



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

João Paulo Melo do Nascimento

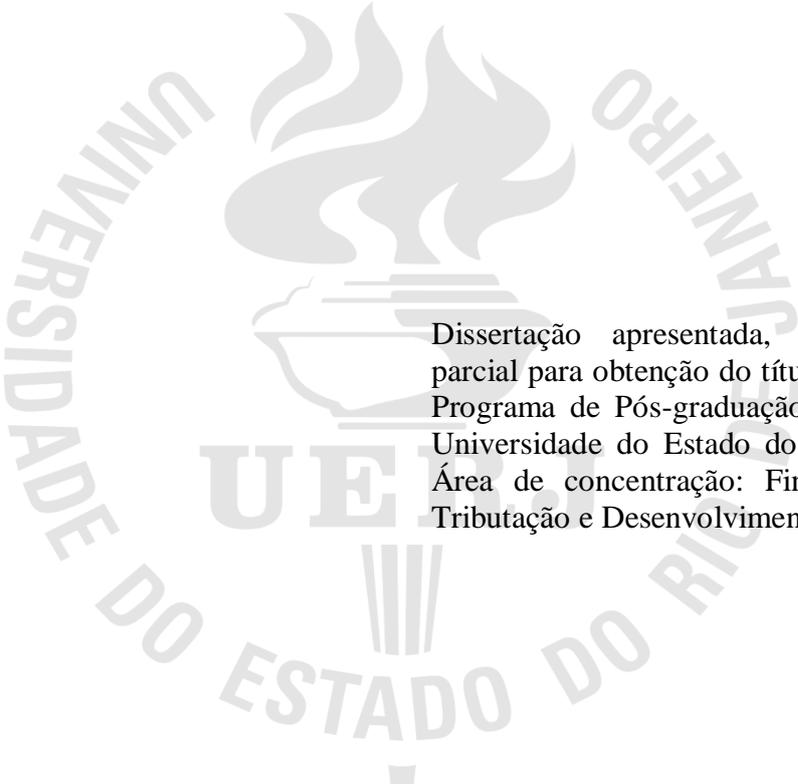
**Ativismo judicial no Sistema Tributário Nacional:
interpretação do aspecto material das regras de competência**

Rio de Janeiro

2014

João Paulo Melo do Nascimento

**Ativismo judicial no Sistema Tributário Nacional:
interpretação do aspecto material das regras de competência**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Co-orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Rio de Janeiro

2014

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

N244 Nascimento, João Paulo Melo do.

Ativismo judicial no Sistema Tributário Nacional : interpretação do aspecto material das regras de competência / João Paulo Melo do Nascimento. – 2014.
148 f.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro.
Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Ativismo judicial - Teses. 2. Direito tributário - Teses. 3. Controle da constitucionalidade - Teses. 4. Direito constitucional – Teses. 5- Tributos – Teses. I. Ribeiro, Ricardo Lodi. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.13

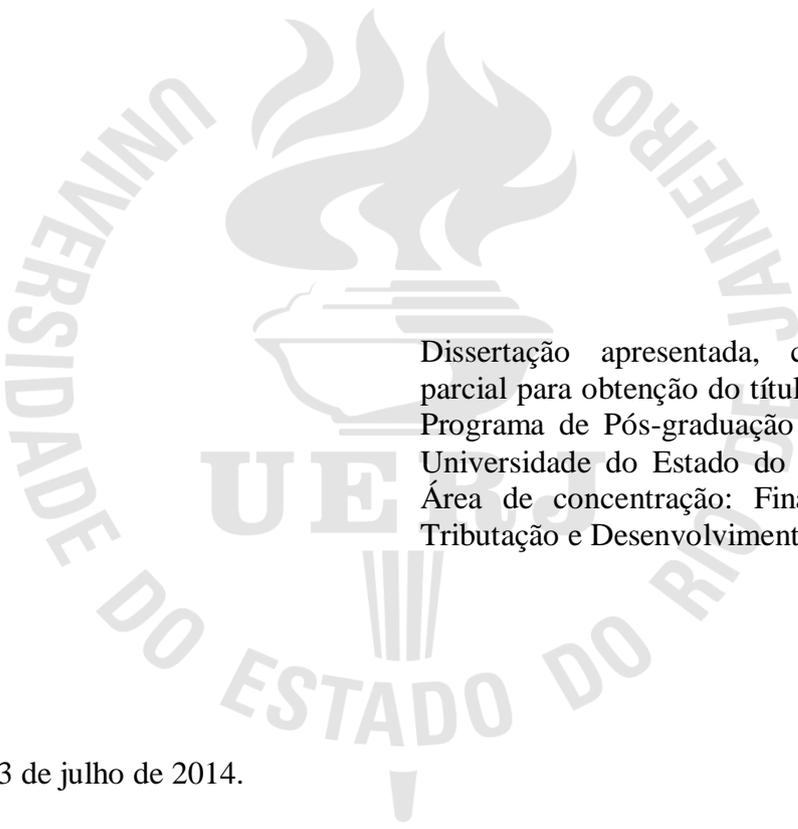
Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

João Paulo Melo do Nascimento

**Ativismo judicial no Sistema Tributário Nacional:
interpretação do aspecto material das regras de competência**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em: 23 de julho de 2014.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Marco Antônio Ferreira Macedo

Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2014

DEDICATÓRIA

A Deus, meu maior amigo.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus que, quase fisicamente presente, tem sido meu melhor amigo ao longo dos últimos doze anos e, hoje reconheço, esteve me olhando desde o princípio. Recentemente, tenho aprendido que a fé é a coragem para expandir nossas capacidades.

Agradeço aos meus pais que, cada um à sua maneira, sempre me estimularam a estudar. Minha mãe ainda hoje continua estudando coisas novas com a mesma curiosidade que espero ter herdado. Meu pai, pelo seu exemplo de determinação no trabalho, apesar de hoje não ter mais a mesma saúde – quem me conhece sabe que o último ano não tem sido fácil.

Agradeço a todos meus amigos queridos, que nesta vida são a família que escolhi. Somente para exemplificar, Hudson Oliveira, Juliana Marinho, Diego Pinheiro, Odir Almeida, Roberta Barcia, Wagner Bragança – este último em especial, por ter me ensinado a amar a advocacia tributária desde 2005, primeiro passo para encontrar minha vocação de Procurador do Estado.

