

ANÁLISE DOS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO À LUZ DO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Phelippe Toledo Pires de Oliveira¹

RESUMO

O presente trabalho analisa a inter-relação e a influência dos conceitos de Direito Privado nas normas tributárias que compõem o denominado "sistema jurídico tributário brasileiro". O artigo é dividido em duas partes. Na primeira parte, aborda-se o conceito de sistema jurídico e o papel da Constituição como lei fundamental de um Estado. Além disso, examinam-se as peculiaridades do sistema constitucional tributário brasileiro. Na segunda parte, analisa-se a possibilidade do Direito Tributário se utilizar de termos e conceitos de Direito Privado à luz dos artigos 109 e 110 do CTN para, ao final, verificar se esses dispositivos se compatibilizam com a CF/88. Tal análise tem por objetivo esclarecer algumas celeumas hoje existentes em relação à forma de interpretação de conceitos de Direito Privado transpostos para o Direito Tributário.

Palavras-chave: Conceitos de Direito Privado. Direito Tributário. Interpretação.

ABSTRACT

This article analyzes the interrelationship and the influence concepts of Private Law have in Tax rules that make up the so-called "Brazilian tax legal system". The article is divided into two parts. In the first part, we address the concept of legal system and the role of the Constitution as the fundamental law of a State. Moreover, we examine the peculiarities of the Brazilian tax constitutional system. In the second part, we analyze whether Tax Law can use terms and concepts of Private Law under articles 109 and 110 of the Brazilian Tax Code in order to make sure that those articles are compatible with the Brazilian Constitution. This analysis aims to clarify the debate over the way Private Law concepts used by Tax Law should be interpreted.

Keywords: Private Law concepts. Tax Law. Interpretation.

Sumário: Parte 1: O Sistema Jurídico Tributário. 1.1. A Constituição como norma suprema de um sistema jurídico. 1.1.1. Formas de alteração da Constituição. 1.1.2. Interpretação constitucional. 1.2. Sistema Constitucional Tributário brasileiro. 1.2.1. Competência tributária. 1.2.2. Limitações ao poder de tributar. Parte 2: Interpretação de conceitos de outros ramos do Direito utilizados pelo Direito Tributário. 2.1. Relação do Direito Tributário com os demais ramos do Direito. 2.2. Interpretação dos conceitos de Direito Privado. 2.2.1. Na delimitação das competências tributárias. 2.2.2. Na formação da obrigação tributária. 3. Conclusões. 4. Referências Bibliográficas.

PARTE 1. O SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Para se compreender o conceito de sistema jurídico tributário, faz-se necessário inicialmente analisar, ainda que brevemente, o que vem a ser um sistema jurídico, isto é, qual seria o conceito de sistema no âmbito da ciência do direito. Nesse contexto, importante trazer à tona o entendimento de SAVIGNY, para quem sistema na ciência do direito é a "*concatenação interior que liga todos os institutos jurídicos e as regras de Direito numa grande unidade*"².

¹ Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de Paris I Sorbonne e pela Universidade de São Paulo. Procurador da Fazenda Nacional em São Paulo.

² SAVIGNY, Friedrich Carl. *System des heutigen romischen Rechts*, 1. Bd, Bersin, 1840 *apud* CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 5.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 10.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

Partindo dos conceitos de sistema jurídico existentes à época, CLAUS-WILHELM CANARIS identifica 2 (duas) principais características do conceito de sistema jurídico: (a) *ordenação* - adequação valorativa, pela qual se permite a transposição de alguns valores fundamentais para casos comparáveis; e (b) *unidade interior* - que garante a ausência de contradições em determinada ordem e tende à realização da justiça³.

Esse também parece ser o entendimento de GERALDO ATALIBA, segundo o qual sistema é o conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos. No entanto, referido autor acrescenta ao conceito a hierarquia, ao considerar que os sistemas jurídicos normativos são formados pela composição hierarquizada e sistemática das normas que o compõem, tendo a Constituição de cada país em seu ápice⁴.

Para melhor compreensão das normas constitucionais brasileiras para a garantia da ordenação e da unidade interior do sistema jurídico tributário nacional, importante primeiramente analisar o papel da constituição como norma suprema de determinado sistema jurídico (**item 1.1**) e as peculiaridades das normas contidas no sistema constitucional tributário brasileiro (**item 1.2**).

1.1. A CONSTITUIÇÃO COMO NORMA SUPREMA DE UM SISTEMA JURÍDICO

A Constituição pode ser entendida, do ponto de vista *jurídico-formal*, como a norma fundamental e suprema de determinado Estado. Nela estão inseridas as normas mais importantes de um sistema jurídico, normas estas que servem de fundamento de validade para todas as demais. A Constituição encontra-se, assim, no ápice da estrutura escalonada representativa do ordenamento jurídico de um Estado⁵.

Do ponto de vista *jurídico-material*, por sua vez, a Constituição deve conter normas cujo valor e substância são fundamentais para um determinado Estado. Referindo-se ao conceito material da Constituição e sobre quais seriam esses valores, DALMO DALLARI enumera: (i) os direitos e garantias individuais; (ii) a organização e estruturação do Estado; (iii) a separação de poderes; e (iv) os mecanismos de reforma constitucional⁶.

Seja qual for a concepção que se dê à Constituição, cabe a ela disciplinar as normas básicas de um Estado. Às demais normas infraconstitucionais, compete a disciplina de outros aspectos não abarcados pela Constituição, bem como a regulamentação dos dispositivos constitucionais, porém sempre em conformidade com os *princípios* e *diretrizes* estabelecidos na Constituição.

Nesse sentido é que a Constituição goza de uma posição de superioridade em relação às demais normas infraconstitucionais. Daí porque dizer-se que as normas constitucionais encontram-se no ápice do sistema jurídico tributário e condicionam todas as demais normas do sistema jurídico tributário de determinado Estado, falando-se, então, em princípio da supremacia das normas constitucionais.

Demais disso, por se tratarem de normas fundamentais de um determinado Estado, as normas constitucionais possuem, em regra, um mecanismo diferenciado para sua alteração

³ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 5.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 14-23.

⁴ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo - sistemas rígidos e flexíveis - diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 62, n. 2, 1967, p. 223-230.

⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral de Estado*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 174. O autor refere-se ao conceito de Constituição, de acordo com HANS KELSEN, dizendo que: “[...] a Grundnorm ou norma fundamental é o conceito-chave com que traduzir aí a noção clássica do poder constituinte originário, sendo portanto aquela norma que produz e legitima todo o sistema jurídico ou que consente, como último ponto de referência e legitimidade, hierarquizar em distintos graus as diferentes normas do sistema”.

⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral de Estado*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 170.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

(item 1.1.1) e uma forma de interpretação própria de suas normas (item 1.1.2), que serão analisados em mais detalhes a seguir.

