

497 "O conceito de serviço, que impera no direito tributário, não é mais o mesmo do Direito Civil, mas o que se ampliou na interpretação econômica dos serviços, postos como meio de satisfação das necessidades imateriais, como os bens o são para as necessidades materiais. É o conceito tradicional de serviço em economia, ampliado da tradicional locação de serviços do C. Civil, que contrabalançava com a locução de coisas, e se atinha, sobretudo, à locação de trabalho – serviço pessoal do trabalhador, para abranger os serviços impessoais, que constituem hoje, o setor mais importante e mais significativo da atividade econômica." (STF, 1ª Turma, RE 100.779-SP, rel. Min. OSCAR CORRÊA, julgado em 27.03.1984).

deveriam ser interpretadas de modo a alcançar as demonstrações de capacidade contributiva.

Vale citar ainda o RE 115.103/SP, no qual a Primeira Turma declarou novamente a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis a partir de uma interpretação histórica do imposto realizada. Analisando o voto-condutor também proferido Min. Oscar CORRÊA, [498] o ISS teria sido instituído para substituir o imposto sobre profissões e indústrias, e, como a atividade de locador é uma profissão, seria legítima a incidência (a regra foi tomada como um tipo histórico, na linha de SCHOUERI).

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal reviu este entendimento para adotar tese diametralmente oposta: considerou que o conceito de serviço incorporado pela CF/88 seria aquele oriundo do direito privado. [499] Entretanto, é interessante notar que não havia um conceito de contrato de prestação de serviços positivado. Na verdade, a tese de que o conceito de serviço exigiria a constatação de uma obrigação de fazer, o que excluiria aqueles contratos que configuram mera obrigação de dar, foi construída a partir dos arts. 1.188 e 1.189 do CC/1916.

A decisão não foi unânime. Os argumentos históricos (substituição do imposto sobre profissões) e teleológicos (a finalidade seria onerar a circulação econômica de bens imateriais) que embasavam as decisões anteriores foram levados em consideração pelo relator originário, Min. Otávio GALOTTI para referendar a jurisprudência anterior.

Entretanto, o Min. Marco AURÉLIO abriu divergência utilizando-se das formas contratuais previstas no código civil para estremar os conceitos de "serviços" e "locação". Como apontou o Min. Marco AURÉLIO, o Código Civil de 1916, então vigente, tratava separadamente a "locação de coisas" da "locação de serviços".[500]

---

[498] "Já a redação inicial do art. 71, §1º, do Código Tributário Nacional incluía a 'locação de bens móveis' entre os serviços, o que os textos posteriores explicitaram. É que – pode-se ler em baleeiro – o imposto de serviços 'reflete a sua anterior conceituação de imposto sobre profissões e indústrias, uma das quais é a de alugar veículos, tratores, máquinas, roupas e chapéus de rigor, instrumentos, e, em geral, móveis como meio de vida ou habitual atividade remuneradora (Direito Tributário Brasileiro, cit. p. 293)." (STF, 1ª Turma, RE 113.383-0-SP, rel. Min. OSCAR CORRÊA, julgado em 22.03.1988).

[499] TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. (STF, Tribunal Pleno, RE 116121, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, Rel. p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000)

[500] "SEÇÃO I - DA LOCAÇÃO DE COISAS

É interessante notar que o art. 1.216 do CC/1916 que supostamente traria o conceito constitucional de serviço na verdade delimitava a locação de serviços, enquanto contrato de trabalho pessoal. Destarte, à época do CC/1916 não havia uma consolidação de leis do trabalho a reger a matéria.

Assim, a interpretação sistemática adotada implicou a interpretação da Constituição Federal de 1988 de acordo com dispositivos criados para regular o trabalho assalariado em 1916 (embora também estes tenham recebido nova regulamentação pela CLT em 1943). O que se percebe, é que a fundamentação adotada pelo STF construiu um conceito classificatório que restringiu o âmbito de incidência do imposto municipal às hipóteses em que ocorresse uma contratação de locação de serviços à luz do CC/1916. Outras modalidades contratuais complexas, ainda que contenham serviços remunerados em seu âmbito, não ensejariam a incidência do imposto.

A declarar vencedora esta interpretação, o STF privilegiou uma visão sistemática do ordenamento jurídico, negando a possibilidade de uma palavra apresentar um sentido para o direito civil, e outro distinto para o direito tributário. Em síntese, adotou-se a linha segundo a qual os conceitos utilizados pela Constituição para definir competência tributária deveriam ser interpretados com o mesmo sentido que apresentavam ao tempo em que promulgada.

Embora a tese da incorporação dos conceitos de direito privado tenha logrado êxito por apertada maioria (6x5), este entendimento se consolidou na jurisprudência do STF, culminando, dez anos depois, na edição da Súmula Vinculante nº 31 com a seguinte redação:

> "Súmula Vinculante 31 - É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis." (STF, Sessão Plenária de 04/02/2010)

A aplicação da súmula passou a ser questionada nas hipóteses em que a locação de bens estava atrelada a um contrato de prestação de serviços, tendo prevalecido o entendimento de que o enunciado só poderia ser aplicado em contratos complexos

---

Art. 1.188. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder á outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. (...)
SEÇÃO II - DA LOCAÇÃO DE SERVIÇOS
Art. 1.216. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.
Art. 1.217. No contrato de locação de serviços, quando qualquer das partes não souber ler, nem escrever, o instrumento poderá ser escrito e assinado a rogo, subscrevendo-o, neste caso, quatro testemunhas."

(envolvendo obrigações de fazer e de dar) em caso de expressa segregação do preço de um e outro.[501]

6.2.1. A mutação do conceito de serviços.

Posteriormente à edição da Súmula Vinculante nº 31, o Plenário do STF foi chamado a se pronunciar sobre a incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil (*leasing*), tendo concluído pela sua legitimidade[502] (vencido o Min. Marco AURÉLIO que manteve a rígida separação entre obrigações de dar e de fazer construída a partir da locação de serviços). O entendimento majoritário foi de que o *leasing* é um contrato complexo que envolve diversas obrigações, tanto de dar quanto de fazer, o que legitimaria a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre a contraprestação por estas obrigações de dar, que consubstanciam serviços.

Embora, esta não tenha sido a tônica do julgamento, o Min. Joaquim BARBOSA proferiu voto admitindo expressamente a mutação dos conceitos que delimitam a competência tributária:

> "Não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços, ditado pela ordem natural e que possa ser a priori violado por conceitos criados pela função especulativa a que aludiu Irving Copi.

[501] "DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. INCIDÊNCIA EM CONTRATOS MISTOS. LOCAÇÃO DE MAQUINÁRIO COM OPERADORES. RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DA SÚMULA VINCULANTE 31. DESCABIMENTO. A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional. Agravo regimental conhecido e não provido. (STF, Tribunal Pleno, Rcl 14290 AgR, Rel. Min. ROSA WEBER, julgado em 22/05/2014)

[502] "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (STF, Tribunal Pleno, RE 592905, Rel. Min. EROS GRAU, julgado em 02/12/2009)

> Nesse sentido, observo que a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirmá-los)."

Em seu voto, o Min. Relator Eros GRAU também rejeitou expressamente a dicotomia entre obrigações de dar e de fazer, bem como uma interpretação do conceito à luz do direito privado[503], o que poderia indicar um rompimento com a jurisprudência anterior. Entretanto, considerou que no contrato de *leasing* há a prevalência de um serviço de financiamento, além de uma diversa gama de atividades que consubstanciam serviço. Concluiu, assim, pela existência de serviço de financiamento prestado no arrendamento mercantil sob as modalidades *lease-back* e *leasing* financeiro. Todavia, afastou a incidência do imposto sobre o *leasing* operacional, por entender que preponderaria a natureza de locação (não havendo serviço a ser tributado na forma da Súmula Vinculante nº 31).

Neste contexto, não parece ter ocorrido um rompimento com a jurisprudência que culminou na edição da Súmula Vinculante nº 31, mas uma tentativa de melhor delimitação do conceito de serviços anteriormente adotado para excluir a incidência sobre locações, de modo a permitir a incidência do ISS sobre atividades complexas que também envolvam obrigações de fazer (visão tipológica).

Esse aperfeiçoamento, é importante destacar, nega a teoria da incorporação dos conceitos de direito privado, mas tampouco implica a adoção da teoria que predica a autonomia dos conceitos tributários em razão de uma interpretação econômica.

---

[503] "4. O chamado leasing financeiro – valho-me ainda de observação do Ministro Ilmar Galvão – configura 'atividade que não se exerce senão mediante prestação de considerável parcela de serviços diversificados, a cargo, não apenas dos dirigentes, mas também dos prepostos, auxiliares e empregados da arrendadora, serviços esses insuscetíveis de ser absorvidos pela subjacente operação de locação de bens, a qual de sua vez, obviamente, não gera obrigação de dar, mas, ao revés, de pôr a coisa à disposição e de garantir a este seu uso pacífico, deveres que mais se assimilam a prestação de serviço do que a circulação de mercadoria o outra qualquer operação tributável.'
Em síntese, há serviços, para os efeitos do incido III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão de 'qualquer natureza', afirmada no texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.
A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, apenas descobre o que é serviço para os efeitos do incido III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing financeiro*), contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back." (STF, Tribunal Pleno, RE 592905, Rel. Min. EROS GRAU, julgado em 02/12/2009)

Há a reconstrução de um conceito próprio de serviços a partir do conceito de direito privado (uma incorporação *prima facie* na linha de VELLOSO), mas que não se limita à forma contratual. É dizer: ainda que o contrato de arrendamento mercantil seja um tipo contratual distinto do contrato de prestação de serviços, como o arrendamento envolve (na visão que prevaleceu no STF) a remuneração de serviços de financiamento, seria possível a incidência do ISSQN.

Assim, o conceito de serviços permanece definido como uma obrigação de fazer (o que afasta a incidência sobre locações), mas não fica restrito aos contratos típicos de prestação de serviços; o ponto central par a definição da competência tributária consiste em verificar a existência de uma obrigação de fazer onerosa, que possa ser autonomizada (contratada em separado).

De todo modo, é criticável a posição do Supremo Tribunal Federal em não se atentar para a problemática de tributar em separado o que poderia ser considerada como atividade-meio do negócio jurídico realizado (cadastros, análise de crédito, etc.), ou em definir a sua base de cálculo. Também não foi questionada a premissa de que o financiamento, conquanto possa conter atividades-meio que se caracterizam como obrigações de fazer, tem por essência uma operação de crédito (obrigação de dar), que não seria tributável pelo ISS a teor da Súmula Vinculante nº 31.

Por fim, cabe reconhecer que o voto do Min. Eros GRAU admite uma flexibilização dos conceitos classificatórios para definir regras de competência, aproximando-se dos tipos (em linha com sua teoria da interpretação, influenciada por MÜLLER).

A questão voltou a baila por ocasião do julgamento do RE 651.703, em que foi debatida a incidência do ISSQN sobre planos de saúde, que culminou na fixação da seguinte tese: "As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88." [504]

[504] Vide excertos do Informativo nº 841:
"As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) prestam serviço sujeito ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), previsto no art. 156, III, da CF. Esse é o entendimento do Plenário, que, em conclusão de julgamento e por maioria, negou provimento a recurso extraordinário em que se discutia a incidência da referida exação relativamente às atividades de administração de planos de saúde. (...) O Colegiado afirmou que o aspecto primordial para a compreensão da incidência do ISSQN encontra-se no enquadramento do conceito de "serviço". Apenas as atividades assim classificadas — à luz da materialidade constitucional do mencionado conceito (CF, art. 156, III) — seriam passíveis de atrair a obrigatoriedade do imposto, previsto na Lei Complementar 116/2003. Nesse sentido, o STF, no julgamento do RE 547.245/SC (DJE de 5-3-2010), entendera não haver, na matéria, um primado do Direito Privado; pois, sem dúvida, seria viável que o Direito Tributário — e

Malgrado o referencial teórico adotado no voto do Min. Relator Luiz FUX, que defendeu expressamente a existência de tipos abertos nas regras de competência tributária (do que se discorda), o pluralismo metodológico de Lobo TORRES (o que também não se admite integralmente), e até mesmo que serviço abrangeria toda utilidade posta à disposição (o que permitiria tributar locações), o que se percebe pelos debates travados pelos demais integrantes da Corte, é que foram constadas diversas obrigações de fazer na atividade de planos de saúde.

Essas obrigações de fazer seriam suficientes para caracterizar um serviço prestado para os fins do art. 156, inciso III, da CF, ainda que colocado à disposição do consumidor, de forma semelhante do que se decidiu por ocasião do já citado RE 592905, em que se assentou a incidência do ISSQN sobre operações de *leasing* financeiro e *lease-back*.

Ao que parece, os Ministros do STF têm tentado compatibilizar estes novos precedentes que flexibilizaram o conceito de serviços, ao entendimento cristalizado na Súmula Vinculante nº31, no sentido de que o ISS não incide sobre locações. Falta, contudo, compatibilizar os novos precedentes ao racional que culminou na edição da súmula vinculante: a distinção entre obrigações de dar e de fazer.

---

primordialmente o Direito Constitucional Tributário — adotasse conceitos próprios. Desse modo, a possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorreria, em última análise, do fato de ser direito positivo. Assim, os conceitos conotados por seus enunciados poderiam identificar-se com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes, embora essa identidade não seja imprescindível. Nem mesmo a necessidade de proceder-se à exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional implicaria a inexorável incorporação, pela Constituição, de conceitos infraconstitucionais. (...) O Tribunal asseverou, ainda, que a chamada "Constituição Tributária" deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, desde o literal até o sistemático e teleológico. Por isso, os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade. Dessa sorte, embora os conceitos de Direito Civil exerçam papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não exaurem a atividade interpretativa, conforme assentado no julgamento do precedente acima referido. A doutrina é uníssona no sentido de que a Constituição, ao dividir as competências tributárias, valera-se eminentemente de tipos, e não de conceitos. Portanto, os elencos dos arts. 153, 155 e 156 da CF consistem em tipos; pois, do contrário, o emprego de lei complementar seria desnecessário para dirimir conflitos de competência, consoante a previsão do art. 146, I, da CF. Apesar de a Constituição usar de linguagem tipológica e potencialmente aberta, esse posicionamento jurídico não conduz a que a lei complementar possa dispor livremente sobre os impostos previstos na Constituição. No entanto, a lista de serviços veiculada pela LC 116/2003 tem caráter taxativo, contraponto ao conceito econômico de serviços, que possui razoável abertura semântica. Essa contraposição confere segurança jurídica ao sistema, num país onde se decidiu atribuir competência tributária aos Municípios. Consequentemente, o STF, no julgamento do RE 547.245/SC, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de "leasing" financeiro e "leaseback", sinalizou que a interpretação do conceito de "serviços" no texto constitucional tem um sentido mais amplo do o conceito de "obrigação de fazer". Portanto, "prestação de serviços" não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil. É conceito relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de bens ao tomador." (STF, Tribunal Pleno, RE 651703, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 29/09/2016, pendente de publicação.)