Na Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, agradeço aos amigos Guilherme Jales Sokal, José Carlos Vasconcellos e Jorge Celso Fleming, Mestres em Direito Processual, Direito Público e Finanças Públicas, por terem me incentivado bastante com sua experiência na UERJ.

Nesta Universidade, são tantos os professores que admiro. Todos ajudaram a completar meu amor pela UERJ, onde fiz muitos amigos e vivi grande parte dos meus desafios desde 2001, quando era apenas um adolescente na graduação. Em especial, agradeço aos meus orientadores, os professores Ricardo Lodi Ribeiro e Gustavo da Gama Vital de Oliveira, cujas aulas e livros foram fonte de inspiração em quase todas as minhas manhãs dos últimos anos.

Finalmente, a uma pessoa que consegue pertencer e preencher todos os parágrafos anteriores – espírito, família, amiga, UERJ e PGE –, minha amada Juliana Vieira. Nossos caminhos se cruzaram tantas vezes e agora não a largo nunca.

Muito obrigado,
João Paulo Melo do Nascimento

[...]o pensamento, afinal de contas, já por outros, ou o mesmo, foi dito, é como um grosso novelo de fio enrolado sobre si mesmo, frouxo nuns pontos, noutros apertado até a sufocação e ao estrangulamento, está aqui, dentro da cabeça, mas é impossível conhecer-lhe a extensão toda, seria preciso desenrolá-lo, estendê-lo, e finalmente medi-lo, mas isto, por mais que se intente, ou finja intentar, parece que não o pode fazer o próprio sem ajudas, alguém tem de vir um dia dizer por onde se deve cortar o cordão que liga o homem ao seu umbigo, atar o pensamento à sua causa.

José Saramago.

RESUMO

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. *Ativismo judicial no Sistema Tributário Nacional: interpretação do aspecto material das regras de competência*. 2014. 166f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

O presente trabalho tem por objetivo analisar o controle judicial sobre as leis de incidência tributária, criticando a postura ativista e prestigiando a interpretação da Constituição pelo Legislativo.

Ao longo da história da jurisdição constitucional brasileira, diversos fatores contribuíram para o fortalecimento do Judiciário em relação aos demais poderes: o constitucionalismo, com o reconhecimento da força normativa da Constituição, a doutrina da tipicidade fechada em Direito Tributário, a natureza de regra definitiva das normas de repartição de competência tributária, a vagueza da linguagem constitucional, entre outros. Como consequência, é comum que o Supremo Tribunal Federal declare a inconstitucionalidade de leis com base em concepções formadas jurisprudencialmente, como se o Sistema Tributário Nacional estivesse completamente encerrado na Constituição, e não fosse também construído pela lei.

Serão apresentadas algumas alternativas para essa postura, tais como: a teoria dos diálogos constitucionais, a autocontenção judicial, a adoção de pluralidade metodológica no lugar de critérios apriorísticos de interpretação, a adoção de conceitos constitucionais dotados de núcleos semânticos rodeados de outros possíveis conteúdos marginais, e o reconhecimento do papel criativo e decisório da discricionariedade legislativa na interpretação das normas constitucionais de competência.

Palavras-chave: Ativismo judicial. Controle judicial. Tributo. Incidência tributária. Competência. Constituição. Interpretação.

ABSTRACT

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. *Judicial activism in the Taxation System: interpretation of the tax competence*. 2014. 166f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

This work has the intent to analyze the judicial control over the tax rules, criticizing the activism and privileging the constitutional interpretation by parliament.

In Brazilian constitutional jurisdiction, several reasons increase judiciary among other powers: constitutionalism, with recognition of normative strength of constitution, the legal type doctrine in tax law, the definite rule of tax competence, the vagueness language in constitution, among others.

Consequently, it is common that the Supreme Court declares unconstitutionality of laws by its own conceptions, as if taxation system were completely on constitution, and were not formed by law as well.

There will be presented some alternatives for that such as: constitutional dialogues, judicial restraint, methodological plurality in spite of single criteria of interpretation, constitutional concepts with semantic content surrounded by a marginal meaning, and creative role of legislative discretion in interpretation of competence rules in constitution.

Keywords: Judicial activism. Control judicial. Tax. Tax incidence. Competence. Constitution.

Interpretation.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	12
1	ENFRENTANDO O DOGMA DA TIPICIDADE FECHADA:O PRINCÍPIO DA DETERMINAÇÃO RECLAMA UMA CERTEZA GRADUAL.....	18
1.1	Segurança jurídica em crise na sociedade de riscos.....	18
1.2	Conceito de Segurança Jurídica: certeza absoluta <i>versus</i> certeza relativa.....	21
1.3	Um novo paradigma de segurança no Estado Democrático de Direito: previsibilidade relativa.....	24
1.4	Legalidade estrita em matéria tributária: natureza de regra e de princípio. Aplicação gradual do princípio da determinação..	28
1.5	Possibilidade de tipos abertos em direito tributário.....	30
1.6	Conclusão parcial.....	33
2	OS MALEFÍCIOS DO ATIVISMO JUDICIAL À DEMOCRACIA E POSSÍVEIS ALTERNATIVAS: DIÁLOGOS CONSTITUCIONAIS E AUTOCONTENÇÃO....	35
2.1	Constitucionalismo. A vinculação do poder estatal à Constituição multiplica a possibilidade de controle jurisdicional.....	35
2.2	A tensão constitucionalismo <i>versus</i> democracia: a via majoritária para as escolhas primordiais.....	37
2.3	Judicialização.....	38
2.4	Supremacia judicial.....	39
2.5	Ativismo Judicial.....	40
2.6	A atual crise de representatividade no Brasil.....	43
2.7	Os prejuízos do ativismo judicial à democracia.....	45
2.8	A teoria dos diálogos constitucionais como solução para os riscos do ativismo judicial.....	47
2.9	A correção legislativa da jurisprudência como forma de diálogo constitucional.....	51
2.10	Outras modalidades de diálogo constitucional.....	52