1.1.1. FORMAS DE ALTERAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO

Nos países que adotam o sistema rígido, as normas constitucionais estão sujeitas a um procedimento de alteração mais complexo em relação às demais normas infraconstitucionais. Esse procedimento complexo, cujo *modus operandi* é definido pela própria Constituição, define-se como um mecanismo ou meio de alteração formal das normas constitucionais.

Portanto, dizer que uma Constituição é rígida significa que o processo legislativo para alterar suas normas é mais dificultoso do que aquele estabelecido para alterar as demais normas jurídicas de um determinado sistema normativo, seja por ter um número limitado de pessoas que podem propor alterá-las, seja por haver um quórum maior para sua aprovação, ou ainda, por existir circunstâncias em que não poderá ser alterada.

Nesse aspecto, a Constituição Federal de 1988 pode ser classificada como uma Constituição rígida⁷. É que, em seu artigo 60, que dispõe acerca do mecanismo de reforma constitucional, por meio das denominadas emendas constitucionais, estabelece-se um procedimento mais complexo para sua aprovação do que aquele previsto para a alteração de uma lei ordinária ou complementar (normas infraconstitucionais).

Cumprido ressaltar, todavia, que a edição de emenda constitucional não é o único mecanismo para se alterar a Constituição. As normas constitucionais podem ter seu conteúdo alterado também pela evolução das circunstâncias históricas, políticas, ideológicas conjugadas ao texto da norma. Isto porque o verdadeiro conteúdo da norma constitucional pode variar no tempo. Por essa razão, alguns doutrinadores falam em alterações informais ou ainda em mutações constitucionais⁸.

Se por um lado as alterações formais da Constituição (emendas constitucionais) são desempenhadas pelos representantes do povo, no exercício do poder constituinte derivado, as mudanças informais decorrem de um processo de interpretação da Constituição, se e quando necessário compatibilizá-la com as transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos de determinada sociedade.

A esse respeito, convém destacar o emblemático caso *Brown v. Board of Education*, mencionado por RONALD DWORKIN, julgado pela Suprema Corte norte-americana em 1954⁹. De acordo com a Suprema Corte, à época, nenhum estado teria o direito de segregar escolas públicas em razão da raça dos indivíduos. Tal decisão revolucionou o país, porque mesmo sem ter havido qualquer alteração e/ou emenda à Constituição dos Estados Unidos da América, a Corte Suprema alterou seu entendimento prévio quanto à “igualdade de proteção assegurada pela lei” garantida pela Emenda Constitucional nº 14.

Até então, a Suprema Corte norte-americana entendia, com base no precedente *Plessy v. Ferguson*, que as práticas de segregação racial havidas nos estados-membros do sul dos Estados Unidos não violavam a “igualdade de proteção assegurada pela lei”. Tal entendimento baseava-se, fundamentalmente, no fato de que a segregação por si só não violava a igualdade e que, se os estados-membros fornecessem ônibus e escolas diferentes, porém em igualdade de condições para negros e brancos, não haveria que se falar em qualquer inconstitucionalidade.

⁷ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 23 ed. São Paulo: Atlas, p. 10. O ilustre professor da USP ressalta haver quem classifique nossa Constituição de super-rígida, vez que, em regra, poderá ser alterada por um processo diferenciado e mais complexo, porém existem dispositivos que não poderão ser alterados em hipótese alguma (art. 60, § 4º).

⁸ Sobre as mutações constitucionais, vide: BULOS, Uadi Lammêgo. *Mutação Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1997.

⁹ DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*. Oxford: Hart Publishing, 1998, p. 29.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

E o que teria causado tal mudança de entendimento quanto ao conteúdo do princípio da “igualdade de proteção assegurada pela lei”?

De acordo com o RONALD DWORKIN, tal mudança se deu em razão das circunstâncias históricas, políticas e ideológicas por que passou aquele país entre uma decisão e outra: grande número de negros teria morrido defendendo o país em guerra recente, bem como a questão da inconstitucionalidade da segregação racial teria tomado contornos ainda maiores, sendo rejeitada pela maior parte da sociedade¹⁰.

No Brasil, fenômeno semelhante ocorreu em relação ao depósito prévio como condição de admissibilidade do recurso na esfera administrativa. Em 1997, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos RE's 210.246, 210.369, 210.380 e 218.752, entendeu, por maioria, que o depósito prévio da multa como condição de admissibilidade dos recursos administrativos na esfera trabalhista (art. 636, § 1º, da CLT) teria sido recepcionado pela Constituição Federal. Entendeu-se que o art. 5º, LV, da CF/88, que previa o contraditório e a ampla defesa no âmbito judicial e administrativo, não asseguraria um segundo grau de jurisdição administrativa, podendo a lei condicioná-lo.

Sobrevieram críticas efusivas à referida decisão por parte da doutrina e, posteriormente, em caso semelhante, no ano de 2007, quando do julgamento do RE 390.513/SP, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o depósito de valor correspondente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal como condição de admissibilidade do recurso administrativo na esfera fiscal (art. 126, §1º e §2º, da Lei n. 8.213/91) era inconstitucional. Entendeu-se que haveria violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa na esfera administrativa, fazendo expressa referência à mudança de entendimento com relação à matéria.

É certo que a composição de nossa Suprema Corte sofreu mudança significativa nos 10 (dez) anos que separaram essas decisões, período de tempo em que houve essa mudança de entendimento com relação à constitucionalidade ou inconstitucionalidade do depósito recursal na esfera administrativa. Dos 11 (onze) Ministros que compunham o Supremo Tribunal Federal em 1997, apenas 2 (dois) permaneciam em 2007¹¹.

No entanto, essa mudança de concepção não se deve única e exclusivamente à alteração da composição dos membros da Suprema Corte brasileira. É ela, também, reflexo da mudança de valores por que passou a sociedade naqueles 10 (dez) anos. Da mesma forma em que houve uma alteração do conceito de “igualdade de proteção na forma assegurada pela lei” nos Estados Unidos da América, em razão de circunstâncias históricas, políticas e ideológicas, houve também uma alteração do conteúdo e da extensão do “princípio do contraditório e da ampla defesa na esfera administrativa” na sociedade brasileira, possivelmente como reflexo da evolução dos direitos fundamentais e da democracia

Portanto, ainda que um determinado Estado adote o modelo de constituição rígida, que visa dar maior estabilidade às normas constitucionais, isso não significa que o conteúdo dessas normas permanecerá estático. As normas constitucionais, ao contrário, devem ser vistas sob uma perspectiva dinâmica, quer dizer, havendo alterações político-ideológicas, poderá haver alteração do conteúdo das referidas normas, como forma de adaptação da realidade, ao que, conforme visto anteriormente, a doutrina denomina de *mutações constitucionais*.