Com efeito, se prevalecer o entendimento de que serviço deve ser entendido como uma utilidade posta à disposição (concepção econômica), como exposto pelo Min. Luiz FUX no precedente em que se admitiu a incidência do ISSQN sobre planos de saúde, estará legitimada a cobrança do imposto inclusive sobre locações, e derrogada a Súmula Vinculante nº 31.

6.3. Imposto sobre a circulação de mercadorias.

O âmbito da competência do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) também foi objeto de escrutínio pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades. A partir do inciso II do art. 155, da CF/88[505], parte da doutrina decompõe a faixa de competência em três elementos fundamentais extraídos da doutrina civil: (i) devem ocorrer operações, assim entendidas como negócios jurídicos habituais de compra e venda, ainda que iniciados no exterior[506]; (ii) com a consequente tradição[507]; (iii) de bens móveis postos em comércio.[508]

O art. 155, §2º, IX, alínea a, da CF/88[509], autorizava a incidência do imposto sobre a "entrada de mercadoria importada", ainda que "destinada ao ativo fixo do estabelecimento". Com base neste dispositivo, os Estados pretenderam tributar as importações realizadas por pessoas físicas (um automóvel, por exemplo), o que foi questionado pelos contribuintes.

---

[505] "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

[506] Para Alberto XAVIER, a "ênfase posta no vocábulo 'operação' revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos de sua titularidade" (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário e Empresarial: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 294)

[507] De acordo com COÊLHO, "a circulação de mercadoria será sempre movimentação como forma de transferir o domínio, como mudança de patrimônio, como execução de um contrato translativo de titularidade da mercadoria." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 9ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 533)

[508] Segundo Roque CARRAZZA, "mercadoria, nos patamares do direito é o bem móvel, sujeito a mercancia." (CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 50)

[509] "Art. 155. (...)
§ 2º O imposto previsto no inciso I, b , atenderá ao seguinte:
(...)
IX - incidirá também:
a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;"

Ao analisar o tema no RE 185.789[510], o STF afastou a incidência do tributo ao argumento de que os bens importados por pessoas físicas não se qualificam como "mercadoria" por não serem destinados ao comércio ou ativo fixo do estabelecimento, conforme definição do Código Comercial. Nota-se, portanto, que o voto capitaneado pelo Min. Maurício CORRÊA[511] trouxe uma interpretação do art. 155, inciso II, da CF/88, que estabeleceu um conceito classificatório integralmente à luz do direito privado (códigos civil e comercial), sem qualquer contextualização do dispositivo ao Texto Constitucional.

Com efeito, uma interpretação sistemática à luz do art. 155, §2º, IX, alínea *a*, à luz do inciso II do mesmo art. 155, poderia levar à conclusão que a melhor interpretação consistiria em reconhecer a incidência do ICMS sobre toda operação de compra e venda (circulação jurídica) iniciada no exterior, ainda que o comprador seja uma pessoa física, já que se trata de uma mercadoria *para quem vende*.

Entretanto, não foi essa a posição que prevaleceu na Suprema Corte, o que levou à correção legislativa da jurisprudência por meio da EC nº 33/2001.[512]

---

[510] "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS. Recurso extraordinário não conhecido." (STF, Tribunal Pleno, RE 185789, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgado em 03/03/2000)

[511] Permite-se a transcrição do voto proferido no RE 203.075 da Primeira Turma, ao qual o Min. Maurício CORRÊA fez referência no julgamento proferido em plenário:

"2. Estabelece o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre "operações relativas à circulação de mercadorias, sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior", dispondo o seu inciso IX alínea "a", primeira parte, que o ICMS incidirá também "sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento".

3. Do referido preceito sobressaem expressões significativas para se determinar a extensão da norma constitucional e a exigibilidade ou não do tributo na importação de bens por pessoa física: i) operação relativa à circulação de mercadoria; ii) mercadoria; iii) estabelecimento.

4. Desse modo, é de fundamental importância que se busque interpretar os princípios gerais de direito privado para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos utilizados pela Constituição Federal que, por estarem prescritos na legislação comum, não podem ser alterados pela legislação tributária (CTN, artigos 109 e 110). (...) 7. Fixadas essas premissas, há que se concluir que o imposto não é devido pela pessoa física que importou o bem, visto que não exerce atos de comércio de forma constante nem possui "estabelecimento destinatário da mercadoria (...)". (STF, Primeira Turma, RE 203075, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgado em 05/08/1998)

[512] "Art. 155. (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso I, b , atenderá ao seguinte: (...)

Em outra oportunidade, o Plenário STF rejeitou a tentativa de incidência do imposto sobre bens destinados ao ativo fixo que tenham sido produzidos pelo próprio contribuinte, a partir de uma interpretação econômica do art. 155, inciso II. No caso, o Convênio nº 66/1988 pretendeu incluir como hipótese de incidência do ICMS o consumo de bens produzidos pelo próprio contribuinte, ou sua integração ao ativo imobilizado, ainda que não tenha ocorrido troca de titularidade ou a venda do bem.

O voto do Min. Ilmar GALVÃO[513] admitiu expressamente a incidência por considerar que há relevância econômica na integração de determinado bem ao ativo fixo, de modo que a operação pode ser equiparada à compra e venda. Por sua vez, o voto-vencedor do Min. Marco AURÉLIO[514] rejeitou expressamente esta interpretação econômica por entender que o art. 155, II, da CF/88 pressupõe uma operação de compra e venda de mercadorias, negócio mercantil indicativo de geração de riqueza. A posição

---

IX - incidirá também:
a)sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;"

[513] "Não se está, portanto, diante de industrial que, v. g., fabricou o próprio equipamento que utiliza na fábrica, nem, tampouco, de fabricante de equipamentos que guarnece os escritórios da empresa com máquinas de sua linha de produção, mas, ao revés, da destinação, pelo fabricante de equipamentos, de expressivas e crescentes quantidades destes, a atividade econômica autônoma, por ele explorada em estabelecimento distinto do industrial. (...) Trata-se de fenômeno econômico que, pela sua expressão, não iria passar incólume à sofreguidão do Fisco estadual que, como bem registrou a recorrente, na inicial, jamais se resignou, se quer, com a não incidência do antigo ICMS sobre as importações de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento importador, não havendo por que fazê-lo relativamente a tão significativas movimentações de mercadoria, de uma destinação econômica a outra. (...) é certo que a norma contida nos dispositivos indicados chega ao extremo de considerar fato gerador do ICMS a incorporação, ao ativo fixo de determinada fábrica, de uma única unidade de determinado bem ali produzido, ponto em que, certamente, está a merecer temperamento. Não é menos certo, entretanto, que autoriza ela, por igual, de modo legitimo, a tributação de operações, como a refletida nos autos, de incorporação ao ativo fixo de departamento distinto da mesma empresa, de consideráveis quantidades de mercadorias, operação de indiscutível natureza econômica, ensejadora da tributação." (STF, Tribunal Pleno, RE 158834, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Rel. p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 23/10/2002)

[514] "De início, registro que o artigo 6º do Decreto-Lei nº 406/68 define a figura do contribuinte. A referência à saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, está prevista no inciso I do artigo 1º do referido Decreto-Lei. Todavia, jamais esta Corte potencializou o vocábulo 'saída', sito para definir o enquadramento dos casos concretos, nos fatos geradores de que cuida o Decreto-lei nº 406/68. Sempre perquiriu a natureza em si, do ato jurídico que a estaria a motivar, apegando-se à circunstância de o texto constitucional referir-se ao tributo como alusivo a operações relativas à circulação de mercadorias. É certo que, nem sempre, faz-se indispensável a existência de uma compra e venda mercantil, havendo atos jurídicos relevantes para efeitos da incidência do tributo. Nem por isso caminhou no sentido de assentar o deslocamento físico como suficiente, por si só, a atrair a incidência do tributo. A saída apenas física de um certo bem não é de molde a motivar a cobrança do imposto de circulação de mercadorias. Requer-se, como consta do próprio texto constitucional, a existência de uma operação que faca circular algo passível de ser definido como mercadoria, pressupondo, portanto, como aliás ressaltado por Aliomar Baleeiro em 'Direito Tributário Brasileiro', a transferência de domínio." (STF, Tribunal Pleno, RE 158834, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Rel. p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 23/10/2002)

que prevaleceu no STF rejeitou uma interpretação econômica que extrapole a forma jurídica pressuposta pelo Texto Constitucional.[515]

No julgamento da medida cautelar na ADI 4565, o Supremo Tribunal Federal reafirmou a necessidade de uma operação de circulação jurídica de mercadorias como pressuposto para a exigência do ICMS, tendo rejeitado a pretensão do Fisco piauiense de tributar a mera circulação física de mercadorias para fora do território estadual.[516]

Mais recentemente, a Suprema Corte julgou caso de grande relevância sob os mesmos fundamentos: a incidência do ICMS em importações realizadas mediante operações de arrendamento mercantil (*leasing*), contrato em que não há a circulacao jurídica da mercadoria, que continua sendo de propriedade do arrendador.

É importante destacar que o Plenário já tinha se manifestado pela incidência do imposto na operação, sob o argumento teleológico de que seria necessário equiparar a tributação das operações internas àquelas realizadas no exterior para proteger a indústria nacional.[517] Adicionalmente, a Min. Ellen GRACIE fez uma interpretação econômica da operação para considerar que, no caso de arrendamento de bem destinado ao ativo

---

[515] "ICMS - CONVÊNIO - ARTIGO 34, § 8º, DO ADCT - BALIZAS. A autorização prevista no § 8o do artigo 34 do Ato das Disposições Transitórias da Carta de 1988 ficou restrita à tributação nova do então artigo 155, inciso I, alínea "b", hoje artigo 155, inciso II, da Constituição Federal. ICMS - PRODUÇÃO - ATIVO FIXO - SAÍDA - FICÇÃO JURÍDICA. Mostram-se inconstitucionais textos de convênio e de lei local - Convênio nº 66/88 e Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo - reveladores, no campo da ficção jurídica (saída), da integração, ao ativo fixo, do que produzido pelo próprio estabelecimento, como fato gerador do ICMS." (STF, Tribunal Pleno, RE 158834, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Rel. p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 23/10/2002)

[516] "CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO – ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois: (a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto "bens", ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (ex tunc) da Lei estadual 6.041/2010." (STF, Tribunal Pleno. ADI 4565 MC, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 07/04/2011)

[517] "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL - "LEASING". 1. De acordo com a Constituição de 1988, incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior. Desnecessária, portanto, a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, o qual não se encontra ao alcance do Fisco nacional. 2. O disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de leasing. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido." (STF, Tribunal Pleno, RE 206069, Rel. Min. ELLEN GRACIE, julgado em 01/09/2005)

imobilizado da empresa, seria inevitável a aquisição do mesmo pelo contribuinte. Em outras palavras, equiparou-se o arrendamento mercantil à compra e venda por analogia, em razão da finalidade econômica almejada pelo contribuinte.

O entendimento foi novamente revisto pelo Plenário no julgamento do RE 540829, sob o fundamento de que o arrendamento mercantil não configura operação de circulação *jurídica* de mercadoria, o que seria o elemento essencial para a cobrança do imposto. Nessa esteira, eventual incidência do ICMS ocorreria apenas se e quando o arrendatário realizar a opção de compra do bem ao final do contrato, momento no qual ocorrera a circulação jurídica do bem.[518] Houve, portanto, a manutenção de uma incorporação dos conceitos classificatórios de direito privado (que na hipótese levam à mesma conclusão que a incorporação *prima facie*), como limite ao exercício da competência tributária.

Por fim, em um julgamento que apresenta aparente contradição com os já analisados precedentes relativos à incidência de ISS sobre *leasing* e plano de saúde, o STF destacou a não incidência do ICMS na alienação de veículos salvados por seguradoras (RE 588149[519]).

---

[518] "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. 2. A alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda). 3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias. 4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica. 5. In casu, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra. 6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, "a", da CF/88. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (STF, Tribunal Pleno, RE 540829, Rel. Min. GILMAR MENDES, Rel. p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, julgado em 11/09/2014)

[519] RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL COM REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA. SEGURADORAS. VENDA DE VEÍCULOS SALVADOS. INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AOS ARTIGOS 22, VII E 153, V, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. O art. 7º, § 1º, item 4, da Lei paulista 6.374, de 1.3.89, previu a incidência de ICMS sobre as operações de vendas, por seguradoras, de veículos envolvidos em sinistros. 2. Vendas que se integram à própria operação de seguro, constituindo recuperação de receitas e não atividade mercantil. 3. Recurso

Ainda que tenha, de fato, ocorrido uma compra e venda, a Suprema Corte entendeu que esta é parte integrante da própria operação de seguro, não podendo ser tributada separadamente. O entendimento foi cristalizado na Súmula Vinculante nº 32:

> **"Súmula Vinculante** 32 - O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras." (Sessão Plenária de 16/02/2011)

Há aqui nítida contradição com os arestos que decidiram pela incidência do ISS sobre operações de *leasing* e planos de saúde por considerar que haveria serviços prestados no âmbito do contrato complexo. O mesmo argumento poderia ser utilizado para concluir que há uma operação de circulação de mercadorias no âmbito do contrato de seguros (a alienação de veículos recuperados), o que justificaria a incidência do ICMS. Prevaleceu neste julgado a incorporação das formas jurídicas de direito privado, e não a sua apreensão e deformação pelo contexto constitucional como vinha ocorrendo.