2.11	A possibilidade de correção da jurisprudência constitucional pela lei infraconstitucional: a interpretação da Constituição pelo Legislativo.....	55
2.12	A autocontenção judicial: custos e procedimentos para concretização dos direitos fundamentais.....	57
2.13	O exercício regular do poder enquanto elemento constitucional essencial.....	58
2.14	O exercício regular do poder na concretização do direito fundamental.....	59
2.15	Judiciáriopaternalista,Legislativoinfantil.....	60
2.16	Premissa metodológica: atuação eminentemente corretiva de disfunções pelo Judiciário.....	64
2.17	Aplicação da teoria ao sistema de repartição de competências tributárias: autocontenção judicial na interpretação legislativa das competências.....	64
3	ABERTURA DAS NORMAS DE REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	66
3.1	O ideal de harmonia do Sistema Tributário Nacional e da repartição de competências tributárias.....	66
3.2	Sistema Tributário rígido: alto grau de vinculação do legislador à Constituição: sistema fechado horizontalmente, mas aberto verticalmente.....	67
3.3	Impossibilidade de bitributação. Necessidade de prévia resolução dos conflitos de competência.....	69
3.4	Os conflitos de competência são reais ou meramente aparentes? A solução é inovadoramente constitutiva ou meramente declaratória de um sentido preexistente?.....	70
3.5	Abertura vertical do Sistema Tributário Nacional: possibilidade de o Legislativo contribuir para o sentido das normas constitucionais de competência.....	73
3.6	A tipicidade aberta nos enunciados constitucionais de competência.....	75

3.7	O aspecto material enquanto elemento identificador da norma de competência.....	76
3.8	O enunciado constitucional não se confunde com a norma de competência: diferença entre enunciado normativo e norma.....	78
3.9	A natureza de regra da norma de competência não exclui a dificuldade de interpretação dos termos do enunciado que a veicula.....	78
3.10	A natureza de regra de estrutura da norma de competência e a fidelidade ao postulado normativo.....	80
3.11	Regra definitiva: a norma de competência não admite exceções implícitas.....	81
3.12	Teorias interna e externa: conteúdo do enunciado constitucional implícito ou construído após sua interação com argumentos contrários?.....	82
3.13	Papel da lei complementar no artigo 146 da Constituição: atribuição constitucional para dispor genericamente sobre conflitos de competência e sobre fato gerador.....	85
3.14	Caráter decisório e criativo da lei complementar que dispõe sobre conflitos de competência e sobre fato gerador.....	88
3.15	A função da lei complementar deve respeitar a finalidade de preservação do federalismo fiscal.....	90
3.16	Discricionariedade da lei complementar.....	92
3.17	Ativismo judicial caso a caso: alguns precedentes em que a jurisprudência desprezou a opção feita pela lei complementar, ou lhe foi deferente.....	95
4	LINGUAGEM E INTERPRETAÇÃO DOS ENUNCIADOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	100
4.1	Grau de abertura da linguagem dos enunciados constitucionais de competência.....	100
4.2	Biunivocidade dos signos: os signos linguísticos admitem diversos significados.....	100
4.3	Coexistência de um sentido jurídico e um extrajurídico para um mesmo signo linguístico.....	102

4.4	Coexistência de mais de um sentido jurídico para o mesmo signo linguístico.....	103
4.5	Força normativa dos precedentes judiciais: a norma jurídica extraída do caso concreto.....	107
4.6	Perplexidade quanto aos conceitos institucionais: ao mesmo tempo em que vinculam a competência do legislador, são por ele conformados pela criação de um regime jurídico.....	108
4.7	A contradição entre os artigos 109 e 110 do CTN: prevalência do método sistemático ou do teleológico?.....	110
4.8	A prevalência do método literal de interpretação no ativismo judicial.....	112
4.9	O papel criativo do intérprete no contexto pós-positivista.....	113
4.10	A pluralidade metodológica na interpretação da constituição tributária aberta.....	114
4.11	Discricionariedade na interpretação de conceitos jurídicos indeterminados.....	117
4.12	A interação entre os Poderes na interpretação dos conceitos constitucionais.....	121
5	PREENCHIMENTO DO CONTEÚDO DOS CONCEITOS TRIBUTÁRIOS.....	123
5.1	Teorias sobre a existência de sentido autônomo nos conceitos empregados nos enunciados constitucionais de competência tributária.....	123
5.2	Teorias sobre a adoção de conceitos preexistentes pelos enunciados constitucionais de competência tributária.....	126
5.3	A interpretação econômica do fato gerador e a autonomia do direito tributário.....	127
5.4	Primado do direito privado: a incorporação <i>a priori</i> de conceitos preexistentes no ordenamento.....	128
5.5	Conciliação entre as teorias anteriores: incorporação <i>prima facie</i> dos conceitos preexistentes e o problema de se atribuir peso em abstrato aos métodos de interpretação.....	130
5.6	Metodologia de Karl Larenz: o sentido literal possível, a partir	

	do contexto de significado e dos usos linguísticos.....	133
5.7	Escolha dentre as opções admitidas pelo sentido literal possível: utilização do critério teleológico.....	134
5.8	Utilização cuidadosa dos princípios na interpretação.....	137
5.9	A eficácia do princípio da capacidade contributiva no contexto da jurisprudência dos valores.....	138
5.10	A função hermenêutica da capacidade contributiva.....	140
	CONCLUSÃO.....	143
	REFERÊNCIAS.....	145

INTRODUÇÃO

A doutrina da “tipicidade fechada” no Brasil por muitos anos serviu aos interesses do contribuinte, invalidando exações que não se subsumissem perfeitamente na abstração de conceitos fechados. Muitas vezes, a lei de incidência foi declarada inconstitucional pelos tribunais, por não se enquadrar em conceitos cujos significados foram formados jurisprudencialmente, a partir da interpretação dos enunciados constitucionais de competência.

Dessa forma, partindo de uma lógica subsuntiva e conceitual, o Supremo Tribunal Federal casuisticamente preencheu o sentido das materialidades contidas em cada regra de competência: renda (IR – Imposto sobre a Renda), circulação de produtos industrializados (IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados), circulação de mercadorias (ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), prestação de serviços (ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer natureza), entre outras.