Nesse contexto é que alguns doutrinadores entendem ser a Constituição uma *ordem aberta* ou *plástica*. Significa dizer que contempla uma série de valores a serem definidos pelos legisladores e intérpretes, conforme a realidade social do tempo de sua aplicação, e em observância aos princípios de interpretação específicos a que estão sujeitas as normas constitucionais, conforme será visto no item a seguir.

Ao se referir à Constituição plástica e à variação do conteúdo das normas constitucionais conforme a evolução da sociedade, RAUL MACHADO HORTA assevera que a Constituição deve ser interpretada sempre, pois que é da conjugação de seu texto com as circunstâncias

¹⁰ Idem.

¹¹ Conforme pesquisa feita no site do Supremo Tribunal Federal (www.stf.jus.br), permaneciam no cargo de ministro da Suprema Corte, em 2007, apenas os Ministros Celso de Mello e Marco Aurélio de Melo.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

políticas, históricas e ideológicas de um determinado momento é que se extrairá o verdadeiro significado de suas normas¹².

Não se pode deixar de fazer menção, todavia, que as mutações constitucionais, decorrentes de alterações político-ideológicas, embora tragam o benefício de amoldar as normas à realidade, causam certa instabilidade e insegurança jurídica para a sociedade. É que, conforme visto acima, podem acarretar mudanças de posicionamento por parte de seu aplicador/intérprete capaz de gerar incertezas aos cidadãos.

É por isso que DALMO DALLARI coloca como um dos principais problemas do Estado contemporâneo conseguir conciliar a *ordem*, no sentido de segurança jurídica, que deve ser assegurada pela Constituição e pelas demais normas do sistema jurídico de um Estado, com as *mutações*, reflexo do dinamismo social¹³. Não obstante, tal abertura não é um cheque em branco dado ao intérprete/aplicador. As normas possuem sempre um conteúdo mínimo do qual o intérprete/aplicador não poderá se afastar.

1.1.2. INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL

A interpretação constitucional é um dos temas mais importantes em matéria de Direito Constitucional (com reflexos nos demais ramos do Direito). Em especial, nos países que adotam o modelo de constituição rígida que, como vimos, consiste naquela onde se estabelece um procedimento formal mais complexo para a alteração de suas normas.

É que, num momento de crise, haveria três opções como forma de contorná-la: (i) a ruptura da ordem constitucional anterior e elaboração de uma nova Constituição; (ii) a alteração formal das normas constitucionais por meio das denominadas emendas constitucionais; e (iii) o recurso aos meios interpretativos¹⁴. Destas opções, as 2 (duas) primeiras exigem grandes esforços e sacrifícios da sociedade, optando-se pela terceira.

E, como bem ressaltado por PAULO BONAVIDES, em matéria de interpretação constitucional, importante levar-se em consideração que as normas constitucionais possuem dois aspectos: o jurídico e o político. Além de ser o fundamento de validade das demais normas jurídicas, figurando no ápice do sistema normativo escalonado, é ela que estrutura e organiza as instituições políticas dentro de um Estado, delimitando os poderes destas instituições.

Outra importância fundamental da hermenêutica constitucional consiste no fato de que a Constituição, no mais das vezes, não adota uma única ideologia, resultando de uma mistura de ideologias e de valores, ao que se denomina de Constituição eclética. Sendo assim, é possível que em certo momento venham a confrontar-se uns com os outros. Nessa hipótese, caberá ao intérprete compatibilizar esses valores e ideologias.

Frise-se, ainda, que a Constituição alberga diversos princípios, os quais se diferenciam das regras em razão da sua generalidade e abstração, que por si só já reclamam um modelo hermenêutico diferenciado. As regras são aplicadas na base do tudo ou nada, enquanto que os princípios devem ser sopesados, aplicando-se-lhes conforme as possibilidades do caso concreto.

Assim, em razão dessa dupla função que exerce a Constituição (jurídica e política), bem como da existência de diversos princípios dentre as suas normas, sua interpretação não deve se limitar aos métodos ou critérios clássicos de interpretação das normas jurídicas, a saber: o critério literal ou gramatical, o critério histórico, o critério lógico-sistemático e o critério teleológico.

É claro que esses métodos desempenharam um papel importante. Porém, a partir de um certo momento, esses métodos clássicos passaram a ser insuficientes. Isso porque os métodos clássicos de interpretação, de origem civilista, não se acomodavam à realidade da Constituição, tampouco refletiam com precisão as mudanças da sociedade. Por essa razão,

¹² HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 1995, p. 239.

¹³ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral de Estado*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 118.

¹⁴ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 92 e ss.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

surgiram o que se denominam de métodos modernos de interpretação ou hermenêutica constitucional, que se baseiam em alguns princípios constitucionais:

✓ Princípio da Unidade da Constituição: de acordo com este princípio, a interpretação das normas constitucionais deve se dar de forma a se evitar contradições entre seus dispositivos. A Constituição deve ser vista como um todo, não se devendo interpretar separadamente suas diversas partes.

✓ Princípio da Máxima Efetividade da Constituição: em conformidade com este princípio, havendo dúvida quanto ao sentido das normas constitucionais, deve-se entendê-las com o sentido que maior eficácia lhes conceda. Deve-se sempre buscar o significado que garanta maior efetividade às normas constitucionais.

✓ Princípio da Concórdância Prática ou Harmonização: de acordo com este princípio, exige-se uma coordenação dos bens jurídicos envolvidos, de maneira a evitar que ocorra o sacrifício completo de um em relação aos outros. Quer dizer, a prevalência de um ou outro princípio não pode implicar total desprestígio àquele que foi preterido.

✓ Princípio da Ponderação de Valores e/ou Interesses: conforme este princípio, devem ser atribuídos pesos aos bens, valores e interesses assegurados pela Constituição. Para que esse princípio de hermenêutica seja útil, todavia, faz-se necessário que sejam estabelecidos critérios prévios a serem observados para a solução de eventual conflito.

✓ Princípio da Supremacia Constitucional: em consonância com este princípio, deve-se sempre levar em consideração, quando da interpretação das normas, que a Constituição é o documento normativo de maior importância numa sociedade. É ela o fundamento de todo o ordenamento jurídico de um determinado Estado.

E, como não poderia deixar de se mencionar, os princípios exercem uma função fundamental dentro de um sistema jurídico caracterizado pela sua ordenação e unidade, servindo como alicerce, como as vigas mestras deste ordenamento. São eles que lhe dão estrutura e coesão. A violação a um princípio importa a o desmoronamento do ordenamento como um todo.

Pois bem, visto os princípios em que devem se fundamentar o intérprete/aplicador das normas constitucionais, vejamos se essa interpretação deverá se dar de forma estática ou dinâmica. Em outras palavras: se se deve privilegiar a vontade do legislador (*mens legislatoris*) ou a vontade da lei (*mens legis*).

Em teoria geral do direito, sempre se debateu se o intérprete da norma jurídica deveria buscar a vontade do legislador (subjetivistas) ou a vontade da lei (objetivistas), prevalecendo esta última como o método que melhor se adequaria às transformações da sociedade no decorrer do tempo. O mesmo ocorre com a Constituição, conforme visto anteriormente em relação às alterações informais ou *mutações constitucionais*.