6.3.1. A mutação do conceito de mercadorias.

Como visto, o Supremo Tribunal Federal já deixara consignado em algumas oportunidades a existência de um conceito constitucional de mercadoria, correspondente a um bem móvel posto em comércio.[520] O *software*, por ser um bem incorpóreo objeto de contrato de licenciamento, não se enquadra como "mercadoria" para fins de incidência do ICMS; a eventual incidência da exação estadual só irá ocorrer sobre o *corpus mechanicum* em que estiver inserido o *software*, pois, nessa situação, estará presente uma "mercadoria" concreta passível de ser comercializada, conforme diversos julgados de turma da Suprema Corte.[521]

---

extraordinário conhecido e provido. (STF, Tribunal Pleno, RE 588149, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 16/02/2011)

[520] STF, Tribunal Pleno, RE 185789, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgado em 03/03/2000.

[521] "I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de

Não obstante, a posição foi revista no julgamento da medida cautelar na ADIN 1.945, impetrada contra diversos dispositivos da Lei nº 7.098/98[522] do Estado do Mato Grosso, que determinava a incidência do ICMS sobre "operações com programa de computador – software -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados".

Pois bem. A ADIN foi distribuída ao Min. Octávio GALLOTTI, que deferiu a liminar para afastar a incidência do ICMS sobre o comércio de *softwares* mediante transferência eletrônica de dados, até o julgamento final da ação no STF. Seu voto utiliza como fundamento precedentes anteriores no sentido da não incidência do ICMS sobre operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de *software*, e de que o imposto somente poderia gravar as vendas de programas de computador por meio físico.[523]

---

programas de computador" " matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio." (STF, Primeira Turma, RE 176626, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgado em 10/11/1998)

"AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. PROGRAMAS [SOFTWARE]. CD-ROM. COMERCIALIZAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 176.626, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que "[n]ão tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador' - matéria exclusiva da lide -, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado 'software de prateleira' (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio". Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental a que se nega provimento." (STF, Segunda Turma, RE 285870 AgR, Rel. Min. EROS GRAU, julgado em 17/06/2008)

[522] "Art. 2º O imposto incide sobre: (...)

§ 1º O imposto incide também: (...)

VI - sobre as operações com programa de computador – software -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados."

"Art. 6º A base de cálculo do imposto é: (...)

§ 6º Integra a base de cálculo do ICMS, nas operações realizadas com programa de computador – software - qualquer outra parcela debitada ao destinatário, inclusive o suporte informático, independentemente de sua denominação."

[523] "Controvérsia mais delicada tem lugar no item VI do §1º do art. 2º e no §6º do art. 6º, ambos da lei mato-grossense, ao disporem sobre a incidência do ICMS sobre as operações realizadas com programas de computador. Sobre essa relevante questão, teve ocasião a Primeira Turma de pronunciar dois julgamentos, que harmoniosamente se completam: a) em 10-11-98, ao recusar a incidência do ICMS sobre operações de licenciamento de computador; b) em 2-3-99, ao admitir a cobrança, na hipótese de comercialização de disquetes contendo os programas.

Eis as ementas que bem resumem o magistério dos precedentes acima aludidos: (...)

Dentro desse entendimento, procede a cautelar para, dando-se interpretação, conforme à Constituição, ao item VI do §1º do art. 2º da lei estadual, fixar-se exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às cópias ou exemplares dos programas produzidos em série e comercializados no varejo, sem abranger o

A divergência foi aberta pelo Min. Nelson JOBIM, que, apesar de defender calorosamente a tributação do comércio de *softwares* mediante transferência de dados, pecou em demonstrar com profundidade a ocorrência de uma mutação conceitual. Ao contrário, valeu-se exclusivamente de argumentos de índole pragmática (a evolução tecnológica permite o comércio virtual) ou econômica (não haveria diferença substancial na aquisição de *software* por meio físico ou virtual), para promover uma ruptura com a jurisprudência anterior. Permite-se a transcrição do seguinte trecho de seu voto:

> "Sr. Presidente, a regra estadual diz que 'incidirá sobre operações com programas de computadores software, ainda que realizados por transferência eletrônica de dados.'
> O que se tem no comércio de programas de computação? Transfere-se um determinado bem que, no caso específico, é uma linguagem matemática binária que compõe os programas de software, dependendo da natureza e da sofisticação. Pois bem. Como é que se transfere, através de um mecanismo eletrônico, se não se tinha acesso à internet? O programa era conduzido ao consumidor pelas vias de um disquete – não estou falando em CD ROM, e, sim em programas de incorporação. Muito bem. Quando se difunde a internet, o que se cria? Cria-se a possibilidade de você, em vez de receber, comprar o disquete com o programa e, se tratar do disquete, colocar no disco rígido, você adquire o programa cessando o 'site' da empresa distribuidora e escolhe o programa que você quer; paga por mês com cartão de créditos o pelo sistema de 'cleanbox', em que você tem uma caixa eletrônica no sistema da internet, com o depósito de valores em moeda nacional conversível em moeda estrangeira – você compra isso. (...)
> Qual é a diferença entre um e outro? É que a linguagem matemática binária que compõe o 'software' ou é transmitida tendo como base um disquete ou por meio do sistema da internet. Adquiro, então, o que se contem dentro do disquete ou aquilo que me é transmitido via sistema de internet. Qual a diferença entre um bem e outro? Nenhuma. O que eu adquiri foi um sistema de software. A diferença fundamental foi a forma pela qual me foi transferido esse sistema. (...)"

Como se percebe, a justificativa adotada para a mudança na interpretação foi a equiparação de efeitos econômicos entre a compra e venda mediante tradição e o *download*. As manifestações dos Ministros Gilmar MENDES[524], Dias TOFFOLI[525],

---

licenciamento ou cessão de uso. Em face dessa interpretação, pode ser indeferida a liminar, quanto ao §6º do art. 6º do mesmo diploma, sendo certo que a base de cálculo aí prevista haveria de sujeitar-se à restrição da incidência cima estabelecida para o inciso VI do §1º do art. 2º."

[524] Min. Gilmar Mendes: "Não faz muito, eu comentava há pouco com o Ministro Marco Aurélio – um pequeno produtor de CDs de música, uma pequena produtora, alguém responsável por isso, comentava que esse negócio está desaparecendo e, fundamentalmente, a produção de CDs está desaparecendo graças a essa atividade da internet. Então, dizia ele, a não ser que haja as encomendas para fim de ano e para ocasiões etc, as pequenas produtoras desaparecem, e também as grandes estão enfrentando grandes dificuldades.
(...) Nessa linha, Senhor Presidente, vou pedir vênia para também acompanhar o eminente Ministro Nelson Jobim, não só pelas razoes expendidas, mas, também, por essas razões de conveniência política. Penso que temos realmente de discutir esse tema, porque é extremamente delicado, sob pena de, em algumas áreas, desaparecer inclusive o objeto da cobrança do ICMS, porque é disso que se fala."

Eros GRAU[526], Ayres BRITTO[527] e Cezar PELUSO[528], basicamente repetiram os argumentos de ordem pragmática e econômica já apontados pelo Min. Nelson JOBIM, bem como uma suposta a presunção de constitucionalidade da lei estadual dada a demora do julgamento da medida cautelar.

Esta decisão já vem influenciando a conduta dos Estados-membros, como ocorre com o Convênio nº 181/15, em que o CONFAZ autorizou diversos estados a, por via transversa, tributar o download de *softwares* (a partir da autorização de uma redução da base de cálculo):

> "conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados".

A conclusão a que se chega é que os argumentos de senso comum no sentido de que "a realidade mudou", e a equiparação econômica do comércio de *softwares* em meio físico ao virtual (o que evidentemente se aplicaria à imunidade de livros, jornais e revistas em meio digital), sensibilizaram a Suprema Corte, de modo que o julgamento acima representa uma tendência preocupante para as futuras decisões sobre o tema.

---

[525] Min. Dias Toffoli: "É realmente impressionante como evoluem a tecnologia e o tempo. No pronunciamento feito em plenário, quando pediu vista, em 19/4/99, o Ministro Nelson Jobim disse exatamente que não haveria distinção entre o fato de uma pessoa ir até uma loja, a uma livraria, e comprar o produto na prateleira e o fato de compra-lo via download; (...).
A tecnologia já evoluiu tanto hoje que ninguém mais tem que esperar esses 10 ou 15 minutos: o download é praticamente imediato. (...) Senhor Presidente, acompanho esse voto e agrego também o que trouxe o Ministro Gilmar Mendes."

[526] Min. Eros Grau: "Lavou minha alma ouvir o Ministro Gilmar Mendes dizer que a realidade altera o significado dos textos. Passei seis anos nesta corte tentando dizer isto: o movimento da vida e da realidade é o que dá o significado normativo dos textos."

[527] Min. Ayres Britto: "Estou raciocinando como raciocinou o Ministro Gilmar Mendes: eraclitianamente. O ser das coisas é o movimento, e as palavras, para efeito de movimento, são coisas. Hoje temos uma realidade virtual, isso é tão verdadeiro que a própria expressão realidade virtual é paradoxal; seria paradoxal há dez anos, porque virtual era o oposto do real. E hoje já falamos de realidade virtual eliminando toda e qualquer contradição."

[528] Min. Cezar Peluso: "É possível distinguir – não apenas em relação ao tema em pauta, mas a qualquer outro, até quanto aos livros é possível – entre a operação intelectual e os direitos derivados da operação intelectual, como bens incorpóreos, e os produtos resultantes dessas operações intelectuais, tais como livro, programas de computador, etc. São duas coisas absolutamente discerníveis, não apenas do ponto de vista prática, mas do ponto de vista jurídico. Uma coisa é a criação intelectual, o direito intelectual, como bem incorpóreo; outra, são os produtos de certo modo físicos, que alguns chamam de corpos mecânicos, ou coisa semelhante. Estes últimos são susceptíveis de trafico jurídico como mercadoria, assim como qualquer outro produto. (...) O imposto recai sobre aquilo que é, característica e tipicamente, transferência de propriedade de mercadoria. O resto, licenciamento, etc, são serviços que não estão sujeitos a este imposto."

No caso, a posição vencedora no Plenário do STF não enfrentou a questão da alteração do conceito de mercadoria adequadamente, tendo apenas equiparado o licenciamento a uma compra e venda apenas porque, a seu ver, não faria sentido que fosse diferente. Mas, como se tentou demonstrar, a CF/88 repartiu as competências tributárias por meio de conceitos jurídicos denotadores de fatos com conteúdo econômico, e não de fatos econômicos 'puros', o que repele a pura e simples equiparação de efeitos econômicos.

Nada foi dito acerca da natureza do contrato de cessão de direito de uso, ou do fato de que a Lei nº 9.610/98, em seu art. art. 3º[529], afirma que os direitos autorais devem ser considerados, para os fins legais, como bens móveis, o que poderia reforçar a argumentação de que teria ocorrido uma evolução do conceito de "mercadoria".

Outros temas importantes, como a restrição às prerrogativas de usar, gozar e dispor da coisa, que permeiam quase todas as operações no mundo virtual, também deixaram de ser abordados, assim como questões de ordem prática - como local da ocorrência do fato gerador, por exemplo – que realmente representam um entrave à incidência do ICMS (e podem desautorizar a própria mutação conceitual na visão de LARENZ)[530].

Algumas dessas questões foram muito bem apontadas pelos Mins. Ricardo LEWANDOWSKI[531] e Marco AURÉLIO[532], que acompanharam a decisão que deferiu

---

[529] "Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis."

[530] "O limite do desenvolvimento do direito superador da lei levado a cabo pelos tribunais situa-se onde já não é possível uma resposta no quadro do conjunto da ordem jurídica vigente e, por isso, não é possível com considerações especificamente jurídicas; em especial, portanto, quando se trata de questões de oportunidade ou quando seja requerida uma regulamentação pormenorizada que só o legislador pode encontrar, pois que só ele dispõe das informações para tal necessárias e tem legitimação para isso." (LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa-PT: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 607)

[531] Min. Ricardo Lewandowski:

"(...) assentar a possiblidade de incidência – de maneira genérica - do ICMS sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados em razão de sua natureza encontra dificuldades materiais, bem como uma série de obstáculos de ordem técnica, inerentes ao próprio comércio eletrônico, conforme observou André Portella, veiculando os seguintes exemplos: (i) a classificação dos produtos telemáticos em bens ou serviços, para fins de determinação do seu regime jurídico; (ii) a determinação da natureza jurídica do software como obra de arte, científica ou técnica (imunidade do livro eletrônico); (iii) o estabelecimento da natureza jurídica da internet enquanto serviço de comunicação ou de informação, para fins de incidência de ICMS ou ISS, respectivamente; e (iv) a identificação do estabelecimento onde ocorreu o fato gerador e do consumidor final.

Acrescento, ainda, a esse rol, o problema da eventual repartição de receitas nas vendas interestaduais de mercadorias (art. 155, §2º, VII e VIII, da Constituição).

O voto divergente, ademais, apoia-se em questões que estão a merecer uma reflexão mais aprofundada por parte desta Corte, a qual, a meu ver, deve ficar reservada ao exame do mérito desta ação direta de inconstitucionalidade, com destaque para as seguintes questões: (i) saber se o programa de computador adquirido por meio de transferência eletrônica de dados enquadra-se no conceito de bem incorpóreo ou de

a liminar por outros fundamentos: ainda que ocorrida a mutação conceitual, seria necessária a elaboração de lei complementar delineando os elementos da hipótese de incidência do ICMS incidente sobre o *download* de softwares.

6.4. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

O Supremo Tribunal Federal também já se debruçou sobre os limites à exigência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) sobre aeronaves e embarcações. A questão consistia em definir se a expressão "veículos automotores" alcançava todo e qualquer veículo capaz de se locomover, ou apenas os automóveis (motos, carros, caminhões, etc.).