O desempenho dessa atribuição muitas vezes foi exagerado, desprestigiando legítimas manifestações do legislador. A pretexto de controlar o exercício dessa competência, o Judiciário se revelou ativista, em prejuízo da legitimidade democrática e do rigor técnico das decisões. Consequentemente, restou diminuído o espaço de discricionariedade legislativa para a imposição tributária.

O desequilíbrio dessa tarefa repousa na inexistência de parâmetros hermenêuticos que permitam identificar o que é constitucionalizado na regra de competência, e o que resta de liberdade ao legislador, tendo em vista o grau de vagueza da linguagem. Some-se isso à dogmática estritamente conceitual da doutrina da “tipicidade fechada” e a tendência de ativismo da jurisdição constitucional, fatores que reduzem ainda mais o espaço de conformação legislativa.

Como resultado, atualmente a maioria das discussões tributárias se dão no plano constitucional, como se o Sistema Tributário Nacional estivesse todo encerrado na Constituição, e não pudesse ser extraído a partir da lei infraconstitucional.

É bem verdade que a regra de competência limita a discricionariedade do poder Legislativo, mas não a esvazia completamente. A Constituição veicula uma moldura de

significados, desenhada pelos limites semânticos do texto, dentro da qual o legislador possui um espaço de conformação.

Dessa forma, não há um esgotamento dos significados pela Constituição, nem espaço para arbitrariedade do legislador, mas sim a competência está delineada pelos limites textuais do enunciado constitucional.

O principal objeto do presente trabalho consiste em demonstrar que a interpretação constitucional, no que tange aos conceitos contidos nos enunciados de competência dos impostos, é uma tarefa que incumbe aos três Poderes e à sociedade, de sorte que o Judiciário não possui a palavra final sobre o tema. Pelo contrário, a interação entre o Legislativo, Executivo e Judiciário contribui para o atingimento de decisões mais justas e democráticas.

Muito embora a jurisprudência nacional tenda a reconhecer uma função preponderante do Judiciário, o trabalho investigará a atuação que incumbe a cada Poder na interpretação da Constituição. Dessa forma, com base no estudo crítico do ativismo judicial, buscar-se-á defender uma autocontenção desse Poder, frente às manifestações legislativas já existentes. Com efeito, deve ser reconhecido que o legislador exerce um papel criativo e decisório no preenchimento do sentido desses conceitos.

A relevância do tema consiste na necessidade de enfrentamento da crise institucional entre os Poderes, a legitimidade democrática da jurisdição, a falta de tecnicidade das decisões judiciais e uma grave insegurança jurídica, decorrente da instabilidade da jurisprudência, frequentemente modificada para atender a situações não antes imaginadas pelo julgador.

Nesse cenário de judicialização, supremacia e ativismo judiciais, o trabalho desenvolverá duas alternativas que fortalecem a democracia: (i) a teoria dos diálogos constitucionais; (ii) a autocontenção judicial, em prestígio ao exercício regular do poder.

Ainda, reconhecendo-se a vagueza da linguagem, o trabalho adotará a metodologia de Karl Larenz, atinente ao “sentido literal possível”. Segundo essa teoria, o intérprete deve se ater aos limites semânticos do próprio texto, a partir dos usos normais dos signos linguísticos, dentro de determinado contexto de significado. Numa segunda fase, remanescendo mais de um sentido, elege-se uma das variantes de significado por meio de critérios teleológicos.

A fim de exemplificar a aplicação da teoria, serão analisados casos concretos já enfrentados pela jurisdição constitucional brasileira.

No segundo capítulo, será estudada a segurança jurídica, à luz da complexidade da sociedade de riscos. Sua satisfação, em matéria tributária, reclama a aplicação da legalidade enquanto regra e princípio.

Em sua dimensão principiológica, a legalidade estrita possui uma aplicação gradual. Trata-se de um mandado de otimização de determinabilidade do conteúdo da norma tributária, que lhe confere um ideal desejável de densidade normativa.

Dessa forma, o princípio da determinação da norma tributária não exige uma certeza absoluta sobre o conteúdo dos seus conceitos, mas sim uma certeza relativa que possa ser identificada em concreto por meio de um processo argumentativo. Consequentemente, entra em xeque o dogma da tipicidade fechada. As materialidades das regras de competência e de incidência devem ser interpretadas como tipos abertos que se coordenam com a realidade, e não como conceitos fechados.

O terceiro capítulo analisará a tensão Democracia *versus* Constitucionalismo, segundo uma visão funcional da separação dos poderes. Muito embora seja função da Constituição limitar o poder de tributar, o fechamento exacerbado da regra de competência pelo Judiciário, na tentativa de esgotar os sentidos dos conceitos constitucionais jurisdicionalmente, pode levar a decisões antidemocráticas.

Serão enfrentados os seguintes fatores e seus respectivos riscos: judicialização, ativismo judicial e supremacia judicial. Em contraponto, serão enaltecidas as vantagens da deliberação pelo Legislativo: é mais plural; permite a participação de diversos setores, inclusive de especialistas; possui uma visão macro para além das meras partes e informações prestadas num processo judicial; contabiliza efeitos sistêmicos das decisões.

Serão propostas algumas soluções, que enaltecem a democracia: (i) a teoria dos diálogos constitucionais, segundo a qual o Legislativo colabora na interpretação constitucional; (ii) a autocontenção judicial, que ressalta a importância do exercício regular do poder, de modo que deve ser respeitada a deliberação legislativa, pois os direitos devem observar os *custos* e os *procedimentos* próprios para sua implementação.

Nenhuma instituição detém a prevalência apriorística na determinação do sentido da Constituição. A interpretação constitucional não é monopólio de ninguém, mas decorre da interação entre os Poderes e agentes sociais. É que as melhores decisões tendem a resistir ao teste dos argumentos contrários de um diálogo aberto. Com isso, o grau de democracia de uma decisão decorre do seu conteúdo e resultado, e não simplesmente do órgão prolator. A definitividade da questão subjetiva posta pela coisa julgada não pode levar à definitividade da questão constitucional abstrata, que permanece constantemente em aberto para toda a sociedade.