Isso porque, como uma das principais, senão a principal, função do Direito é regular as condutas sociais e solucionar os conflitos que porventura venham a surgir, deve fazê-lo sempre levando em consideração os valores encampados pela sociedade no momento da decisão/aplicação das normas e não quando de sua elaboração.

Nesse diapasão, pode-se afirmar que o direito deve acompanhar a evolução da sociedade e de seus interesses e valores, conforme estampados na Constituição Federal e nas demais normas infraconstitucionais. O que implica reconhecer uma perspectiva dinâmica, não somente à Constituição, como ao ordenamento jurídico de maneira geral, de forma a refletir as relações sociais.

RONALD DWORKIN, ao se referir ao porquê deve prevalecer a vontade da lei sobre a vontade do legislador, ressalta que a sociedade não pode ser regulada por convicções políticas

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

estabelecidas por governantes eleitos há muito tempo, quando a moralidade, as circunstâncias econômicas e quase todo o resto era diferente¹⁵.

É notório que os fatos sociais se desenvolvem com muito mais rapidez do que o direito positivo. Pois bem, não fosse a possibilidade de se interpretar a norma em consonância com as alterações vividas pela sociedade, haveria sempre um enorme descompasso entre a lei escrita e a realidade, por mais diligente que fosse o legislador.

Em função dessa necessidade de se adequar as normas, sejam elas constitucionais ou infraconstitucionais, às realidades sociais, viabilizando o dinamismo do ordenamento jurídico, é que os conceitos jurídicos indeterminados e as cláusulas gerais exercem um papel de importância fundamental¹⁶.

É que, por meio desses institutos, o intérprete/aplicador tem maior liberdade de atuação e possibilidade de adaptar o conteúdo das normas jurídicas às novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos de determinada sociedade.

Cabe ao tempo definir qual ou quem o ganhador dessa luta entre a vontade do legislador (*mens legislatoris*) e a vontade da lei (*mens legis*). De um lado, tem-se as ideologias daqueles que querem manter a situação atual. De outro, a flexibilidade das normas que permite uma adaptação para eventuais mudanças no futuro, impedindo ou evitando a ruptura do sistema jurídico em vigor.

E, como parte integrante do ordenamento jurídico, também o Direito Tributário, cujo objetivo é disciplinar a arrecadação de tributos pelo Estado, deve ser visto sob uma perspectiva dinâmica, de forma a atender as exigências da sociedade, que se encontra em constante transformação, sem, todavia, suprimir os direitos dos contribuintes.

1.2. SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Ao contrário de outros países, o Brasil sempre trouxe em suas Constituições uma série de princípios e regras relacionados ao Direito Tributário, regrando e disciplinando o “poder de tributar” do Estado, o que leva nosso sistema tributário a basear-se e fundamentar-se em normas de natureza constitucional. Portanto, a lei fundamental do Estado brasileiro já traz em seu bojo uma variedade de dispositivos relacionados ao Direito Tributário, cabendo às demais normas infraconstitucionais discipliná-las.

Pode-se dizer que o perfil do Estado brasileiro, pautado nos princípios e regras estabelecidos na Constituição Federal 1988, é que define a dimensão da tributação imposta a seus cidadãos, podendo a carga tributária variar de acordo com os compromissos assumidos pelo Estado no âmbito social e econômico. Daí a célebre frase de OLIVER WENDEL HOLMES: “*Imposto é o que pagamos por uma sociedade civilizada*”¹⁷. A depender do grau de civilização de uma sociedade, haverá maior ou menor participação estatal e, conseqüentemente, maior ou menor carga tributária

A Constituição em seu bojo, em capítulo próprio, disciplina o “Sistema Tributário Nacional”, que contém as diretrizes básicas acerca da matéria tributária na República Federativa do Brasil. Quer dizer, a Constituição Federal traz normas (regras e princípios) que disciplinam a forma e os limites com que os entes políticos obtêm, coercitivamente, riquezas dos particulares, como meio de suprir as necessidades estatais. Porém, como assevera HUMBERTO ÁVILA, as normas contidas na Constituição Federal referentes à matéria tributária não são as únicas a informar o Sistema Constitucional Tributário¹⁸.

¹⁵ DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*, Oxford: Hart Publishing, 1998, p. 364.

¹⁶ Sobre os “conceitos jurídicos indeterminados” e as “cláusulas gerais”, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 299-305.

¹⁷ *Compania Gen. De Tabacos de Filipinos v. Collector of Internal Revenue*, 227 US 87, 100 (1927). Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/275/87/case.html>>. Acesso em: 15 nov. 2014.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 71: “[o] presente trabalho deve desenvolver esse projeto no âmbito das limitações ao poder de tributar, demonstrando, entre

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

Em síntese, as normas constitucionais que versam sobre matéria tributária e encontram-se no ápice do sistema tributário brasileiro dispõem sobre: a distribuição de competência tributária entre os variados entes federativos (**item 1.2.1**); e as limitações ao poder de tributar desses entes (**item 1.2.2**), que serão analisadas em mais detalhes a seguir¹⁹.

1.2.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Normas de distribuição de competências tributárias são aquelas que outorgam parcela do Poder do Estado aos entes políticos que o compõem, para que estes instituíam tributos. ROQUE CARRAZZA salienta que a força de tributação do Estado não é livre, devendo se pautar no direito positivo. Enfatiza, ainda, que cada ente estatal não possui “poder tributário” (manifestação do *ius imperium*), mas “competência tributária” (manifestação da autonomia política, em conformidade com o ordenamento jurídico)²⁰.

No Estado Federal, em observância à autonomia financeira dos entes políticos, como um dos pressupostos do princípio federativo, essas parcelas de poder são divididas entre os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), em conformidade com o disposto na Constituição, norma suprema do Estado, de forma a não haver qualquer ingerência de um ente sobre o outro²¹.

Todavia, essa aptidão dos entes políticos para instituir tributos é limitada pela própria Constituição. Assim, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal somente poderão instituir tributos no limite de suas competências tributárias, isto é, sem extrapolar sua aptidão, conforme definido pela Constituição.

É de se ver, portanto, que a finalidade dessas limitações estabelecidas pela Lei Maior é conter a ânsia dos entes políticos de obter compulsoriamente dos particulares mais e mais recursos para financiar suas atividades, daí porque denominam-se “Limitações ao Poder de Tributar”. Vejamo-las a seguir.

1.2.2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Já se viu que a função das limitações ao poder de tributar é conter a voracidade arrecadatória do Estado. Essas limitações são fundamentais para a garantia da segurança jurídica e dos direitos individuais dos contribuintes²². Visam evitar abusos e arbitrariedades cometidas pelo fisco. Em suma, são normas de proteção do contribuinte frente o fisco²³.