O relator originário, Min. Marco AURÉLIO entendeu pela constitucionalidade da cobrança ao argumento de que "não se pode introduzir no dispositivo constitucional disposição que nele não se contém. A incidência abrange a propriedade de todo e qualquer veículo, ou seja, que tenha propulsão própria e que sirva ao transporte de pessoas e coisas."

O Min. Francisco REZEK abriu divergência, e, embora reconhecendo que os limites semânticos[533] da regra constitucional admitem a tributação de aeronaves e embarcações pelo IPVA, apontou que a introdução do imposto na Carta Constitucional anterior teria sido para substituir a então Taxa Rodoviária Única, sem qualquer

---

mercadoria, para fins de incidência do ICMS; e (ii) determinar se é possível, no caso optar-se pela primeira alternativa, a incidência do referido imposto sobre bens incorpóreos.
Desse modo, não obstante os ponderáveis e inovadores argumentos lançador no voto divergente, como estamos ainda em sede de cognição sumária, concluo, com amparo na doutrina e na orientação jurisprudência desta Suprema Corte, que existem fundamentos aptos a solucionar a questão, in limine, nos termos propostos pelo Ministro Relator.
Isto posto, acompanho o Relator para, na questão suscitada no voto-vista, também deferir em parte o pedido de cautelar de modo a suspender a eficácia da expressão 'ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados', do inciso VI do § 1º do art. 2º do diploma impugnado, e conferir, à primeira parte desse mesmo dispositivo, interpretação conforme a Constituição, sem redução de texto, fixando exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidas em série e comercializadas no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas, e indefiro o pedido quanto ao § 6º do art. 6º, da Lei 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso, sem prejuízo de melhor refletir sobre o tema constitucional de fundo quando do julgamento do mérito as ação".

[532] Min. Marco Aurélio: "Presidente, volta à Constituição Federal, ao disposto no artigo 146, no que, mediante a alínea a do inciso III, remete a fixação de fatos geradores à lei complementar. A lei complementar à Constituição Federal, evidentemente, não é a lei de unidade da Federação, mas do Estado, mas federal. (...) Então, a base maior do meu voto é a necessidade de uma lei complementar, ou seja, de um aditamento à Lei Complementar 87 de 1996, já que não se pode classificar o que foi prevista na lei do Estado de Mato Grosso como mercadoria propriamente dita que verse o tema."

[533] "É claro: se se fizer uma análise etimológica da expressão 'veículos automotores' como fez o autor citado nos autos, é sempre possível concluir que se pode enquadrar no conceito de veículo automotor o navio e a aeronave."

pretensão de aumentar sua base de incidência.[534] Anotou ainda dificuldades práticas na cobrança do imposto, que consistiriam na resistência de autoridades marítimas e aeronáuticas em fornecer dados cadastrais aos Fiscos estaduais.[535] Este o entendimento que prevaleceu no Plenário da Suprema Corte.[536]

A posição adotada neste julgamento comporta algumas perplexidades. Em primeiro lugar, o próprio relator confirma que a incidência do imposto sobre aeronaves e embarcações está coerente com o sentido literal possível da norma, o que parece absolutamente correto. Ademais, não foi apontado qualquer óbice sistemático à essa interpretação.

Ademais, o argumento histórico, de que, como o IPVA substituiu a vetusta TRU deveria ser interpretado de modo a atingir a mesma base de incidência não convence. A uma porque a substituição de uma taxa (devida pelo exercício poder de polícia ou prestação de serviço público) por um imposto (que visa buscar recursos aonde existe capacidade contributiva), é, por si só, tormentosa.

A duas, em razão da nítida incompatibilidade entre as espécies tributárias, o que afasta a pretensão de que ambas compartilharam o mesmo fato gerador. Ora, se os impostos têm como causa onerar manifestações de riqueza de modo a obter recursos para as despesas públicas gerais, parece extremamente coerente o raciocínio inverso do que prevaleceu no STF: legitimar a incidência sobre veículos automotores de maior vulto econômico (logo, representativos de riqueza), e que, muitas vezes, servem apenas ao luxo.

Por fim, o argumento genético de que o constituinte não teria pretendido estender a incidência do IPVA a aeronaves e embarcações não parece ter sido demonstrado. Em primeiro lugar porque o mesmo não foi respaldado em transcrições de debates da constituinte, relatórios de comissões, etc. no voto-proferido. Em segundo

---

[534] "Verifiquei que temos neste caso um imposto que, na trajetória constitucional do Brasil, sucede à Taxa Rodoviária Única, e não me pareceu, examinados os sucessivos textos constitucionais recentes que, em qualquer momento, tenha sido intenção do constituinte brasileiro, autorizar os estados, sob o pálio do imposto sobre propriedade de veículos automotores, a cobrança sobre a propriedade de aeronaves e embarcações de qualquer calado."

[535] "Mas estou informado de que o imposto em questão, quando instituído ou pretendido, não está sendo cobrado pelo singelo motivo de que as autoridades federais competentes, inteiramente hostis à tese de que essa abrangência seja constitucional, não fornecem, a nenhum Estado, dados cadastrais relacionados com navios e com embarcações de qualquer natureza."

[536] "IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves." (STF, Tribunal Pleno, RE 134509, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgado em 29/05/2002)

lugar porque tal pretensão afrontaria o contexto constitucional, por deixar de fora da incidência do imposto justamente os veículos automotores que representam manifestação de riqueza mais relevante.

Deve ainda ser desprezada a alegação de que autoridades portuárias federais seriam hostis à cobrança do imposto e estariam criando dificuldades práticas no compartilhamento de dados cadastrais. Tal fato, se não for apenas uma impressão pessoal do julgador (logo, um argumento inadmissível), representa postura não republicana de autoridades federais, em afronta à necessária cooperação entre as esferas da administração publica que, por isso, jamais poderia servir de argumento para limitar a competência impositiva.[537] É o mesmo que considerar legítima a conduta de fiscais de posturas municipais que, descontentes com a lei complementar que reservou a competência estadual para a tributação de restaurantes, se recusassem a fornecer alvarás de funcionamento a tais estabelecimentos. De todo modo, há notícia de que alguns estados[538] pretendem voltar a exigir o IPVA sobre aeronaves e embarcações, o que dará ao STF a oportunidade de corrigir o julgamento anterior.

6.5. Contribuição social sobre a receita ou o faturamento.

O extinto FINSOCIAL foi criado sob a vigência do Texto Constitucional anterior, com base na redação dada ao art. 21, §1º pela EC nº 08/1977[539], que atribuiu à União competência para instituir contribuições destinadas ao custeio da seguridade social.

Referida exação foi estabelecida pelo Decreto-Lei nº 1.940, de 1982, que definiu no §1º, do seu art. 1º, a sua hipótese de incidência como sendo a "receita bruta das

---

[537] "Art. 37. (...)
XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio."

[538] Lei Estadual/PE nº 10.849/2002 (alterada pela Lei 15.603/2015):
"Art. 7º. As alíquotas do IPVA são: (...)
II - para aeronaves: (...)
c) nos exercícios de 2016 a 2019, 6% (seis por cento).
(...)
VII - no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2019, para embarcações recreativas ou esportivas, inclusive jet ski, 6% (seis por cento); e"

[539] "Art. 21. (...)
§ 2º A União pode instituir:
I - contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras". Já o §2º do mesmo dispositivo criava um adicional de imposto sobre a renda devido pelas empresas dedicadas à prestação de serviços.[540] Posteriormente, a legislação do FINSOCIAL foi alterada pelo Decreto-Lei nº 2.397/1987, de modo que a incidência, tanto para prestadores de serviço quanto para comerciantes, fosse calculada sobre a receita bruta.[541]

Veio a lume a Constituição Federal de 1988, que atribuiu, em seu art. 195, inciso I, a competência para a União instituir contribuição sobre o faturamento, destinada ao financiamento da seguridade social.[542] O art. 56 do ADCT estabeleceu expressamente que o FINSOCIAL continuaria sendo exigido até que o Poder Legislativo editasse lei instituindo a contribuição sobre o faturamento.

Foi então editada a Lei nº 7.783/1988[543] que instituiu a contribuição com base no aludido dispositivo, que seria justamente o antigo FINSOCIAL, calculado a razão de 0,5% sobre a receita bruta de venda de bens e prestação de serviços. Os contribuintes se insurgiram contra a exação sob o argumento de que o termo *faturamento* inserido na regra de competência permitiria a incidência apenas sobre operações em que há emissão de *faturas* (o que de acordo com a lei comercial se restringe à venda de mercadoriasl[544]), afastando, assim, a incidência sobre a prestação de serviços.

---

[540] "Art 1º É instituída, na forma prevista neste Decreto-lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor.
§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento), e incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.
§ 2º Para as empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição será de 5% (cinco por cento) e incidirá sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse."

[541] "Art. 22 (...)
§1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento), e incidirá mensalmente sobre:
a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza, das empresas públicas e privadas definidas como pessoa jurídica ou a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda."

[542] "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;"

[543] "Art. 28. Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta."

[544] A Lei 5.474/1968, que assim se referia aos termos fatura e faturamento:
"Art . 1º Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador.

Estes argumentos foram afastados pelo STF no julgamento do RE 150.755-1/PE, em que se acolheu o entendimento do Min. Sepúlveda Pertence que, embora admitindo a distinção entre faturamento e receita, apontou que a receita bruta da venda de bens e serviços tal como definida na legislação equivaleria ao conceito de faturamento.[545] O que se percebe é que o STF rejeitou a prevalência de um conceito de faturamento integralmente extraído do direito privado, por considerar que, no caso, a legislação teria criado um conceito tributário autônomo.[546]

Posteriormente, foi editada a Lei Complementar nº 70/1991[547], que instituiu a COFINS com a mesma hipótese de incidência do FINSOCIAL, que também passou a ter sua constitucionalidade questionada, o que motivou a impetração de uma Ação Direta de Constitucionalidade pela Fazenda Nacional. A ADC 01/DF foi julgada procedente pelo Plenário do STF para reafirmar que o conceito tributário de faturamento compreende a receita bruta da venda de bens e prestação de serviços.[548]

Art . 3º A duplicata indicará sempre o valor total da fatura, ainda que o comprador tenha direito a qualquer rebate, mencionando o vendedor o valor líquido que o comprador deverá reconhecer como obrigação de pagar.

§ 1º Não se incluirão no valor total da duplicata os abatimentos de preços das mercadorias feitas pelo vendedor até o ato do faturamento, desde que constem da fatura."

[545] "Convenci-me, porém de que a substancial distinção pretendida entre receita bruta e faturamento – cuja procedência teórica não questiono – não encontra respaldo atual no quadro do direito positivo pertinente à espécie, ao menos, em termos tão inequívocos que induzisse, sem alternativa à inconstitucionalidade da lei. Parece curial, *data venia*, que a partir da explícita vinculação genética da contribuição social de que cuida o art. 29 da L. 7.738/89 ao *Finsocial*, é na legislação desta, e não alhures, que se há de buscar a definição específica da respectiva base de cálculo, na qual receita bruta e faturamento se identificam: mais ainda que no tópico anterior, essa é a solução imposta, no ponto, pelo postulado da interpretação conforme à constituição. (...) Por tudo isso, não vejo inconstitucionalidade no art. 28 da L. 7.738/89, a cuja validade entendo restringir-se o tema deste recurso extraordinário, desde que nele a '*receita bruta*', base de cálculo da contribuição, se entenda referida aos parâmetros de sua definição no DL 2.397/87, de modo a conformá-la à noção de *faturamento* das empresas prestadoras de serviços. (STF, Tribunal Pleno, RE 150755, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Rel. p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgado em 18/11/1992)

[546] "Está fora de dúvida, portanto, que existe um conceito restritivo de faturamento em direito privado, decorrente da emissão de faturas, que podem gerar títulos de crédito, mas esse conceito é distinto do conceito comum de faturamento, que tem o sentido de receita, inclusive para efeitos tributários (...)." (BOITEUX, Fernando Netto. "Incidência da Cofins sobre as variações cambiais". In **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 101, fevereiro/2004, p. 171.)

[547] "Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza."

[548] "Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS. - A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar. - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social "contidas no artigo 9º, e das expressões "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação,

Em decorrência de crise econômica ocorrida no final da década de 1990, o governo federal buscou aumentar a arrecadação através da ampliação da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS. O art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/998 alterou a base de cálculo da contribuição, a partir de uma redefinição do conceito de receita bruta, que passou a equivaler à "totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."

Nota-se que a Lei nº 9.718/1998 promoveu uma alteração na base de cálculo que extrapolou os limites do conceito de faturamento, estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal como "a receita bruta da venda de bens e prestação de serviços", para tentar abarcar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica (como receitas financeiras, não operacionais, etc.). Menos de um mês depois da publicação da citada lei ordinária foi promulgada a EC nº 20/1998 que alterou a regra de competência para admitir a incidência sobre "a receita ou o faturamento".[549]

Novamente a questão chegou ao Supremo Tribunal Federal, que, no julgamento dos RREE 346.084/PR e 390.840/MG, declarou a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS/COFINS promovido pelo art. 3º, §1º da Lei 9.718/1998.[550]

A despeito dos precedentes firmados sobre o tema no RE 150.755-1/PE e na ADC 01/DF, o julgamento não foi pacífico.