Quanto aos custos dos direitos, já é assente na doutrina que os direitos de defesa também não nascem em árvores. Da mesma maneira que a implementação dos direitos

fundamentais pelo Estado Fiscal depende de recursos públicos, custeados pela receita arrecadada dos tributos, os direitos dos contribuintes também possuem custos. Nesse passo, o ativismo na garantia de direitos fundamentais indistintamente para todos gera uma perplexidade: o STF - Supremo Tribunal Federal é liberal na arrecadação, mas social no gasto.

No que tange aos procedimentos, a defesa dos direitos fundamentais não pode desprezar o exercício regular do poder, que compreende as competências de cada instituição democrática. Um Judiciário paternalista contribui para uma Democracia infantil.

O quarto capítulo tratará da competência tributária. A Constituição estabelece um sistema rígido de repartição de competências para a instituição de impostos, pautado na materialidade dos fatos impositivos: circulação de mercadorias, operação com produtos industrializados, prestação de serviços, entre outros. O enunciado constitucional de competência possui natureza de regra definitiva, que não admite ponderação por argumentos contrários. Mas a tipicidade aberta e a vagueza da linguagem não permitem um fechamento total do enunciado textual que veicula a norma de competência. Com isso, há conflitos reais que precisam ser solucionados de forma geral e abstrata.

Por isso, a legislação infraconstitucional possui certa liberdade para, dentro dos limites do texto, preencher o sentido dos conceitos constitucionais. Esse papel é desenvolvido também pela lei complementar, a quem a Constituição atribui a missão de definir o aspecto material do fato gerador e para solucionar conflitos de competência, tarefa de cunho criativo e decisório.

Tomando-se de empréstimo a doutrina dos direitos fundamentais, a teoria externa recomenda ser muito mais transparente, dialético e controlável a definição do conteúdo do conceito após sua interação com os argumentos e princípios contrários trazidos pela realidade. Essa tarefa é mais eficaz em sede infraconstitucional, pois a lei pode pormenorizar a disciplina rarefeita da Constituição. De outro lado, o prévio esgotamento da discussão pela teoria interna, por meio de conceitos firmados jurisprudencialmente – como muitas vezes verificado na jurisprudência do STF – Supremo Tribunal Federal –, quando a Corte pretende encerrar num elenco taxativo as atividades que se enquadram numa certa materialidade –, traz para o interior do conceito uma questão que deveria ser enfrentada publicamente, passando ao largo de uma argumentação que legitimaria o discurso e poderia levar a uma solução mais justa.

O quinto capítulo enfrentará a dificuldade da linguagem constitucional em veicular um único sentido, abrindo ao Legislativo diversas possibilidades de atuação. Os vocábulos

utilizados pela Constituição podem abarcar sentidos não-jurídicos ou jurídicos, bem como diferentes concepções dentro do próprio direito, a variar de acordo com o ramo. A adoção de um sentido, em prejuízo do outro, dependerá da conjugação dos métodos hermenêuticos no caso concreto.

Será demonstrado não ser possível empregar critérios apriorísticos de interpretação, bem como que a atividade hermenêutica possui um viés decisório, diante do espectro de possibilidades semânticas deixadas pelo texto.

A indeterminação dos conceitos constitucionais permite ao legislador o exercício de um juízo discricionário na escolha de um dos sentidos, dentro do espectro admitido pelo texto, que deve ser respeitado pelo Judiciário.

Considerando a pluralidade metodológica da teoria da constituição tributária aberta e o cunho criativo da atividade hermenêutica, será demonstrado que não há como encerrar a interpretação das materialidades apenas na jurisdição constitucional.

Por fim, no sexto capítulo, serão analisadas as teorias acerca da existência de conceitos constitucionais autônomos. O trabalho adota a tese de que a Constituição possui conceitos dotados de “núcleo” e “halo”. Dentro da “franja marginal”, aumenta a subjetividade da interpretação e abrem-se possibilidades de escolhas ao hermenêuta. Considerando que o legislador também contribui com a interpretação da Constituição, a lei assume um papel criativo e decisório sobre o preenchimento dos conceitos constitucionais, ao mesmo tempo em que é por eles limitada.

Ainda, serão analisadas as teorias acerca da incorporação pela Constituição de conceitos preexistentes na legislação infraconstitucional, o que define o grau de autonomia do direito tributário face ao direito privado. Demonstrar-se-á não ser possível adotar, sequer de maneira *prima facie*, um parâmetro para o acolhimento do sentido infraconstitucional, pois cada contexto pode levar a uma solução diferente.

Dessa forma, devem ser rejeitados critérios apriorísticos, pois a interpretação somente se verifica em concreto, por meio da conjugação de todos os métodos, que terão o peso determinado pelo contexto. Para tanto, adota-se a metodologia de Larenz, por meio das seguintes etapas na interpretação: (i) identificar o sentido literal possível; (ii) delimitar o sentido literal possível pelo contexto de significado; (iii) se restarem opções, adotar o critério histórico-teleológico; (iv) se ainda restarem opções, resolver pelo critério teleológico-objetivo.

O emprego da teleologia da norma permite dar importância aos princípios e valores do ordenamento. Com isso, há uma reaproximação do direito tributário aos valores de justiça

fiscal e igualdade, em especial por meio do princípio da capacidade contributiva.

Em suma: (i) não há supremacia apriorística de um critério hermenêutico, devendo-se abrir para uma pluralidade metodológica; (ii) remanescendo mais de uma opção, a escolha deve ser pautada pela solução que melhor privilegie os valores e os princípios do ordenamento.

Ao fim e ao cabo, o esforço do trabalho será concentrado em ponderações que engrandecem o papel dos órgãos eletivos de representação indireta, como forma de estimular a participação política da população. Em tempos em que a população vai às ruas protestar para dar voz às suas insatisfações, enquanto ministros do Supremo Tribunal Federal são enaltecidos como heróis pela mídia, é hora de repensar a separação de poderes e trazer as decisões fundamentais para mais perto do cidadão.

1 ENFRENTANDO O DOGMA DA TIPICIDADE FECHADA: PRINCÍPIO DA DETERMINAÇÃO E CERTEZA GRADUAL

1.1 Segurança jurídica em crise na sociedade de riscos

Na segunda metade do século XX, observou-se uma grave *crise legislativa*, com o descrédito da lei enquanto expressão da vontade popular¹. A excessiva politização do poder Legislativo o distanciou dos seus representados. Mais que isso, após a Segunda Guerra, ficou evidente que o princípio majoritário não bastava para satisfazer a legitimidade – entendida não só como a que preza pela vontade da maioria, mas também a que tutela o bem comum, incluindo os direitos fundamentais das minorias. Foi necessário desconstituir e condenar o regime nazista, antes sufragado pela maioria alemã, para se reconhecer essa insuficiência do Legislativo.