E, nesse particular, deve-se ressaltar que a Constituição Federal de 1988 inovou, trazendo, pela primeira vez, uma seção inteira - Seção II – com os limites à competência estatal para impor e exigir coercitivamente as diversas modalidades de tributo, resultado de importante conquista dos contribuintes no cenário político brasileiro.

Porém, como assevera REINALDO PIZOLIO, além das limitações expressas previstas na Seção II do Capítulo que disciplina o Sistema Tributário Nacional, existem outras limitações implícitas, materializadas: (i) pela discriminação, propriamente dita, das competências tributárias entre

outras coisas, que o *Direito Constitucional Tributário* é muito mais vasto do que o texto constitucional da Constituição Federal referente à matéria tributária”.

¹⁹ SACHA CALMON ressalta também a existência de um terceiro tipo de normas tributárias na Constituição Federal de 1988 (CF/88): aquelas que disciplinam a partilha do produto da arrecadação entre os entes políticos (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 46). Não obstante, por se entender que esse terceiro tipo de norma é mais uma norma de direito financeiro do que tributário propriamente dito, essa modalidade não será analisada nesse trabalho.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 435.

²¹ Em sentido oposto, de que a discriminação de competência tributária não é requisito de um sistema federal, Luís Eduardo Schoueri. Para o autor, bastaria a autonomia financeira por meio de discriminação de rendas (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 246).

²² Sobre as “limitações ao poder de tributar”, seus paradoxos e significados, vide: AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 71-86.

²³ MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 23 ed. São Paulo: Atlas, p. 859.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

os entes políticos; e (ii) pelos conceitos constitucionais utilizados para a discriminação das competências tributárias²⁴.

É que, conforme será visto adiante, o legislador infraconstitucional não poderá se valer de uma lei ordinária ou complementar (norma infraconstitucional) para alterar o sentido da norma constitucional. Não obstante, respeitada a norma que atribui competência constitucional aos entes políticos, nada impede que o legislador altere conceitos, institutos e formas de outros ramos do direito, para fins exclusivamente tributários.

PARTE II - INTERPRETAÇÃO DE CONCEITOS DE OUTROS RAMOS DO DIREITO UTILIZADOS PELO DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme já mencionamos anteriormente, uma das principais funções do Direito, senão a principal, é disciplinar as normas de conduta social e compor eventuais conflitos que porventura venham a surgir. Para tanto, o Direito utiliza-se de termos e conceitos que nem sempre são unívocos. Quer dizer, os termos e conceitos utilizados pelas normas podem ter uma amplitude de significações, a depender de uma série de fatores.

Cabe ao intérprete, assim, desvendar o verdadeiro significado dos termos e conceitos utilizados pelo direito para descobrir o conteúdo e a extensão de suas normas. Como salienta RONALD DWORKIN, a problemática na definição do conteúdo das normas está, na maioria absoluta dos casos, em se saber qual o seu significado implícito²⁵. Para tanto, o intérprete deverá observar as características da unidade e da ordenação, inerentes aos sistemas jurídicos como um todo, e ao sistema jurídico tributário em particular²⁶.

Mesmo aquelas que defendem a desnecessidade de interpretação quando a norma for clara, em atenção ao brocardo jurídico (*"interpretatio cessat in claris"*), equivocam-se. É que, conforme ressalta RUBENS GOMES DE SOUSA, até se descobrir o que é claro e o que não é já se passou por um processo mental, que nada mais é do que o próprio processo interpretativo²⁷. É de ver, portanto, que toda norma, por mais óbvio que pareça seu conteúdo, deve passar por um processo de interpretação.

Pois bem, o processo interpretativo que deve ser realizado pelo intérprete/aplicador da norma leva em consideração, entre outras coisas, os termos e conceitos por ela utilizados para se chegar na extensão do conteúdo de suas normas. Por essa razão é que se diz que o intérprete parte do critério (ou método) gramatical, passando pelo histórico, lógico-sistemático, teleológico, para se chegar ao seu verdadeiro significado.

A questão é saber se existe um conteúdo mínimo de cada termo utilizado pelo legislador, em especial pelo legislador constituinte, que deve ser respeitado pelo legislador ordinário, particularmente quando do exercício da competência tributária. Com efeito, analisar-se-á a seguir a relação entre o Direito Tributário e os demais ramos do Direito (**item 2.1**) e a forma como se interpretam os conceitos de Direito Privado utilizados pelo Direito Tributário (**item 2.2**).

2.1. RELAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DEMAIS RAMOS DO DIREITO

Conforme visto anteriormente, a Constituição atribui competência tributária aos entes políticos, autorizando que estes instituam tributos sobre determinadas situações materiais definidas, ou ao menos esboçadas, pelo legislador constituinte. Essas situações encontram-se indicadas expressamente no texto constitucional, referindo-se a institutos, conceitos e formas dos demais ramos do Direito.

Em função disto que muitos autores criticam a questão da autonomia do Direito Tributário em relação aos demais ramos do Direito, sustentando ser o Direito uno e indivisível, sendo

²⁴ PIZOLIO, Reinaldo. *Competência Tributária e Conceitos Constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 96.

²⁵ DWORKIN, Ronald. *Law's Empire* Oxford: Hart Publishing, 1998.

²⁶ A esse respeito, vide Parte I desse trabalho.

²⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas de Interpretação do Código Tributário Nacional. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1975, p. 364.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

possível aceitar sua autonomia somente para fins didáticos. Admite-se, pois, o estudo de determinados assuntos separadamente apenas em virtude da complexidade das relações sociais, que exige certa *expertise* por parte do estudioso.

Porém, como os diversos ramos do direito se utilizam de conceitos e institutos de outros ramos, verificou-se que essa autonomia didática a que alguns propugnam é relativa, em razão da unicidade do Direito, sendo insuficiente a análise de um ramo específico sem se ter em conta os demais ramos da ciência jurídica.

Sobre a questão da autonomia do Direito Tributário em relação aos demais ramos do Direito, HUGO DE BRITO contrapõe o posicionamento daqueles que sustentam sua plena autonomia, para quem os conceitos de Direito Privado não se aplicam ao Direito Tributário; e daqueles que defendem a unidade do Direito, para quem os conceitos de Direito Privado não podem ser alterados pelo Direito Tributário²⁸.

O referido autor parece ter razão no que se refere à autonomia do Direito Tributário se dar tão-somente para fins didáticos. Porém, ao que parece, a unidade do Direito não implica em que o Direito Tributário não possa dar outros contornos a institutos e conceitos de Direito Privado, conforme se demonstrará a seguir.

2.2. INTERPRETAÇÃO DOS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO PELO DIREITO TRIBUTÁRIO

É certo que o Direito Tributário é um direito de sobreposição, superposição ou de “segundo grau”. Quer dizer que, quando as normas tributárias disciplinam a instituição e arrecadação de tributos, voltam-se a regular atos, fatos e situações objeto de disciplina jurídica por outros campos do direito positivo.