---

produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, aquela publicação,..." constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991." (STF, Tribunal Pleno, ADC 1, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgado em 01/12/1993)

[549] "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
(...)
b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)"

[550] CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (STF, Tribunal Pleno, RE 390840, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/11/2005)

Em seu voto, o Min. Relator Marco AURÉLIO fez uma exortação à jurisprudência dominante na Corte até então, que privilegiava a manutenção dos conceitos de direito privado na forma do art. 110 do CTN. No caso, é importante lembrar, o STF não adotou um conceito de direito privado, mas um conceito pré-constitucional autônomo de faturamento, criado pela legislação tributária. De todo modo, o voto foi no sentido de privilegiar os limites semânticos conferidos pelo STF ao conceito de faturamento, coincidentes com a receita bruta da venda de bens e prestação de serviços.[551]

O voto mais enfático em defesa da Constitucionalidade da Lei 9.718/1998 veio do Min. Gilmar MENDES, que rechaçou de pronto qualquer argumentação no sentido de que o STF teria estabelecido um conceito específico de faturamento. De acordo com sua argumentação, a pretendida cristalização de uma possibilidade interpretativa adotada em uma dada circunstância seria antidemocrática, com grave prejuízo à força normativa da Constituição.[552]

Nesse sentir, as normas constitucionais estariam sempre abertas à reinterpretação com vistas à finalidade institucional que pretendem atingir. No caso das regras atributivas de competência previstas no art. 195, afirmou o Ministro que estas deveriam

---

[551] "Tivesse o legislador parado nessa disciplina, aludindo a faturamento sem dar-lhe, no campo da ficção jurídica, conotação discrepante da consagrada por doutrina e jurisprudência, ter-se-ia solução idêntica à concernente à Lei nº 9.715/98. Tomar-se ia o faturamento tal como veio a ser explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1-DF, ou seja, a envolver o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, e de serviços. Respeitado estaria o Diploma Maior ao estabelece, no inciso I do artigo 195, o cálculo de contribuição para o financiamento da seguridade social devido pelo empregador, considerado o faturamento. Em última palavra, ter-se-ia a observância da ordem natural das coisas, do conceito do instituto que é o faturamento, caminhando-se para o atendimento da jurisprudência desta corte." (STF, Tribunal Pleno, RE 390840, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/11/2005)

[552] Ao contrário do que pretende o recorrente, a Corte rejeitou qualquer tentativa de constitucionalizar eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional.

O STF jamais disse que havia um específico conceito constitucional de faturamento. Ao contrário, reconheceu que ao legislador caberia fixar tal conceito. E também não disse que eventuais conceitos vinculados a operações de venda seriam os únicos possíveis. Não fosse assim, teríamos que admitir que a composição legislativa de 1991 possuía um poder extraordinário. Por meio da Lei Complementar nº 71, teriam aqueles legisladores fixado uma interpretação dotada da mesma hierarquia da norma constitucional, interpretação esta que estaria infensa a qualquer alteração, sob pena de inconstitucionalidade.

Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à Constituição. Representaria, ainda, significativo prejuízo à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade. Tal perspectiva é sobretudo antidemocrática, uma vez que impõe às gerações futuras uma decisão majoritária adotada em uma circunstância específica, que pode não representar a melhor via de concretização do texto constitucional." (STF, Tribunal Pleno, RE 346084, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/11/2005)

ser interpretadas a partir de uma ponderação entre as necessidades de caixa da seguridade social e as possibilidades dos contribuintes.[553]

Não é preciso muito esforço para perceber que, ao contrário do que alega o Ministro, esta posição retiraria qualquer força normativa da regra de competência haja vista que, segundo tentou-se demonstrar no capítulo 3, tais normas tem como finalidade a proteção dos contribuintes contra exações não admitidas constitucionalmente. Assim, é absolutamente necessário que as mesmas ostentem densidade semântica suficiente para delimitar a atuação do legislador, o que não seria atingido se forem compreendidas "institucionalmente".

O Min. Cezar PELUSO, por sua vez, trouxe fundamentação mais coerente com a teoria da incorporação *prima facie* das formas jurídicas e com a mutação conceitual: inicialmente, apontou que, não tendo a CF/88 se preocupado em definir um conceito por ela utilizado, o intérprete deve buscar o significado no ordenamento jurídico.[554]

Em seguida, lembrou que o conceito de faturamento oriundo do direito comercial seria excessivamente restritivo, e a evolução histórica autorizaria revê-lo "para que passasse a denotar agora as vendas realizadas pela empresa e relacionadas à sua 'atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços".[555]

---

[553] "A seguridade social, autêntica realidade institucional disciplinada constitucionalmente entre nós, obriga o legislador a promulgar um complexo normativo que assegure sua existência, funcionalidade e utilidade pública e privada. A fonte de custeio da seguridade social, prevista no art. 195, I, da Constituição, que serve de parâmetro à alegação de inconstitucionalidade ora em exame, por certo não encontra no texto da Carta disciplina suficiente ou exaustiva. Ao contrário, assume feição típica das instituições. Não há, ali, um conceito estático de folha de salários, de rendimentos, de receita, de faturamento ou de lucro. Como realidade institucional, aquela fonte de custeio assume feição dinâmica, em que a definição de seu conteúdo está aberta a inúmeras concretizações. (...)
Enfim, a faculdade confiada ao legisaldor de regular o complexo institucional da seguridade, assim como suas contes de custeio, obriga-o a compatibilizar o dever de contribuir do indivíduo com o interesse da comunidade. Essa necessidade de ponderação entre o interesse individual e o interesse da comunidade é, todavia, comum a todos os direitos fundamentais, não sendo uma especificidade da seguridade social." (STF, Tribunal Pleno, RE 346084, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/11/2005)

[554] "Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo faturamento. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se já correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando u'a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual,guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico." (STF, Tribunal Pleno, RE 390840, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/11/2005)

[555] "A fatura, emitida pelo vendedor, sempre representou a compra e venda mercantil, que, no contexto da legislação comercial então vigente, era a expressão genérica das vendas inerentes ao exercício da atividade do comerciante. Com a deslocação histórica do fato sobre a importância econômica e a

Em outras palavras, o conceito de faturamento deveria ser compreendido com a totalidade das receitas operacionais da pessoa jurídica (ainda que não decorrentes da venda de bens ou prestação de serviços).

Prevaleceu a tese da inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei 9.718/1998. Todavia, ainda não foi decidida a reconstrução do conceito de faturamento proposta pelo Min. Cezar PELUSO, que corresponderia à totalidade das receitas operacionais da pessoa jurídica (e não apenas aquela decorrentes da venda de bens e prestação de serviços, como definido na ADC nº 01).

Recentemente a proposta do Min. Cezar PELUSO foi incorporada à legislação tributária através da Lei nº 12.973/2014 (art. 2º c/c arts. 52, 54 e 55), que requalificou o faturamento (base de cálculo do PIS/COFINS no regime cumulativo) como a soma das receitas da atividade principal da pessoa jurídica, e manteve a definição de receita (base de cálculo do PIS/COFINS no regime não-cumulativo) como a totalidade das receitas auferidas "independentemente de sua denominação ou classificação contábil."

De todo modo, o julgamento dos RREE 346.084/PR e 390.840/MG reafirmou a existência de conceitos classificatórios de faturamento e receita (ainda que construídos pelo direito tributário), que não poderiam ser desprezados pelo legislador ordinário. Não foi, contudo, analisada a mutação conceitual do vocábulo *faturamento* pretendida pelo Min. Cezar PELUSO.

Outros dois casos de grande repercussão relativos à delimitação da faixa de competência prevista no art. 195, inciso I, alínea *b*, da CF/88 (receita ou faturamento), foram julgados recentemente pelo Plenário do STF.

O primeiro tratava da incidência do PIS/COFINS sobre receitas inadimplidas, isto é, sobre operações de venda (em sentido amplo) realizadas, mas cujos valores deixaram de ser pagos pelos clientes. Por larga maioria, o Plenário do STF acolheu o

---

tipificação dogmática da atividade negocial, do conceito de comerciante para o de empresa, justificava-se rever a noção de faturamento para que passasse a denotar agora as vendas realizadas pela empresa e relacionadas à sua 'atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços', como consta hoje do art. 966 do Código Civil. (...) Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação. (...) Sr. Presidente, gostaria de enfatizar meu ponto de vista, para que não fique nenhuma dúvida ao propósito. Quando me referi ao conceito de construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço, quis significar que tal conceito está ligado à ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultado do exercício de atividades empresariais típicas." (STF, Tribunal Pleno, RE 390840, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/11/2005)

voto do Min. Dias TOFFOLI no sentido de que, pelo princípio contábil da competência, a receita está materializada no momento em que realizado o negócio jurídico (quando ocorre a disponibilidade jurídica), sendo irrelevante para a configuração do fato gerador o posterior recebimento de tais valores.[556] Isso porque, mesmo em caso de inadimplemento o contribuinte permanecerá exigindo tais valores do cliente.

De fato, à luz do art. 195 da CF/88 não parece inconstitucional a exigência do PIS/COFINS de acordo com o regime de competência (isto é, no momento em que realizada a venda). Entretanto, olvidou o Tribunal que há grave iniquidade na aplicação do aludido dispositivo, na medida em que a legislação é omissa quanto à possibilidade de estornar receitas inadimplidas, o que seria mandatório à luz do art. 145, §1º da CF/88. Seria um exemplo de derrotabilidade da regra, pois embora a elaboração legislativa se enquadre no dispositivo constitucional, ela viola direitos individuais do contribuinte (dentro os quais, sobressai o direito de não se sujeitar à tributação aonde inexiste riqueza disponível), ao deixar de prever hipótese de neutralização dos efeitos tributários da inadimplência.[557]

---

[556] "TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA. 1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/¨76). 2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. 3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas. 4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva. 5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (STF, Tribunal Pleno, RE 586482, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 23/11/2011)

[557] Com conclusões semelhantes, para a hipótese de inadimplência frente ao ICMS: ÁVILA, Humberto. "ICMS como Imposto sobre o Consumo. Inocorrência de Prestação de Onerosa de Serviço de Comunicação no Caso de Inadimplemento do Consumidor." In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 186. São Paulo: Dialética, Março/2011, p. 113.

Por fim, é vale mencionar o julgamento proferido nos autos do RE 240.785 no qual o STF declarou a não incidência do PIS/COFINS sobre o ICMS incidente sobre a receita de venda das empresas.[558] O voto do Min. Marco AURÉLIO acolhido por apertada maioria, foi no sentido de que o ICMS é receita dos estados, que apenas transita pelo patrimônio dos contribuintes.[559] Em outras palavras, o conceito de receita e faturamento previstos no Texto Constitucional não toleraria a incidência sobre valores que já se sabe de antemão não serem destinados a compor o patrimônio do contribuinte. Haveria a necessidade de verificar a definitividade do ingresso.

O Min. Gilmar MENDES, que ficou vencido, proferiu longo voto no sentido de que seria descabida a exclusão de quaisquer custos dos conceitos de receita e faturamento, sob pena de tais conceitos acabarem reduzidos à renda (que pressupõe um resultado líquido).[560] Nessa linha, aduziu (com acerto) que a manutenção dos custos na

---

[558] "TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento." (STF, Tribunal Pleno, RE 240785, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 08/10/2014)

[559] "As expressões utilizadas no inciso I do artigo 195 em comento hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina e jurisprudencialmente. Por isso mesmo, esta Corte glosou a possibilidade de incidência da contribuição, na redação primitiva da Carta, sobre o que pago àqueles que não mantinham vínculo empregatício com a empresa, emprestando, assim, ao vocábulo "salários", o sentido técnico-jurídico, ou seja, de remuneração feita com base no contrato de trabalho – Recurso Extraordinário nº 128.519-2/DF. Jamais imaginou-se ter a referência à folha de salários como a apanhar, por exemplo, os acessórios, os encargos ditos trabalhistas resultantes do pagamento efetuado. Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação." (STF, Tribunal Pleno, RE 240785, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 08/10/2014)

[560] "Ressalte-se que a EC 20/1998 não alterou esta orientação, uma vez que apenas incluiu, ao lado das receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços, outras formas de receitas (v.g. aluguéis, prêmios de seguros etc.). Isto é, a referida emenda constitucional apenas alargou a base de cálculo da COFINS, sem retirar ou substituir qualquer conteúdo pré-existente. Assim, inequivocamente, a COFINS não incide sobre a renda, sobre o incremento patrimonial líquido, que considera custos e demais gastos que viabilizaram a operação (como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro), mas sobre o produto das operações (antes da EC n. 20/1998: as operações restringiam-se a vendas e prestações de serviços), da mesma maneira que outros tributos como o ICMS e o ISS. (...)

A rigor, nos tributos reais, é irrelevante se a operação é superavitária ou deficitária; se houve lucro ou prejuízo; ou se incidem outros tributos, sejam federais, estaduais, municipais ou estrangeiros. Somente o valor final da operação interessa à tributação sobre atividades negociais como a compra e venda e a prestação de serviços. Ora, se a importância correspondente ao ICMS integra o valor da operação final, na linha do decidido pelo Plenário no RE 212.209/RS, constitui também produto da venda ou da prestação

base de cálculo é mera técnica de apuração dos tributos incidentes sobre o consumo, de modo que inexistiria violação ao conceito de receita, esta de fato auferida pelo contribuinte, ainda que acompanhada de um custo relativo ao ICMS.

Posteriormente, reiterou seu entendimento (equivocado) de que as discussões quanto às fontes de financiamento da seguridade social deveriam levar em consideração as necessidades arrecadatórias do sistema brasileiro.[561] Embora se considere acertado o argumento técnico (receita engloba os custos), rejeita-se a pretensão de vincular a interpretação de dispositivos constitucionais a tais argumentos consequencialistas, pois tal medida acarretaria, na prática, à validação de toda e qualquer pretensão estatal na seara tributária.

6.6. Contribuição social sobre o valor aduaneiro.

O art. 195 da CF/1988[562] (com a redação dada pela EC nº 42/2003) autoriza a União a instituir contribuições sociais sobre a importação de mercadorias, como forma de equalizar a carga tributária das aquisições internas (submetidas ao PIS/COFINS) àquelas realizadas com empresas no exterior. Já o art. 149[563] (alterado pela EC nº

---

de serviço e faturamento do contribuinte, da mesma maneira que os outros fatores do preço das mercadorias e serviços." (STF, Tribunal Pleno, RE 240785, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 08/10/2014)

561 "Destaque-se, ainda, que o esvaziamento da base de cálculo da COFINS redundará em expressivas perdas de receitas para a manutenção da seguridade social. No entanto, mais do que a impressionante cifra de 12 bilhões de reais, prevista pelos dados da Secretaria da Receita Federal como perda de arrecadação, apenas no primeiro ano, em virtude da exclusão do valor do ICMS da base de cálculo da COFINS, preocupa-me a ruptura do próprio sistema tributário. Com efeito, inevitavelmente o provimento do presente recurso extraordinário acarretará (i) a discussão sobre o enquadramento como receita bruta, ou não, de vários fatores recebidos pelo contribuinte da COFINS no curso de operações de compra e venda, prestação de serviços e demais atividades e (ii) o aumento significativo da complexidade e do custo de administração do sistema, em virtude da consideração das peculiaridades de cada fator componente do faturamento. (...) Em suma, incentivar engenharias jurídicas para identificar exceções e lacunas no sistema tributário só desonera o contribuinte no curto prazo, pois invariavelmente obriga o Estado a impor novos tributos. No entanto, tal incentivo torna o sistema mais complexo e, consequentemente, menos eficiente, aumentando não só o custo do Estado de arrecadar valores para financiar seus custos, como o do contribuinte para calcular e recolher suas obrigações tributárias." (STF, Tribunal Pleno, RE 240785, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 08/10/2014)

562 "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar."