Paralelo a isso, a explosão da produção normativa, preocupada em prever todas as situações possíveis, tornou o direito um fenômeno cada vez mais distante, ininteligível e desconhecido pelos seus destinatários. Hoje, a *pluralidade de interesses* na sociedade demanda uma atenção pormenorizada de cada setor, exigindo um imenso grau de especificidade, de modo a atender os consumidores, os ambientalistas, os industriais, os liberais, os conservadores, os exportadores, os importadores, as mulheres, os homens. Tamanho grau de especialização torna difícil saber a norma aplicável. A explosão legislativa leva à complexidade e incerteza. E mais: para abranger todos os interesses, as normas são indeterminadas, tornando-se ainda mais imprevisíveis.

Incide-se, assim, num terrível dilema bem observado por Humberto Ávila². Para ser mais acessível – e por isso, seguro –, o direito precisaria ser mais simples e desconsiderar as infinitas peculiaridades de cada grupo. Por outro lado, isso acabaria desconsiderando alguns interesses particulares, tornando-o menos protetivo. Existe, pois, uma tensão entre os dois pontos: acessibilidade (segurança) e grau de proteção – que também expressa a segurança, pois esta não se esgota no grau de cognoscibilidade do ordenamento, mas exige também a proteção de situações jurídicas.

¹ BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p.35.

² ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p.46- 47.

Escolhendo-se prestigiar a acessibilidade do direito, pois, este fica menos protetivo, ou seja, menos assecuratório. Eis o círculo vicioso: *o combate à insegurança aumenta a insegurança*.

Outros fatores contribuem para o aumento da insegurança na nossa “sociedade de riscos”³. A crescente quantidade de informações adquiridas auxilia a compreender o mundo, mas também aumenta a incerteza, na medida em que abre novos leques de possibilidades, chances e medos antes desconhecidos. Os problemas são solucionados por novas tecnologias, mas as descobertas científicas produzem efeitos colaterais antes não imaginados. Quanto mais o cidadão sabe, mais conhece o que precisa prever e o que pode não se confirmar no futuro. “Na busca por segurança – eis o paradoxo –, o homem fica cada vez mais inseguro”⁴. É por isso que o citado autor conclui categoricamente: “o nível de insegurança jurídica assumiu um grau nunca antes alcançado”⁵.

Se é difícil conhecer a norma aplicável à realidade, a insegurança é ainda maior quando se verifica a instabilidade dessa mesma norma. A explosão normativa antes mencionada dá lugar a uma esquizofrenia, quando os legisladores a todo tempo modificam o teor de suas disposições, ao sabor do jogo político. O mundo está em constante mudança, e o ordenamento também.

Não só isso, mas não há qualquer garantia de que a regra hoje conhecida e aplicada será considerada legítima no futuro. É comum que os cidadãos pautem suas condutas em normas posteriormente consideradas inconstitucionais, ou cuja interpretação seja modificada pela jurisprudência.

Isso ocorre porque, diferentemente da atividade legislativa – que se projeta para o futuro, em respeito às garantias específicas do direito adquirido e ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, da Constituição) –, as decisões judiciais produzem efeitos retroativos, sobretudo em se tratando de declaração de inconstitucionalidade de lei. É que prevalece no Brasil a tese da nulidade da norma inconstitucional. Sendo nulo de pleno direito, o ato não pode produzir qualquer efeito.

³ “A expressão sociedade de risco foi cunhada pelo sociólogo alemão Ulrich Beck, em 1986, após o acidente nuclear de Chernobyl, na Ucrânia, para designar os dias em que vivemos, a partir da constatação de que os perigos hoje enfrentados pela humanidade são resultado dos efeitos colaterais da própria ação humana, o que acaba por gerar uma imprevisibilidade quanto às consequências das medidas adotadas, e o enfraquecimento da racionalidade baseada no conhecimento do passado”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p.34.

⁴ ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.40.

⁵ *Ibid.*, p.39.

Em suma, o direito hoje é: ininteligível, pois o cidadão não sabe qual a norma aplicável; imprevisível, já que não sabe se a norma mudará; e instável, pois não sabe se a regra que aplicou será considerada ilegítima.

“O direito não é seguro. E um direito que não é seguro não é direito, como lembra Carnelutti”⁶. A segurança é noção inerente à própria ideia de direito, pois sem um mínimo de certeza e ausência de arbitrariedade não se pode falar num sistema jurídico. Além disso, a segurança é instrumento para a liberdade, pois só se pode viver e agir livremente quando é possível calcular o futuro. Nesse sentido, a segurança jurídica é pressuposto para a autodeterminação do indivíduo, que, por sua vez, é a expressão mais cara da dignidade da pessoa humana nos Estados Liberais⁷.

Partindo do imperativo categórico de Kant, segundo o qual cada indivíduo tem valor em si mesmo, não devendo ser instrumentalizado para metas coletivas, entende-se que as decisões fundamentais da vida não devem ser externas. A liberdade individual exsurge como expressão da dignidade, permitindo que os indivíduos façam suas escolhas existenciais e sejam por elas respeitados, por meio de condições para desenvolver suas opções morais, com liberdade e garantia do mínimo existencial.

Um dos pressupostos para o completo exercício da autonomia é a possibilidade de se conhecer as consequências do agir, tanto as presentes, como as futuras. Sem um mínimo de previsibilidade, não há liberdade.

Assim, quanto maior o nível de segurança, maior o de liberdade. Paradoxalmente, porém, a liberdade traz imprevisibilidade e exige a proliferação de normas que protejam esses múltiplos interesses, o que também aumenta a complexidade do ordenamento, como já visto. A segurança, mais uma vez, gera insegurança.

Como se vê nos dilemas apresentados, a segurança é um bem indispensável, mas existe um nível ótimo que deve ser perseguido. Segurança demais mata a segurança. direito demais não é direito⁸. É certo que o direito não pode ser instável, mas também não deve ser imutável.