Divergem, porém, os doutrinadores quanto às consequências dessa assertiva: (i) de um lado, há aqueles que acreditam que a sobreposição do Direito Tributário implica em respeito e manutenção do significado e abrangência dos conceitos de outros ramos do direito, inclusive do Direito Privado²⁹; (ii) de outro, aqueles que acreditam que o Direito Tributário pode reformular conceitos de outros ramos do direito, aplicando-lhes paralelamente àquela esfera, em razão da sua especialidade.

DINO JARACH, famoso professor italiano radicado na Argentina, defendia que o Direito Tributário poderia criar ou alterar institutos, conceitos e formas de Direito Privado. Para ele, o fato de determinadas situações da vida econômica já terem sido definidas pelo Direito Privado não impediria o legislador tributário de redefinir esses conceitos, formas e institutos, atribuindo-lhes outros contornos³⁰.

O professor ALCIDES JORGE COSTA, por sua vez, ao se referir à inter-relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado, entende poder haver 4 (quatro) tipos diferentes de relacionamento entre eles, a saber: a) recepção expressa – hipótese em que a lei tributária expressamente respeita os conceitos, institutos e formas do direito privado tal qual neste; b) recepção implícita – quando a lei tributária tão-somente menciona os conceitos, institutos e formas de direito privado; c) alteração explícita – hipótese em que a lei tributária se refere

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional. Comentários ao Código Tributário Nacional - Artigos 96 a 138*. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004, p. 227.

²⁹ PIZOLIO, Reinaldo. *Competência Tributária e Conceitos Constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 199.

³⁰ JARACH, Dino. *Hermenêutica no Direito Tributário. Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva/Educ, 1975, p. 105 “[t]udo se determina pelo propósito fundamental da lei tributária; podendo esta separar-se, tranquilamente, do regime alimentar, do regime bromatológico ou do regime merceológico, para usar o seu próprio conceito, que pode ser, expressamente, definido ou não nela, e então o problema interpretativo dependerá de se saber qual é a definição que deve ser atribuída, dentro da finalidade do conjunto de normas tributárias”. E, mais adiante, continua: “[d]e modo que a possibilidade de afastar-se do direito privado existe, habitualmente, salvo norma especial expressa que o proíba, e.g. o art. 111 ou 110 do Código Tributário Nacional”.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

aos conceitos, institutos e formas de direito privado, outorgando-lhes contornos distintos; e d) aplicação analógica – quando exista lacuna na seara tributária³¹.

Seguindo o entendimento doutrinário acima mencionado, parece que, em que pese a unidade e ordenação de um sistema jurídico, nada impede que um ramo do direito, no caso, o Direito Tributário, utilize-se de conceitos, institutos e formas de direito privado, porém atribuindo-lhes significado distinto, desde que o legislador tributário assim o faça expressamente (“alteração explícita”). Não o fazendo, porém, esses institutos, conceitos e formas manterão o sentido atribuído pelo Direito Privado.

Deve se ressaltar, porém, que em certas hipóteses o legislador tributário não terá liberdade para alterar os institutos, conceitos e formas de Direito Privado, ainda que assim o faça expressamente. É que, em algumas situações, deverá respeitar limites de ordem constitucional, como ocorre em relação à delimitação das competências tributárias (**item 2.2.1**). Em outros, porém, não existe essa limitação: é o caso da formação da obrigação tributária (**item 2.2.2**).

2.2.1. NA DELIMITAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

O Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, destacou um capítulo inteiro – Capítulo IV (arts. 107 a 112) – para “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”. Nesse capítulo, trouxe o que a doutrina denomina de “sobrenormas”, isto é, normas que dispõem sobre a interpretação de outras normas.

A questão de poder ou não o legislador fixar diretrizes interpretativas é bastante controversa. É que, ao se definir os critérios de interpretação em determinada norma, retira-se do intérprete/aplicador, ao menos em certa medida, a possibilidade de valoração das circunstâncias históricas, políticas e ideológicas que, como se viu no capítulo inicial, são fundamentais à evolução do pensamento, reflexos das transformações sociais.

Assim, quando o legislador fixa normas ou parâmetros para a interpretação de outras normas, acaba por “engessar” a atividade interpretativa do intérprete/aplicador da norma, o que, repita-se, senão vedado, como sustentam alguns, não seria o mais adequado, do ponto de vista jurídico-científico. Superada essa questão, passemos à análise destas ditas “sobrenormas”, em especial, o disposto no art. 110 do CTN, que assim dispõe:

“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 Estaduais, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Tal dispositivo quer significar que o legislador infraconstitucional deve respeitar o significado e o conteúdo que os institutos utilizados pelo legislador constituinte possuem no ramo do direito de onde foram importados. Esse dispositivo impede qualquer forma de manobra pelo legislador para que, alterando o conteúdo e o conceito dos institutos de Direito Privado, venha a ampliar a competência constitucional.

Críticas das mais diversas foram feitas a esse dispositivo e às demais normas de interpretação e aplicação das leis tributárias, chegando alguns, inclusive, a chamá-las de ambíguas e redundantes. Dentre os motivos, destacam-se (i) o fato de que as normas infraconstitucionais não poderiam dispor sobre interpretação da Constituição; e (ii) que os conceitos constitucionais devem ser interpretados em conformidade com os princípios constitucionais de interpretação: princípios da supremacia, máxima efetividade, concordância prática, unidade, etc³².

³¹ ATALIBA, Geraldo. *Interpretação no Direito Tributário*, p. 30.

³² A esse respeito, vide item 1.1.2.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

Acerca dessas questões, LOBO TORRES menciona que o mesmo problema foi enfrentado pela doutrina italiana com relação ao art. 12 da Lei de Introdução ao Código Civil naquele país, ressaltando ter a doutrina majoritária entendido que não haveria óbices à interpretação da Constituição em consonância com o disposto na Lei de Introdução. Dentre outras razões, o referido autor destaca ter a doutrina entendido que a interpretação da Constituição deve se dar igualmente a qualquer outra norma do sistema jurídico³³.

Esse entendimento parece equivocado. É que, conforme visto acima, os critérios ou métodos de hermenêutica clássicos não se acomodam à interpretação das normas constitucionais. A uma, porque a Constituição tem natureza dúplici: política e jurídica; a duas, porque a Constituição é repleta de princípios que por si só exigem métodos de interpretação próprios; a três, porque a interpretação constitucional deve se dar de acordo com suas próprias normas principiológicas.

Sobre esse aspecto, HUGO DE BRITO ressalta o equívoco de alguns doutrinadores em considerar esse dispositivo como uma limitação imposta ao legislador ordinário. Segundo o referido autor, mesmo na ausência do art. 110 do CTN, o legislador ordinário não poderia alterar o conceito e o alcance dos institutos de Direito Privado, de forma a ampliar as competências tributárias estabelecidas na Constituição Federal³⁴.