563 "Art. 149. (...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (...)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

33/2001), definiu as bases de cálculo possíveis das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, como sendo "o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro"

Entretanto, ao instituir o PIS e a COFINS sobre a importação de bens e serviços, o art. 7º da Lei nº 10.865/2004[564] extrapolou os limites estabelecidos pela Constituição, na medida em que elegeu como base de cálculo das contribuições o valor aduaneiro acrescido do ICMS e das próprias contribuições.

Poucas vezes o legislador se mostrou tão descuidado com os limites semânticos das regras constitucionais de competência tributária; nesta hipótese, o dispositivo legal afirma expressamente que está acrescendo determinadas materialidades (ICMS e PIS/COFINS-importação) ao valor aduaneiro, conceito jurídico constitucionalizado que deveria ser o limite da sua atuação. Talvez por isso, o Supremo Tribunal Federal tenha decidido à unanimidade pela inconstitucionalidade do aludido dispositivo.[565]

---

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro"

[564] "Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições; (...)"

[565] "Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. (...) 4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a , da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. 8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (STF, Tribunal Pleno, RE 559937, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 20/03/2013)

De relevante, vale destacar o trecho do voto da Min. Ellen GRACIE no qual afirma que o poder tributário somente pode ser exercido nos termos estatuídos pelo Texto Constitucional, o que, no caso das contribuições, exige a observância das finalidades estabelecidas e também das materialidades delineadas nos arts. 195 e 149 da CF/88.[566]

6.7. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Questão das mais tormentosas reside na definição do alcance da faixa de competência relativa ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, estabelecida no art. 153, III, da CF/88.[567]

A própria existência de um conceito de renda é controvertida na doutrina, existindo aqueles[568] que conceituam como um acréscimo ao patrimônio do contribuinte, tal como definido no direito privado.[569] Outros que rejeitam a existência de um conceito, preferindo admitir que existiria apenas uma noção de renda sem fronteiras

---

[566] "Há, entre o art. 149, de um lado, e o art. 195 da Constituição, de outro, uma relação de complementaridade. As normas constantes de tais artigos têm de ser combinadas è coordenadas para fins de compreensão da extensão e do modo de exercício da competência relativa à instituição das contribuições de seguridade social. (...) Há quem diga que o elenco de bases econômicas, constante do art. 149, § 2º, III, a, não seria taxativo e que só o rol encontrado nos incisos do art. 195, relativo especificamente às contribuições de seguridade social, é que teria tal característica, ressalvado o exercício da competência residual outorgada pelo art. 195, § 4o . É nesse sentido, e.g., a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário, 21a edição, Saraiva, 2009, p. 45.
Não há dúvida de que as contribuições caracterizam se, principalmente, por impor a um determinado grupo de contribuintes - ou, potencialmente, à toda a sociedade, no que diz respeito às contribuições de seguridade social - o custeio de atividades públicas voltadas à realização de fins constitucionalmente estabelecidos e que não havia, no texto originário da Constituição, uma pré-definição das bases a serem tributadas, salvo para fins de custeio da seguridade social, no art. 195. Ou seja, o critério da finalidade é marca essencial das respectivas normas de competência. (...)
Mas a finalidade não foi o único critério utilizado pelo Constituinte para definir a competência tributária relativa à instituição de contribuições. Relativamente às contribuições de seguridade social, também se valeu, já no texto original da Constituição, da enunciação de bases econômicas ou materialidades (art. 195, I a III), nos moldes, aliás, do que fez ao outorgar competência para instituição de impostos (arts. 153, 155 e 156). A Constituição de 1988, pois, combinou os critérios da finalidade e da base econômica para delimitar a competência tributária relativa à instituição de contribuições de seguridade social. Mas, em seu texto original, é verdade, aparecia a indicação da base econômica tributável corno critério excepcional em matéria de contribuições, porquanto todas as demais subespécies (sociais gerais, de intervenção no domínio econômico e do interesse das categorias profissionais) sujeitavam-se apenas ao critério da finalidade, dando larga margem de discricionariedade ao legislador. (STF, Tribunal Pleno, RE 559937, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 20/03/2013)

[567] "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)
III - renda e proventos de qualquer natureza;"

[568] GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 179. ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34. BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 72.

[569] OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto sobre a Renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 67 e sgts.

definidas (em termos tipológicos).[570] Via de regra, tanto uns como outros admitem como adequada a definição de renda constante no art. 43 do Código Tributário Nacional.[571]

Como não poderia deixar de ser, a questão foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal inúmeras vezes.

O primeiro precedente a ser escrutinado tratava da incidência do imposto na distribuição de lucros apurados pela pessoa jurídica a seus acionistas na forma do art. 38 da Lei nº 4.506/1964.[572] Em votação unanime, o Plenário do Supremo Tribunal Federal seguiu o voto do Min. Carlos VELLOSO[573] que declarou a inconstitucionalidade do dispositivo ao argumento de que a distribuição de lucros não se conceituaria como renda nem pela teoria da renda-produto, nem pela teoria da renda-acréscimo.[574]

---

[570] "Ao se falar de um conceito de renda presente no texto constitucional, não se deve ignorar que o conceito, objeto de análise, deve comportar um grau relativo de indeterminação (o que o aproxima mais de um conceito jurídico tipológico, isto é, uma espécie de tipo, ou uma noção)." (POLIZELLI, Victor Borges. **Princípio da Realização da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 131)

[571] BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto sobre a Renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 282.

[572] "Art. 37. O impôsto de Renda, previsto no artigo 18, da Lei número 4.154, de 28 de novembro de 1962, será cobrado à razão de 28% (vinte e oito por cento);

§ 1º As pessoas jurídicas enumeradas nas letras a e b do § 1º, do artigo 18 da Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1962, pagarão o impôsto de que trata êste artigo à razão de 15% (quinze por cento) e de 10% (dez por cento), respectivamente.

§ 2º Considera-se lucro real, para os efeitos desta lei, o lucro operacional da emprêsa, acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais.

Art. 38. Além do impôsto de que trata o artigo anterior, será cobrado o impôsto de 7% (sete por cento) sôbre os lucros distribuídos, sob qualquer título ou forma, exceto os atribuídos ao titular da emprêsa individual e aos sócios das entidades referidas na letra b do § 1º do artigo 18 da Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1962." (Revogado pelo Decreto-Lei nº 62, de 1966)

[573] "não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal. (...) No caso, adotando qualquer das duas teorias, não há que se falar em renda: a) a primeira teoria [renda produto]: não há, promanando da fonte permanente, um elemento novo – a distribuição dos lucros aos acionistas terá trazido para os acionistas o elemento novo; por isso mesmo, os acionistas pagaram o imposto, mediante a sua dedução da fonte, na forma do disposto no art. 11 da Lei 4.154/62; 2ª teoria [renda acréscimo]: não houve acréscimo de valor pecuniário no patrimônio do contribuinte, nada ganhou o contribuinte: sobre o lucro, houve o pagamento do imposto normalmente; a cobrança, nova cobrança, está ocorrendo pelo simples motivo de o lucro estar sendo distribuído." (STF, Tribunal Pleno, RE 117887, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgado em 11/02/1993)

[574] "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuidos. III. - R.E. conhecido e provido." (STF, Tribunal Pleno, RE 117887, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, julgado em 11/02/1993)

Questão semelhante voltou ao Plenário por ocasião do julgamento do RE 172.058[575], em que o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88, que determinava a tributação dos lucros apurados pela empresa sob a sistemática de retenção na fonte, como dividendos auferidos pelo acionista, ainda que não disponibilizados a este último. Não foi, contudo, estabelecido um conceito constitucional de renda, mas apenas a contrariedade do dispositivo legal frente ao art. 43 do CTN.

No julgamento do RE 201.465 o Plenário assentou a constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 8.200/1991, que estabeleceu limitações à dedução da diferença entre o índice da correção monetária de balanços legalmente estabelecido e a inflação efetivamente verificada.[576] Foi rejeitada a alegada violação ao conceito constitucional de renda (vencido o Min. Marco AURÉLIO), notadamente porque não se vislumbrou a existência de um conceito unívoco no Texto Constitucional; como indicou o Min. Moreira ALVES[577], o conceito de renda poderia ser estabelecido infraconstitucionalmente, ainda que submetido aos crivos da razoabilidade e proporcionalidade.

---

[575] "(...) IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 e inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização. (...)" (STF, Tribunal Pleno, RE 172058, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 30/06/1995)

[576] "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI 8.200/91 (ART. 3º, I, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 8.682/93). CONSTITUCIONALIDADE. A Lei 8.200/91, (1) em nenhum momento, modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda referente ao balanço de 1990, (2) nem determinou a aplicação, ao período-base de 1990, da variação do IPC; (3) tão somente reconheceu os efeitos econômicos decorrentes da metodologia de cálculo da correção monetária. O art. 3º, I (L. 8.200/91), prevendo hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, constituiu-se como favor fiscal ditado por opção política legislativa. Inocorrência, no caso, de empréstimo compulsório. Recurso conhecido e provido." (STF, Tribunal Pleno, RE 201465, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, julgado em 02/05/2002)

[577] "Com relação à definição de 'renda', o próprio conceito de 'lucro real' é de natureza legal. A Constituição Federal prevê apenas 'renda' e 'proventos', mas isso não impede que a lei, desde que não seja desarrazoada, possa examinar o conceito de 'renda'. Tanto isso é verdade que, desde o início da cobrança de imposto de renda e da existência de inflação no País, sempre foi cobrado imposto de renda, com relação às pessoas físicas, corrigido monetariamente, sem que jamais se tenha sustentado que isso feria o conceito de 'renda'." (STF, Tribunal Pleno, RE 201465, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, julgado em 02/05/2002)

O quarto caso trata da constitucionalidade do art. 42[578] da Lei 8.981/1995 e do art. 16[579] da Lei 9.065/1995, que limitaram a compensação de prejuízos apurados de anos anteriores ao limite de 30% do lucro tributável. Sem entrar em minúcias quanto ao caso concreto, a matéria em litígio residia em saber se tal limitação à compensação de prejuízos violaria o conceito constitucional de renda.

Mais uma vez o Min. Marco AURÉLIO proferiu voto favorável aos contribuintes,[580] por entender que a tributação anual da renda sem o abatimento dos prejuízos apurados implicaria incidência do imposto sobre o próprio patrimônio dos contribuintes, violando o conceito constitucional de renda. Não há aqui, uma expressa defesa da incorporação dos conceitos de direito privado, até mesmo porque, como visto, a maior parte da doutrina concorda que a CF/88 incorporou a definição de renda contida no art. 43 do CTN.

De todo modo, essa posição ficou vencida pela maioria que adotou a linha do voto da Min. Ellen GRACIE[581], uma concepção legalista de que "o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas". Nesse teor, o direito à compensação de prejuízos relevaria

[578] "Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento."

[579] "Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995."

[580] "O problema mais sério, a meu ver, é que, de forma criativa – reconheço –, sempre em busca de uma receita maior, em que pese a carga tributária, acabou-se por alterar o figurino constitucional relativo ao tributo, ao imposto de renda, no que só se pode admitir a viabilidade da incidência quando se efetua equação em que se consideram receitas e prejuízos, sob pena de desfalque patrimonial, quando há realmente lucro. E a partir do momento em que, interferindo na contabilidade do contribuinte, se dispôs que não se poderia levar em conta, no exercício, mais do que trinta por cento dos prejuízos verificados, passou a existir tributação, sob o rótulo de imposto de renda, sob o patrimônio." (STF, Tribunal Pleno, RE 344994, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, julgado em 25/03/2009)

[581] "É apenas por benesse da política fiscal – atenta a valores mais amplos com o da estimulação da econômica e o da necessidade de criação e manutenção de empregos – que se estabelecem mecanismos com o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento de prejuízos verificados, amis além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. (...) Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório." (STF, Tribunal Pleno, RE 344994, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, julgado em 25/03/2009)

mero benefício fiscal (e não elemento essencial do conceito constitucional de renda), que poderia ser livremente manipulado pelo legislador ordinário.[582]

O Plenário do STF também analisou a constitucionalidade da tributação de lucros de coligadas e controladas no exterior na forma do art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001. Em apertada síntese, a sistemática de tributação em bases universais já determinava o oferecimento dos lucros de coligadas e controladas apurados no exterior à tributação no Brasil (art. 25 da Lei 9.249/1995[583]). Via de regra, tais lucros consideravam-se realizados pela controladora (ou coligada) sediada no Brasil quando os dividendos fossem efetivamente pagos (art. 1º da Lei 9.532/1997).[584]

A sistemática foi alterada pelo art. 74[585] da Medida Provisória 2.158/2001, segundo o qual os lucros de empresas coligada e controladas deveriam ser oferecidos à tributação pela companhia brasileira ao final de cada exercício, independentemente de seu efetivo pagamento.

Os contribuintes se insurgiram novamente, alegando violação ao conceito constitucional de renda, na medida em que a legislação determinava o oferecimento à

---

582 "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (STF, Tribunal Pleno, RE 344994, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, julgado em 25/03/2009)

583 "Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano."

584 "Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço."

585 "Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento."

tributação de valores que poderiam jamais ingressar no patrimônio da empresa (caso a coligada no exterior optasse pelo reinvestimento do lucro apurado, por exemplo).