⁶ *Ibid.*, p.62.

⁷ BARROSO, Luís Roberto. Legitimidade da recusa de transfusão de sangue por testemunhas de Jeová: dignidade humana, liberdade religiosa e escolhas existenciais. Disponível em:

<http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/testemunhas_de_jeova.pdf>. Acesso em: 27 ago.2012.

⁸ ÁVILA, Humberto. *Op cit.*, p.66.

O ordenamento não pode sofrer rupturas bruscas, mas também não pode deixar de acompanhar as mudanças da sociedade. “Toda lei que não deixa em aberto a possibilidade de sua execução, justamente por sua obediência, é uma arbitrariedade”⁹.

Existe um ponto de equilíbrio entre estabilidade e mutação. Assim como uma ponte, para não rachar, necessita ser flexível, existe uma fluidez na segurança que a permite sobreviver de forma dinâmica. Mantê-la estática pode ser fatal. A figura apresentada por Humberto Ávila, quase um paradoxo de Zeno, é bastante ilustrativa:

[...] o movimento, por mais paradoxal que isso possa ser, é condição da estabilidade, tal qual um passeio de bicicleta: o ciclista que para, cai. O patinador que desliza sobre a fina camada de gelo, se parar, afunda. Portanto, o que o Direito não pode é ser modificado de maneira frequente, brusca e drástica; ele deve, porém, adaptar-se à nova realidade [...]¹⁰.

Uma aplicação prática disso, na vertente da cognoscibilidade do ordenamento, é a seguinte. A verdadeira segurança se satisfaz, não com uma previsão estática e cerrada, mas com a adoção de critérios prévios e abstratos que tornem o futuro relativamente previsível, ainda que sem certeza absoluta. O papel do direito é criar uma previsibilidade que reduza a insegurança e calcule os riscos. A segurança, pois, não é dualista (tudo ou nada), mas *gradual*. Antes de se aprofundar nesse ponto, é necessário estabelecer um conceito do objeto aqui estudado.

1.2 Conceito de Segurança Jurídica: certeza absoluta *versus* certeza relativa

A segurança jurídica não se confunde com outras seguranças, como a psicológica ou a física. A segurança tutelada pela Constituição é uma norma jurídica, e não a segurança contra males externos. É a vinculação do legislador e aplicador à previsibilidade de suas decisões, viabilizando a calculabilidade e confiança no direito e pelo direito. A segurança jurídica é princípio instrumental, pois enquanto os outros princípios cotejam a realidade com a norma, a segurança coteja uma norma com outra norma, a fim de verificar se a primeira satisfaz a segurança.

⁹ BONDER, Nilton. **A alma imoral**. Rio de Janeiro: Rocco, 2008, p. 14. Nessa obra de religião e filosofia, o autor demonstra como a lei e a moral judaica devem se coordenar com a realidade para se manterem vivas.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p.125.

Humberto Ávila propõe duas dimensões para a segurança: uma estática e outra dinâmica¹¹. A primeira abrange a exigência de condições de conhecimento do ordenamento pelo destinatário, para que possa prever como se comportar. Essa cognoscibilidade se satisfaz com a certeza e a clareza do direito. O contribuinte, por exemplo, deve conhecer a norma tributária e entender minimamente seu conteúdo. Dessa forma, para se aferir se há segurança no ordenamento, basta verificar se este contém regras a respeito da publicação, intimação, linguagem das leis e sua abrangência.

De outro lado, na vertente dinâmica, demanda-se a confiança na manutenção de efeitos atuais de ato praticado no passado (confiabilidade), bem como a condição de prever os efeitos futuros de ato praticado hoje (calculabilidade). No Brasil, contudo, não há qualquer garantia de que a regra hoje conhecida e aplicada, e que pautou o comportamento dos cidadãos, será considerada legítima no futuro ou terá sua interpretação modificada para desconstituir o passado. A instabilidade excessiva da jurisprudência é ainda mais iníqua que a da legislação, pois enquanto esta se projeta para o futuro, as decisões judiciais produzem efeitos retroativos, sobretudo em se tratando de declaração de inconstitucionalidade de lei.

Geralmente, quando há uma reviravolta na jurisprudência e os tribunais querem preservar a dimensão dinâmica da segurança, realizam uma modulação temporal da declaração de inconstitucionalidade por meio de um corte entre o presente, passado e futuro. Preservam, assim, os atos praticados sob a égide da lei declarada inválida. É que “o homem, que ocupa apenas um ponto no tempo como no espaço, seria um ser bem infeliz se ele não pudesse se acreditar em segurança mesmo em relação à sua vida passada; para essa porção de sua existência, já não carregou ele todo o peso de seu destino?”¹².

Contudo, Mizabel Derzi¹³ observa que a declaração *pro futuro* também gera insegurança, pois os cidadãos não sabem a quais normas obedecer, visto que até as inconstitucionais podem ser mantidas. Tampouco a Administração tem certeza dos limites de sua competência, e ainda o Legislativo pode até se sentir estimulado a editar normas inconstitucionais, confiando na manutenção de seus efeitos passados.

Exemplo de modulação temporal que produz esse efeito iníquo foi o realizado pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula vinculante nº 8: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991,

¹¹ *Ibid.*, p.290-292.

¹² MIRANDA, Pontes de. Comentários à constituição de 1967, com a emenda n. 1, de 1969, tomo V. São Paulo: 1974. p. 26. *Apud*: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p.22.

¹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p.24.

que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. No Recurso Extraordinário nº 560.626¹⁴, o Tribunal modulou os efeitos da decisão, para considerar legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão do julgamento. Com a eleição desse *discrimen* irrazoável, nossa Corte chancelou uma lei inconstitucional para todos aqueles que contra ela não se insurgiram, estimulando, a um só tempo, a litigiosidade do cidadão e a promulgação de leis inconstitucionais pelo Estado.

Interessante observar como as vertentes estática e dinâmica estão mutuamente imbricadas: para que o direito seja conhecível, é preciso ser estável, pois a instabilidade impede o conhecimento pelos destinatários. E para que seja estável, é preciso ser conhecível, pois não se pode confiar no que não se conhece.