Tal afirmação não precisaria nem estar disposta no art. 110 do CTN. Ela decorre do princípio da supremacia constitucional. Supondo pudesse o legislador ordinário alterar um conceito estabelecido nas normas de repartição de competências tributárias, para, assim, alargar essa competência, estar-se-ia permitindo que ele alterasse o próprio conteúdo da norma constitucional. Tal assertiva, da qual parece também compartilhar HUMBERTO ÁVILA³⁵, seria impensável, em virtude da rigidez de nossa Constituição.

O próprio RUBENS GOMES DE SOUSA, responsável pela elaboração do Projeto do Código Tributário, fez *mea culpa* e admitiu que o dispositivo do Código segundo o qual o legislador tributário não poderia modificar o conceito, os institutos e as formas de Direito Privado, quando utilizados pela Constituição para delimitar a competência tributária dos entes políticos era meio óbvio, tendo o Código pecado pelo exagero.

Não à toa sustenta-se ser o art. 110 do CTN redundante e desnecessário. Mesmo na sua ausência, o legislador infraconstitucional não poderia alterar conceitos, formas e institutos de Direito Privado para, maliciosamente, ampliar competências tributárias constitucionalmente previstas. Esses conceitos e institutos, quando utilizados pela Constituição, devem ser tomados em sua acepção natural e óbvia, evitando-se o indevido alargamento ou restrição de seu conteúdo.

Para alguns doutrinadores, ao legislador infraconstitucional estaria vedado alterar não somente os institutos, conceitos e formas de Direito Privado, como também aqueles de Direito Público, porque essa seria uma decorrência não do art. 110 do CTN, mas da própria interpretação constitucional. Nesse sentido, HUMBERTO ÁVILA ressalta a questão do conceito de “empregador” e “salário”, no que tange à contribuição social sobre a folha de salários, prevista no art. 195, I, da CF/88, em sua redação original³⁶. Para ele “salário” não seria um conceito de Direito Privado, mas do Direito do Trabalho, ramo do Direito Público. Não por essa razão, poderia ser desconsiderado esse conceito pelo legislador infraconstitucional, conforme entendido pelo STF (RE nº 166.772 e RE nº 177.296).

Sustenta, ainda, o renomado jurista que quando uma regra constitucional faz referência a conceitos pré-constitucionais, o faz mediante incorporação do conceito que é tradicionalmente utilizado³⁷. Quer dizer, quando uma norma constitucional se utiliza de um

³³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional - Artigos 96 a 138*. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004, p. 235.

³⁵ AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 571.

³⁶ Mesa de Debates do IBDT de 18/05/2006.

³⁷ Idem.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

conceito de Direito Privado, este conceito mantém o significado que tinha quando da promulgação da Constituição.

Desse entendimento, todavia, não compartilha LUIS EDUARDO SCHOUERI. Segundo ele, o art. 110 do CTN buscou, tão-somente, evitar o abuso por parte do legislador infraconstitucional, que viesse a alterar um conceito, de forma a ampliar a sua própria competência tributária. Em momento algum pretendeu-se estabelecer a permanência do conceito de Direito Privado pré-constitucional, vedando, com isso, uma evolução normal dos conceitos, decorrente das transformações sociais, econômicas e tecnológicas³⁸.

Nesse sentido, também, caminha a jurisprudência da Suprema Corte brasileira. Quando do julgamento do RE nº 357.950, acerca do conceito de faturamento para fins de tributação pelo PIS/COFINS, o Min. Gilmar Mendes entendeu que o conceito comercial de faturamento deveria ser afastado. Sustentou em seu voto que o conceito de faturamento era dinâmico, cujo conteúdo deveria ser interpretado na medida em se desse concretude às normas constitucionais, permitindo-se adaptar seu conteúdo à realidade³⁹.

Esse parece ser o melhor entendimento acerca da matéria. É que, conforme já mencionado anteriormente, a Constituição é uma *ordem aberta* que contém uma série de valores e ideologias, sujeitas a mudanças em razão das circunstâncias históricas, políticas e econômicas, sendo que os conceitos e institutos nela contidos somente poderão ser definidos pelos intérpretes/aplicadores, ao tempo de sua aplicação.

Portanto, ainda que não houvesse o art. 110 do CTN, em razão do princípio da supremacia da Constituição, o legislador tributário infraconstitucional não poderia alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas, seja de Direito Privado, seja de qualquer outro ramo do Direito, quando estes tiverem sido utilizados pela Constituição para delimitar as competências tributárias entre os entes políticos.

Isso não impede, porém, que esses conceitos evoluam em razão de circunstâncias políticas, ideológicas e sociais, de forma que o verdadeiro alcance desses conceitos, institutos e formas somente seja desvendado quando da aplicação da norma, no caso concreto. Nessa hipótese, o intérprete se valerá de um dos métodos modernos de interpretação constitucional e tendo sempre em mente a necessidade de manutenção da ordem e unidade do sistema jurídico tributário.

2.2.2. NA FORMAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme visto no decorrer do trabalho, sistema é o conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos, dentre os quais encontra-se o princípio da supremacia da Constituição. Em conformidade com esse princípio, os institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição não poderão ser alterados

³⁸ Acrescenta o referido professor que: “[o]utra coisa diversa é você abusar como um fito de ampliar sua competência tributária. Eu acho que o tema é mais de, até que ponto é possível mudar um conceito ainda dentro da competência do que não pode mudar, estamos congelados. (...) E eu desafio aqui ao homem médio, pelo menos, que consiga dizer a data de cada uma das Emendas e consiga identificar qual era o conceito de Direito Privado vigente em cada uma das Emendas? Porque não adianta o conceito de 88, sendo que a constituição entre 88 hoje, teve meia centena de mudanças. Então, a interpretação estática tem até uma dificuldade prática. Arqueologia jurídica. Eu tentar descobrir cada vez qual era o conceito que existia. Então, a regra me parece, deve ser buscar o conceito presente e atual no Direito Privado ou no direito, como um todo, para aquele termo constitucional”. (Mesa de Debates do IBDT de 18/05/2006).

³⁹ RE nº 357.950, trecho do voto do Min. Gilmar Mendes: “[n]a tarefa de concretizar normas constitucionais abertas é legítimo vincular determinados conteúdos ao texto constitucional. Não é legítima a tentativa de eternizar um conteúdo específico haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Constituição à realidade. Folha de salários, rendimentos, receita, faturamento e lucro não são conceitos estáticos, são dinâmicos. Exemplo da dinâmica do conceito de propriedade (de imóveis para seguros, pecúlio ou intangíveis). Existe limite: não se ultrapassem os múltiplos significados admitidos. O conceito comercialista de faturamento foi afastado pelo STF [...]” (STF, Pleno, RE n. 357.950-9/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ. 15.08.2006). Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2058800>>. Acesso em: 20.05.2015.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

pelo legislador infraconstitucional como forma de ampliar a competência constitucional delimitada pelo legislador constituinte.