Apesar do confuso resultado do julgamento (pois não foi formada maioria em relação a nenhum dos votos), o que se conclui é que a maior parte dos votos proferidos não verificou existir violação *in abstrato* ao conceito constitucional de renda (o que acarretaria a invalidade da regra em todas as hipóteses), mas sim uma desproporcionalidade em sua aplicação irrestrita.

Em outras palavras, o Supremo Tribunal Federal entendeu estar diante de um problema de aplicação do direito, e não propriamente de interpretação do conceito de renda insculpido no art. 153, III, da CF/88.

Com efeito, enquanto os Mins. Nelson JOBIM[586] e Marco AURÉLIO[587] mantiveram as posições já defendidas há mais de uma década (o primeiro pelo legalismo puro, e o segundo pela existência de um conceito constitucional de renda equiparado ao acréscimo patrimonial tal como definido no direito privado), a maioria dos integrantes da Suprema Corte preferiu analisar a proporcionalidade da presunção legal.

Assim, a Min. Ellen GRACIE[588] reconheceu a constitucionalidade da realização presumida do lucro apurado por empresas controladas, mas não para coligadas. Já o

---

[586] "Presume a INICIAL a existência de um conceito constitucional "ontológico" de renda. Tal conceito incluiria, "em si" - expressão da INICIAL -, os conceitos de disponibilidade econômica e de disponibilidade jurídica do CTN (Art. 43). (...) Insisto. Isso tudo demonstra que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente da lei. Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de "LUCRO REAL" ou "RENDA" . Não tem nada de material ou essencialista. É um conceito legal. Não há um LUCRO REAL que seja insito ao conceito de RENDA. O conceito de RENDA, para efeitos tributários, é o legal." (STF, Tribunal Pleno, ADI 2588, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/04/2013)

[587] "Nunca é demasia lembrar que a Constituição Federal contém regência inafastável quanto à tipicidade desses tributos. Sob o ângulo da contribuição, o artigo 195, inciso I, alínea "c", remete ao lucro, ou seja, ao resultado da pessoa jurídica, dadas as receitas e as despesas do período. Sob o prisma formal, surge a necessidade, assim, de se considerar o resultado do próprio balanço, o resultado positivo, em termos de lucro do que verificado no período de apuração. No tocante ao imposto, é da maior importância a própria nomenclatura que o reveste - imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza -, pressupondo haja a integração de riqueza, na forma de renda e de proventos de qualquer natureza, ao patrimônio do contribuinte. (...) Enquanto inexistente o ingresso da participação da empresa brasileira no território nacional, enquanto não distribuídos os lucros pela empresa estrangeira com a qual se mantenha laços sob o ângulo da coligação ou do controle, não é dado cogitar do fato gerador do imposto sobre a renda, porque a renda é inexistente e porque não passou a disponibilidade, em si, sob tal ângulo e não do patrimônio, da empresa coligada ou controlada para a brasileira." (STF, Tribunal Pleno, ADI 2588, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/04/2013)

[588] "Julgo necessário distinguir entre as duas categorias que a MP englobou no mesmo artigo: coligadas e controladas. A hipótese de aquisição de disponibilidade criada pela medida provisória, ao que me parece, traduz parcialmente uma ficção legal, que não se coaduna com o entendimento firmado por esta Corte a respeito do que seja aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. (...) 4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros

Min. Joaquim BARBOSA[589] admitiu a legitimidade do art. 74 da MP 2.158-35 para empresas sediadas em paraísos fiscais, e a inconstitucionalidade para as demais.

Por derradeiro, cabe destacar o precedente em que se assentou inexistir qualquer violação ao art. 153, III, da CF/88, em relação ao dispositivo legal que veda a dedutibilidade da CSLL na apuração do IRPJ.[590] A despeito da impropriedade da argumentação dos contribuintes (pois se os tributos incidem sobre o lucro líquido apurado, não faz sentido admitir sua dedução, exceto como benefício fiscal), o voto do Min. Joaquim BARBOSA[591] admitiu a existência de um conceito de renda, ainda que

---

no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. (...) 4.3 - Diferente, no entanto, é a situação em relação às empresas coligadas. (...) Não me parece adequado assemelhá-las para efeito de tratamento tributário às filiais e sucursais, cujos lucros se consideram disponibilizados para a matriz "na data do balanço no qual tiverem sido apurados" (art. 1o, § 1o, a, da Lei n° 9.532/97). (...) Quanto às empresas coligadas, portanto, por ausência de qualquer um dos tipos de disponibilidade previstos no caput do art. 43 do Código Tributário Nacional, considero que o caput do art. 74 da medida provisória em questão violou o disposto no art, 146, inciso III, alínea a da Constituição Federal, que reservou à lei complementar a definição de fato gerador, definição esta que não pode ser ampliada pela legislação ordinária. (STF, Tribunal Pleno, ADI 2588, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/04/2013)

[589] "Em sentido semelhante, o argumento pautado pela possibilidade de o controlador brasileiro dispor sobre a distribuição dos lucros me parece equivocado, com a devida vênia. De acordo com a Constituição, o tributo somente pode incidir sobre a renda distribuída, ainda que essa distribuição se satisfaça com o atendimento dos requisitos do negócio jurídico subjacente, sem que seja imprescindível o efetivo pagamento. (...) Se a empresa estrangeira não estiver sediada em um "paraíso fiscal", a autoridade tributária deve argumentar e provar a evasão fiscal, isto é, a ocultação do fato jurídico tributário ou da obrigação tributária. Essa argumentação e essa prova fazem parte da motivação do ato de constituição do crédito tributário, que deve ser plenamente vinculado. Ante o exposto, conheço da ação direta de inconstitucionalidade e a julgo parcialmente procedente, para dar interpretação conforme à Constituição ao art. 74 da MP 2.158-35, de modo a limitar sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos por "paraísos fiscais". (STF, Tribunal Pleno, ADI 2588, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/04/2013)

[590] CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DEVIDO PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO. ALEGADAS VIOLAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 153, III), DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS (ART. 146, III, A), DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, § 1º) E DA ANTERIORIDADE (ARTS. 150, III, A E 195, § 7º). 1. O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária. 2. É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. (STF, Tribunal Pleno, RE 582525, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 09/05/2013)

[591] A Constituição de 1988 permite a tributação da "renda e proventos de qualquer natureza" (art. 153, III) sem estipular, expressamente, um conceito para renda ou para proventos, que são as bases de cálculo constitucionais do tributo. Por outro lado, não há um conceito ontológico para renda, de dimensões absolutas, caráter imutável e existente independentemente da linguagem, que possa ser violado pelo legislador complementar ou pelo legislador ordinário, dado que se está diante de um objeto cultural. (...) Assim, nos quadrantes do sistema constitucional tributário, o conceito de renda somente pode ser estipulado a partir de uma série de influxos provenientes do sistema jurídico, como a proteção ao mínimo existencial, o direito ao amplo acesso à saúde, a capacidade contributiva, a proteção à livre iniciativa e à

fluido (mas não em termos tipológicos), que fosse passível de reconstrução a partir de influxos da econômica e contabilidade, bem como aos princípios da capacidade contributiva e da proteção ao mínimo existencial.

Assim, o que se conclui é que o Supremo Tribunal Federal jamais chancelou a existência de um conceito classificatório de renda extraído diretamente da Constituição Federal. É bem possível que essa negação à um conceito constitucional de renda decorra da ampla aceitação do art. 43 do CTN como concretizador da regra de competência (tanto pela doutrina, quanto pela jurisprudência). Todavia, essa posição jamais impediu a Corte de analisar a legitimidade da legislação ordinária do imposto sobre a renda à luz da CF/88, ou de princípios constitucionais (capacidade contributiva) e postulados aplicativos (razoabilidade e proporcionalidade).

6.8. Perspectivas da jurisprudência do STF.

Como visto, o julgamento realizado em 1994 que declarou a incorporação do conceito de salário ao art. 195, I, da CF/88[592] inaugurou uma longa fase, na qual prevaleceu a tese da incorporação das formas de direito privado para definição das regras de competência tributária, que seriam construídos através de conceitos classificatórios (exceto para o imposto sobre a renda). O último julgamento representativo desta vertente interpretativa foi a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS/COFINS pela Lei nº 9.718/1998, através dos RREE 346.084/PR e 390.840/MG.

Essa corrente foi majoritária na suprema Corte por cerca de 25 anos (de 1994 até 2009), quando foi julgado o RE 592905, que marcou uma inflexão na jurisprudência pretoriana ao definir a incidência de ISS sobre operações de *leasing*.[593] Posteriormente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal começou a flexibilizar estas concepções, especialmente para afastar a restrição da competência tributária em razão das formas contratuais utilizadas pelos contribuintes (ainda que, na maior parte dos casos, não se tenha chegado à uma negação dos conceitos construídos pela jurisprudência).

---

atividade econômica, e de outros sistemas com os quais o Direito mantém acoplamentos, como o sistema econômico e o contábil. (STF, Tribunal Pleno, RE 582525, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 09/05/2013)

[592] STF, Tribunal Pleno, RE 166772, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994.

[593] STF, RE 547.245, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009.

Há, portanto, em maior ou menor grau, uma aproximação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal atual com a doutrina de LOBO TORRES e especialmente RIBEIRO[594], que defendem que a interpretação das regras tributárias depende do tributo em questão: uma interpretação teleológica para conceitos tecnológicos (ICMS, IPI e ISS); uma interpretação civilística quando se utilizou inequivocamente de formas de direito privado (ITCMD, IPTU e ITR) e uma interpretação econômica para os casos de conceitos econômicos (remuneração, renda, receita e faturamento).

Embora se discorde de diversas premissas teóricas adotadas por tais autores (especialmente a interpretação econômica, a expansividade dos princípios como capacidade contributiva, igualdade e solidariedade sobre regras e a prevalência de tipos), forçoso reconhecer que há pontos de aproximação com a incorporação *prima facie* de formas jurídicas de VELLOSO (à qual se aderiu com pontuais observações). Tanto uma corrente quanto a outra, reconhecem a existência de uma atividade decisória na interpretação, a influência do contexto constitucional na interpretação das normas constitucionais, e rejeitam a concepção tradicional que toma o direito tributário como um mero direito de sobreposição. Em suma, ambas admitem uma alteração conceitual no momento da incorporação do conceito ao Texto Constitucional, ainda que a corrente de VELLOSO pretenda reduzir o espectro dessa mutação e se afaste de concepções puramente econômicas ou consequencialistas. Há, contudo, nítidas divergências em relação aos limites que vinculam o legislador na densificação das normas atributivas de competência, posto que a doutrina de LOBO TORRES não identifica limites rígidos e conhecidos de antemão a este expediente, mas limites identificáveis *ex post facto* (o que é coerente com o pensamento tipológico e a confusão entre interpretação e aplicação adotadas pelo autor).

Em relação à mutação da jurisprudência anterior, o Supremo Tribunal Federal não parece ter quaisquer reservas em admitir que a evolução social interfere na interpretação das regras de competência tributária, permitindo a adequação das normas ao tempo. A despeito disso, ainda não foram lançados critérios seguros para definir quando esta mutação será válida, e quando será necessária a promulgação da emendas ao texto. Tampouco foi debatida a necessidade de conferir segurança jurídica aos atos

[594] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 121-122.

praticados pelos contribuintes que confiaram na jurisprudência anterior, a partir da atribuição de efeitos prospectivos à essas decisões.[595][596]

Essas as discussões que, acredita-se, irão permear a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (e também da administração pública e do poder legislativo por arrastamento) nos anos que se seguem.

[595] "Eventual nova decisão da Corte, uma vez que importa modificação da ordem jurídica material (ainda que não formal), apenas poderá afetar os fatos futuros, não se admitindo que lhe sejam atribuídos efeitos retroativos ou ex tunc. Nessas hipóteses, a única forma de conciliar a possibilidade de modificação do entendimento da corte com o respeito ao conteúdo essencial a segurança jurídica é reconhecer à nova orientação eficácia ex tunc." (BARROSO, Luís Roberto. **Mudança na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais**. Parecer.)

[596] "a mesma técnica, os mesmos critérios de segura aplicação do princípio da irretroatividade das leis devem reger a irretroatividade das modificações jurisprudenciais. É evidente que a confiança está pressuposta, como confiança sistêmica, difusa. Todos devem acreditar, crer, confiar honestamente nos comandos do legislador e dos tribunais superiores. E isso se protege." (DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar.** São Paulo: Noeses, 2009, p. 595)

CONCLUSÕES

1. O direito é um sistema comunicacional que, não apenas se opera, mas principalmente, é *produzido* pela linguagem, o que atrai uma série de consequências, notadamente em razão da flexibilidade que é inerente àquela.

2. Todo nome é convencionalmente atribuído a um objeto a partir de uma generalização de modo a tornar possível a comunicação ao seu destinatário. A seleção de características rígidas para estabelecer uma generalização (conceito) não impede a atualização deste mesmo conceito conforme o evoluir da linguagem e da vida social.

3. Nesse sentir, prevalece a dissecção da realidade em conceitos, que classificam os fatos da realidade através de notas distintivas, com a identificação dos casos semelhantes para que a eles sejam imputadas idênticas consequências jurídicas.

5. Os princípios que informam o direito tributário (como a legalidade) exigem a maior cognoscibilidade possível quanto aos elementos da obrigação tributária (ainda que uma determinabilidade absoluta seja impossível), o que revela a primazia da função limitadora da norma tributária, aproximando-as do pensamento por conceitos.

6. A indicação, já no Texto Constitucional, das competências tributárias pelos nomes dos impostos e contribuições sociais que podem ser instituídos através de institutos jurídicos distintos e inconfundíveis, tem por objetivo trazer maior segurança jurídica aos contribuintes, por trazer um limite material à própria competência legislativa delegada.

7. Algumas peculiaridades da CF/88 como o federalismo entre três ordens de governo, a rigidez do sistema de repartição de competências e a necessidade de conferir segurança jurídica aos contribuintes, evitando-se múltiplas incidências sobre os mesmos fatos jurídicos, autorizam a conclusão de uma tendência à utilização de conceitos classificatórios nas normas constitucionais de repartição de competência tributária.

8. Quanto ao seu conteúdo, as normas de competência são dotadas de densidade normativa e conteúdo eminentemente jurídico, o que é incompatível com um reenvio ao nível constitucional.

9. Não é possível estabelecer aprioristicamente uma metodologia para a sua reconstrução: esta dependerá da argumentação jurídica e da força das justificativas apresentadas. Nessa argumentação deverão ter primazia os argumentos semânticos e sistemáticos, eis que decorrem diretamente do texto positivado (logo, privilegia a

representatividade democrática) e conferem coerência, segurança e previsibilidade ao ordenamento.

10. Os argumentos históricos e genéticos, por sua vez, passariam a ter relevância quando os argumentos linguísticos e sistemáticos não sejam suficientes para justificar adequadamente uma interpretação, restando mais de uma opção igualmente coerente. Já os argumentos consequencialistas seriam meramente retóricos, sem peso para justificar uma ou outra decisão.

11. Nesse sentido, a teoria que defende a incorporação *prima facie* propõe um ponto de partida e um limite para a reconstrução: os conceitos constitucionais são formados a partir das formas jurídicas preexistentes (sejam elas de direito privado, de direito tributário ou qualquer outro ramo), cabendo sua deformação conceitual para a adequação de tais institutos ao contexto constitucional, sempre dentro dos limites admitidos pela interpretação literal (cognitiva).

12. Os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade não têm o condão de autorizar a criação de novos tributos no Brasil, pois o exercício do poder tributário foi expressamente delimitado pelas regras de competência inseridas no Texto Constitucional, deixando pouca liberdade nesse âmbito para a União e nenhuma para os Estados e Municípios.

13. Por outro lado, os princípios exercem influência na construção da norma de competência através da escolha, dentre as possibilidades semânticas contidas no sentido literal possível, daquela que melhor atenda aos princípios constitucionais.

14. A mutabilidade (tecnológica, econômica, política e social) pode criar novas realidades análogas aos conceitos anteriormente estabelecidos, que acabam sendo incorporadas no mundo dos fatos aos conceitos jurídicos, no que se denomina mutação conceitual.

15. Essa mutação conceitual pode acarretar uma mudança de interpretação nos dispositivos que limitam as regras de competência tributária, o que implica na modificação tácita da competência atribuída. Contudo, a mutação conceitual somente poderá atingir novas realidades, que não poderiam ter sido previstas pelo Constituinte de 1988.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**, 2ª ed. SILVA, Virgílio Afonso da (trad.). São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **O Abuso na Instituição de Contribuições pela União e o Federalismo Fiscal Brasileiro**. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: UERJ, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ANDRADE, José Maria Arruda. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

_____. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Lei Tributária à Análise Econômica do Direito" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. "Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico" in **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, jan/fev/mar/2010, nº 21. Disponível em http://www.direitodoestado.com.br Acesso em 09.09.2016.

_____. "Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica". In: ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.) **Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, 2014, nº 32.

_____. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. "A Doutrina e o Direito Tributário" in ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. "Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária." In. GRUPPENMARCHER, Betina Treiger (coord.) **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. "Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo." In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz et. al. (coord.) **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, 2013, nº 29.

_____. "ICMS como Imposto sobre o Consumo. Inocorrência de Prestação de Onerosa de Serviço de Comunicação no Caso de Inadimplemento do Consumidor." In **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, Março/2011, nº 186.

_____. "Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social" in GRECO. Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. "Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência." In **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público. Nº 17. Jan/Fev/Mar, 2009. Disponível em: http://www.direitodoestado.com.br Acesso: 04/10/2014.

_____. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008**.**

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª ed. atual. por DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Elisão Tributária: limites normativos.** Tese de Livre-Docência. São Paulo: USP, 2008.

_____. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. TAKANO, Caio Augusto. "Entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade: a questão da tributação dos dividendos na Lei nº 12.973/2014." In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, vol. 19. São Paulo: Dialética, 2015.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. Tese de Doutorado São Paulo: PUC, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional Contemporâneo**, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. BARBOSA, Marcus Vinicius Cardoso. "Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro" in **Universitas JUS**, vol. 27, n. 1. Brasília: UNICEUB, 2016. Disponível em www.publicacoesacademicas.uniceub.br Acesso em 05.10.2016.

_____. **Mudança na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais**. Parecer disponível em http://www.luisrobertobarroso.com.br/ Acesso em 07.11.2016

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BEISSE, Heinrich. "O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã." In: MACHADO, Brandão (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BOITEUX, Fernando Netto. "Incidência da Cofins sobre as variações cambiais". In **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, fevereiro/2004, nº 101.

BOSELLO, Furio. "A Formulação da Norma Tributária e as Categorias Jurídicas Civilísticas." In: MACHADO, Brandão (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BRITTO, Lucas Galvão de. "Dividir, Definir e Classificar: conhecer é recortar o mundo." In CARVALHO, Paulo de barros (coord.). CARVALHO, Autora Tomazini de (org). **Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, Vol. I.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Mutação Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. "Contribuições de intervenção no domínio econômico – Perfil Constitucional – Inexigibilidade de Contribuição para o INCRA – Questões conexas." in **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, nº 171, dez/2009.

_____. **ICMS**, 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário**, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária** (o significado do parágrafo único do art. 116 do CTN), 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. Notas de atualização em BALEEIRO, Aliomar**. Direito Tributário Brasileiro**, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar.** São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Notas de atualização em BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. "O planejamento tributário e o buraco do Real. Contraste entre a Completabilidade do Direito Civil e a Vedação da Completude no Direito Tributário." In: FERREIRA, Eduardo Paz et. al. (coord.). **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**. Coimbra: Almedina, 2013, Vol. II.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972.

_____. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977.

DORNELLES, Francisco. "O Sistema Tributário da Constituição de 1988" In **Estudos Legislativos do Senado Federal, Vol. IV: Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças**. Disponível em http://www12.senado.gov.br Acesso em 03.07.2014.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 1ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos Informais de Mudança da Constituição: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1986.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas Tributárias e a Convergências das Regras Contábeis Internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

_____. LIMA, Daniel Serra. "A Relação entre os Conceitos Jurídico e Contábil de Ágio Antes e Depois da Reforma da Lei das S/A: o problema da interdisciplinaridade no direito tributário" in MANEIRA, Eduardo; SANTIAGO, Igor Mauler. (coord.). **O Ágio no Direito Tributário e Societário: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GENY, Fr. “O particularismo no direito fiscal” in **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 20, jan/1950. p. 6-31. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/ Acesso em: 24.11.2016.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária” in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. “Tributo e Solidariedade Social.” in GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRAU, Eros Roberto. “A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário” in CARVALHO, Maria Augusta Machado de (coord.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Porque Tenho Medo dos Juízes**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. “Três Papeis da Legalidade Tributária.” In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. “Solidariedade Social e Tributação” in GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y Argumentar**. MEDINA, Silvina Álvarez (trad.). Madrid: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2014.

_____. **Das fontes às Normas**. BINI, Edson (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Distinguiendo: estúdios de Teoria e Metateoria del Derecho**. BELTRÁN, Jordi Ferrer i (trad). Barcelona: Gedisa, 1999.

_____. **Teoría e Ideologia de la Interpretación Constitucional.** CARBONELL, Miguel et. al. (trad.). Madrid: Minima Trotta, 2010.

GUIBOURG, Ricardo A. GHIGLIANI, Alejandro M. GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al Conocimiento Científico**. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para interpretação pluralista e ‘procedimental da Constituição.** MENDES, Gilmar Ferreira (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997.

HART. Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. SETTE-CÂMARA, Antonio de Oliveira (trad.). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição.** MENDES, Gilmar Ferreira (trad.). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

_____. "Limites de la mutación constitucional". In: VILLALÓN, Pedro Cruz (Org.). **Escritos de Derecho Constitucional**, 2ª ed. VILLALÓN, Pedro Cruz (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estúdios constitucionales, 1992.

HORVATH, Estevão. "Conflitos de Competência (IPI, ICMS, ISS, etc.)"in DERZI, Misabel Abreu Machado (org.). **Competência Tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

_____. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

ICHIHARA, Yoshiaki. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.

JALORETTO, Cláudio. **Seis Décadas de Déficit Público no Brasil.** Monografia premiada com menção honrosa no XIV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 2009. Disponível em https://www.tesouro.fazenda.gov.br

JELLINEK, Georg. **Reforma y Mutación de la Constitución**. FÖRSTER, Christian (trad.). Madrid [ES]: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do Direito**, 5ª ed. CORTÊS, Antonio Ulisses (trad.). Lisboa (PT): Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, 8ª ed. MACHADO, João Baptista (trad.) São Paulo: WMFMartins, 2009.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**, 3ª ed. LAMEGO, José (trad.). Lisboa-PT: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.

LESSA, Donovan Mazza. LIMA, Daniel Serra. "A declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS e a impossibilidade de exigir retroativamente o imposto do contribuinte de direito" in PASIN, João Bosco Coelho *et al* (coord.) **Revista de Direito Tributário e Finanças Públicas**, nº 30. Porto Alegre: Magister, janeiro/fevereiro de 2012, p. 5-19.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito (org.). **A Imunidade do Livro Eletrônico**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário**, 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Schubert de Farias. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MANEIRA, Eduardo. "Princípio da Legalidade: Especificação Conceitual x Tipicidade". In **Revista Internacional de Direito Tributário.** Belo Horizonte: vol. 1, n. 1, p. 47/58, jan-jun/2004.

_____. "Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade" in COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.) **Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Forense: Rio de Janeiro, 2013.

MARTINS, Natanael. "A nova contabilidade pós Medida Provisória nº 627/2013: normas contábeis e normas de tributação – dois corpos distintos de linguagem e de aplicação." In. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos).** 5º Vol. São Paulo: Dialética, 2014.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MACCORMICK, Neil. **Argumentação Jurídica e Teoria do Direito**. BARCELLOS, Waldéa (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira *et al.* **Curso de Direito Constitucional**, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MELO, Marcia Soares. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.

MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Teoria da Reforma Constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2012.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho de Direito Constitucional**, 3ª ed. NAUMANN, Peter (trad.) Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça.** CIPOLLA, Marcelo Brandão (trad.) São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** Coimbra-PT: Almedina, 2009.

NEVES, Marcelo. "Pesquisa Interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade" in **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica** vol. 1, nº 3. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2005.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto sobre a Renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PATTERSON, Dennis. "Interpretation in Law". **San Diego Law Review**, vol. 42. San Diego (US), Ashgate, 2005.

PISCITELLI. Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2011.

PIZZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

POLIZELLI, Victor Borges. **Princípio da Realização da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RAMOS, Carlos Henrique. **Mutação Constitucional: constituição e identidade constitucional evolutiva**. Curitiba: Juruá, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. "A Tipicidade Tributária." In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROCHA, Sergio André. "A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública." In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. "O que é Formalismo Tributário?". **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 227. São Paulo: Dialética, agosto/2014, p 146-155.

RODRIGUEZ Caio F. Grandchamp, Marcio S. "Teorias contemporâneas da interpretação constitucional: entrevista com o ministro Antonin Scalia", da Suprema Corte dos EUA in **Revista de Direito Administrativo**, vol. 250. ARGUELHES, Diego Werneck (trad.) São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2009, p. 23-25. Disponível em http://bibliotecadigital.fgv.br/ Acesso em 19.09.2016.

SILVA, José Afonso da. "Mutaciones Constitucionales." **Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional**, vol. 01, jan/1999. Disponível em https://revistas.juridicas.unam.mx Acesso em 04.11.2016

SCALIA, Antonin *et al*. **A Matter of Interpretacion: federal courts and the law.** Princeton [US]: Princeton University Press, 1997.

SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules: a phylosophical examination of rule-based decision-making in law and in life**. Oxford: Clarendon, 2002.

_____. "Formalism". **Yale Law Journal**. Vol. 97. nº 4, 1988, p. 510-585.

SCHOUERI, Luis Eduardo. "Discriminação de Competências e Competência Residual" In SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem à Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Normas Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STRECK, Lênio Luiz *et. al*. "Ulisses e o canto das sereias: sobre ativismos judiciais e os perigos da instauração de um 'terceiro turno da constituinte'" in **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, vol. I. São Leopoldo: Unisinos, julho/dez 2009. Disponível em http://revistas.unisinos.br/ Acesso em 07.11.2016

STRUCHINER, Noel. "Indeterminação e Objetividade: quando o direito diz o que não queremos ouvir" in MACEDO JR., Ronaldo Porto. BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e Interpretação: racionalidades e instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SUNSTEIN, Cass R. "Deve o Formalismo ser Defendido Empiricamente?" in **A Justificação do Formalismo Jurídico: textos em debate**. RODRIGUEZ, José Rodrigo (org.). São Paulo: Saraiva, 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Assessoria de Gestão Estratégica. Números da Repercussão Geral. Disponível em http://www.stf.jus.br Acesso em 05.10.2016.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. **Direito Tributário**, 18ª ed. Tradução de FURQUIM, Luiz Dória. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, Vol I.

_____.; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: RT, 2014.

_____. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. **Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada, simulação e elusão tributária.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. "Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?" in GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. "Interpretação e Integração da Lei Tributária" in MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. "Legalidade Tributária e Riscos Sociais." In **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 59, ago/2000.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. "O princípio da Tipicidade no Direito Tributário." In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, vol. II, 2014.

_____. **Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TRIBE, Laurence H. DORF, Michael C. **On Reading the Constitucion.** London [EN]: Harvard University Press, 1991.

TROTABAS, Louis. "Ensaio sôbre o Direito Fiscal" in **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 26, p. 34-59, jan/1951. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/ Acesso em: 24.11.2016.

VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias.** SOUSA, Rubens Gomes de (trad.). Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Constituição Tributária Interpretada**, 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

XAVIER, Alberto. **O Principio da Legalidade e da Tipicidade da Tributação.** São Paulo: RT, 1977.

_____. **Direito Tributário e Empresarial: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982,

_____. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Obrigação Tributária: fato gerador e tipo**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. "Tipos e Linguagem: a gênese da igualdade na tributação." In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.