Contudo, isso não significa que o legislador tributário esteja atrelado aos conceitos, institutos e formas de Direito Privado (ou outros ramos do Direito), em outros aspectos que não aqueles concernentes à delimitação da competência tributária, dentre eles, inclusive, quanto à utilização de conceitos de Direito Privado pelo Direito Tributário na própria formação da obrigação tributária.

Interpretando-se o art. 110 do CTN *a contrario sensu*, percebe-se que a intenção do legislador foi a de vedar a alteração desses conceitos, institutos e formas quando isso pudesse vir a ampliar a competência tributária constitucionalmente estabelecida. Quando, porém, os conceitos, institutos e formas de Direito Privado não fossem utilizados para definir ou limitar as competências tributárias, não haveria vedação a que o Direito Tributário os alterasse.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, analisando o art. 109 do CTN, assevera que os conceitos tirados do Direito Privado devem ser interpretados com o mesmo conteúdo que possuem em sua origem, exceto quando o legislador tributário haja expressamente alterado o conceito ou alcance destes. Assevera o referido autor que, em virtude da autonomia do Direito Tributário, pode o legislador eventualmente atribuir efeitos distintos a determinados atos⁴⁰.

Ademais, consoante o disposto no art. 146, III, "a", da CF/88, o constituinte autorizou o legislador tributário a definir os fatos geradores dos impostos de suas respectivas competências. E, nesse aspecto, não haveria necessidade de vinculação aos conceitos de Direito Privado (ou Público), pois que a lei tributária poderia alterar esses conceitos para os seus próprios fins (art. 109 do CTN), desde que, por óbvio, não haja violação à distribuição constitucional de competências tributárias⁴¹.

E, também em consonância com o princípio da supremacia da Constituição, nesse aspecto, o art. 109 do CTN deve ser analisado *cum gravis salis*. É que, assim como ocorre com o art. 110 do mesmo diploma legal, esses dispositivos devem ser interpretados à luz da Constituição.

Entendendo-se, porventura, que esse dispositivo não se coaduna com o disposto no art. 146, III, "a", da CF/88, que dá margem ao legislador tributário para a criação dos fatos geradores dos impostos delimitados na Constituição, respeitando-se, é claro, a questão da delimitação de competências tributárias, há de prevalecer este sobre aquele, por se tratar de norma de natureza constitucional.

Tal conclusão é uma decorrência lógica da análise da questão à luz de nosso sistema jurídico tributário, caracterizado pela ordenação de seus elementos e unidade interior de suas normas. Tal sistema, como exposto por GERALDO ATALIBA, pressupõe uma composição hierarquizada e sistemática das normas que o compõem. Nesse sistema, a Constituição encontra-se no ápice do ordenamento jurídico e é a partir dela que todas as demais normas tributárias devem ser interpretadas.

3. CONCLUSÕES

1) Sistema é o conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos. Sistemas jurídicos normativos são formados pela composição hierarquizada e sistemática das normas que o compõem;

2) A Constituição é a norma suprema dentro da estrutura hierárquica normativa, servindo de fonte de validade para todo o ordenamento jurídico; a Constituição brasileira é classificada como rígida (ou mesmo super-rígida), na medida em que só pode ser alterada por um processo legislativo diferenciado, sendo que em alguns casos, nem isto, como nas situações consideradas como cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, da CF);

⁴⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 2002, p. 229.

⁴¹ Art. 109 do CTN: "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".

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

3) Não obstante essa rigidez, as normas constitucionais podem também ser alteradas pela evolução das circunstâncias históricas, políticas, ideológicas conjugadas ao texto da norma, em virtude de sua natureza *aberta*. Sua interpretação, assim, deve ser sempre dinâmica;

4) As normas constitucionais que versam sobre matéria tributária dispõem, especialmente, sobre: (a) a distribuição de competência tributária entre os entes federativos; e (b) as limitações ao poder de tributar. Nelas encontram-se conceitos de outros ramos do Direito utilizados pela Constituição para fins de repartição de competências tributárias entre os entes federados;

5) A unidade do Direito não impede que o Direito Tributário reformule conceitos, institutos e formas de outros ramos do Direito, inclusive do Direito Privado, desde que o faça expressamente; porém, o legislador não poderá alterar o conceito e o alcance dos institutos de Direito Privado, de forma a ampliar as competências tributárias estabelecidas na Constituição Federal;

6) Não obstante, nada impede que o legislador tributário altere os conceitos, formas e institutos de Direito Privado, quando da definição do fato gerador dos impostos, em atenção ao disposto no art. 146, III, “a”, da CF/88, desde que tais alterações não impliquem ampliação de competências tributárias;

7) A interpretação dos dispositivos constitucionais deverá se dar em conformidade com seus princípios, em especial, os princípios da supremacia da constituição, da concordância prática e da máxima efetividade de suas normas; as normas que delimitam as competências tributárias devem ser interpretadas em consonância com os dispositivos da própria Constituição e não com os dispositivos do CTN;

8) Da mesma forma, deve-se dar ao disposto no art. 146, III, “a”, da CF/88 interpretação em conformidade com as regras de delimitação de competência tributárias, porém de forma a não lhe retirar a efetividade de seu dispositivo;

9) Tal conclusão é uma decorrência lógica da análise da questão à luz de nosso sistema jurídico tributário, caracterizado pela ordenação de seus elementos e unidade interior de suas normas. Nesse sistema, a Constituição encontra-se no ápice do ordenamento jurídico e é a partir dela que todas as demais normas tributárias devem ser interpretadas.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo - sistemas rígidos e flexíveis - diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 62, n. 2, 1967, p. 223-240.

AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 5.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral de Estado*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*. Oxford: Hart Publishing, 1998.

Revista Eletrônica do Mestrado em Direito da UFAL. V. 7, N. 1 (2016). O desafio da efetividade dos direitos humanos fundamentais na contemporaneidade. ISSN 2237-2261 (versão eletrônica).

HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 1995.

IBDT. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. *Mesa de Debates do IBDT de 18/05/2006* (ata da reunião em http://www.ibdt.com.br/2006/integra_18052006.htm)

MACHADO, Hugo de Brito Machado. *Comentários ao Código Tributário Nacional - Artigos 96 a 138*. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. A Importância dos Conceitos Jurídicos na Hierarquia Normativa – Natureza meramente Didática do art. 110 do CTN". *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 98, nov 2003.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas. 23ª ed., 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. v. 2. São Paulo: Forense, 2002.

PIZOLIO, Reinaldo. *Competência Tributária e Conceitos Constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUSA, Rubens Gomes de. Normas de Interpretação do Código Tributário Nacional. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1975, p. 361-382.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.