Antes de avançar, é interessante registrar alguns paradoxos que ajudam a compreender a tensão interna que há também na dimensão estática. Por exemplo, Humberto Ávila¹⁵ observa que a cognoscibilidade das normas depende de informação. Informação de menos não guia o comportamento. Contudo, informação demais provoca complexidade, que por sua vez não orienta. Semelhantemente, para assegurar a confiabilidade do direito, o Estado deve assegurar os direitos fundamentais. Mas quanto mais exercer o dever de proteção, mais o Estado limita a liberdade individual. Se proteger demais, limita; se proteger de menos, não garante. Como se vê, existe um grau ótimo de segurança, antes do qual há proteção insuficiente e, após o qual, sufocamento. O exagero na segurança produz insegurança.

Isso ocorre porque, considerando sua natureza principiológica, a segurança não é certeza absoluta, mas sim *certeza relativa*. Não é dual, mas *gradual*. Não existe na medida “tudo ou nada”, mas “pouca ou muita”.

De fato, a dimensão estática da segurança não exige uma certeza absoluta na compreensão do conteúdo da norma. Entender o contrário significaria desconsiderar a natureza principiológica da segurança, reduzindo-a a uma regra¹⁶.

Como cediço, os princípios têm estrutura e forma de aplicação diferentes das regras¹⁷. Sendo um princípio, e não uma regra, a segurança não exige a previsão absoluta do conteúdo da norma. Antes, satisfaz-se com processos argumentativos prévios de determinação. No âmbito tributário, essa concepção é representada pelo princípio da legalidade. Na primeira

¹⁴ Relator Ministro Gilmar Mendes, julgamento em 12 jun.2008.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.121.

¹⁶ Adota-se aqui a definição da segurança jurídica como princípio instrumental, pois enquanto os outros princípios cotejam a realidade com a norma, a segurança coteja uma norma com outra norma, a fim de verificar se a primeira satisfaz a segurança.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.74.

concepção, a legalidade exigiria uma determinação absoluta de todos os elementos da obrigação tributária, consoante o dogma da tipicidade fechada. Na segunda, a legalidade exigiria apenas a *determinabilidade* desses elementos, por meio de processos argumentativos anteriores de determinação da linguagem, sejam legais, doutrinários ou jurisprudenciais.

Aceitar essa relativa indeterminação nas regras tributárias encontra obstáculos em riscos evocativos da sociedade. A exigência de segurança no direito tributário ainda é um medo social, pois enquanto no direito privado a autonomia privada cria limitações para si mesma, no direito tributário há heterolimitações pelo Estado a direitos individuais de liberdade e de propriedade. Por isso, é tão importante a construção de parâmetros doutrinários para a interpretação e aplicação da norma tributária que estejam afinados com a natureza principiológica da segurança.

1.3 Um novo paradigma de segurança no Estado Democrático de Direito: previsibilidade relativa

O valor segurança variou de sentido, conforme a concepção de Estado. No Estado Liberal, a segurança do contribuinte era associada ao princípio da legalidade estrita, enquanto limitação constitucional do poder de tributar (artigo 150, I, da Constituição). Como todo direito fundamental de liberdade, a legalidade garante uma posição jurídica de defesa do indivíduo face ao Estado, impondo a este um dever de abstenção, qual seja, o de deixar de atuar fora dos limites da lei. Essa *dimensão subjetiva* é o que, na teoria de Jellinek, ficou conhecido como *status negativus libertatis*¹⁸. Nesse sentido, a segurança assumia papel de direito subjetivo *verticalmente* contraposto ao Estado, pois não só garantia a liberdade individual para tudo o que não fosse prescrito, como também exigia que a atuação da Administração fosse pautada e autorizada pela lei.

A lógica binária da mera subsunção permitia um alto grau de previsibilidade, ensejando uma falsa sensação de segurança. Como ocorre em todo exagero, os contribuintes abusaram da garantia, manipulando formas jurídicas, para não se submeter a tipos fechados e conceitos repletos de detalhamentos, segundo uma concepção quase libertária que enxergava na tributação um verdadeiro esbulho da propriedade privada. Se a lei, na era da jurisprudência

¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.289.

dos conceitos, encerrava todos os elementos descritivos do tipo, bastava o contribuinte não se enquadrar em uma das características prescritas no antecedente da regra, para se furtar do seu conseqüente: pagar o tributo.

A facilidade nas práticas elisivas, muitas vezes chanceladas por decisões judiciais, abalou a concorrência no mercado, permitindo que um contribuinte pagasse muito menos tributo do que o outro. Ainda, a perda da arrecadação foi compensada com medidas arrecadatórias prejudiciais a quem não tinha nenhuma ingerência sobre a elisão alheia. Mais uma vez, o excesso de segurança provocou insegurança.

Com o tempo, a segurança individual, contraposta verticalmente ao Estado, tornou-se insuficiente para atender os anseios da sociedade. Aquele antigo sentimento de segurança se revelou falso, ante os inúmeros compromissos com a promoção de direitos fundamentais. A abstenção do Estado na economia serviu aos interesses de uma minoria rica, à míngua da miséria da maioria e ineficiência dos serviços públicos.

A segurança não serve à preservação de um grupo, mantendo o *status quo* de uma minoria, em detrimento do sacrifício do restante da sociedade. De outro lado, por ser um bem finito, não pode ser garantida a todos ilimitadamente. Nesse sentido, o afã de preservar uma suposta “segurança” num país em desenvolvimento contribuiria para a manutenção da atual injusta distribuição de direitos. Quanto mais desenvolvida for uma sociedade, maior deve ser o grau de preservação das situações jurídicas¹⁹.

Nesse ponto, o outro extremo, o Estado Social, também se mostrou incapaz de satisfazer os direitos, sobretudo os sociais²⁰, cujos custos exigiram um ilegítimo alargamento da capacidade contributiva, levado a cabo por categorias como a da interpretação econômica do fato gerador, tão cara à jurisprudência dos interesses. Isso, somado ao alargamento dos riscos sociais, exigiu do Estado uma otimização dos recursos, mediante um racionalizado sistema tributário que fosse afinado com a pluralidade de interesses.

A resposta ao problema começa a se desenhar no denominado Estado Social e Democrático de Direito. Nele, a pluralidade de interesses demandou do intérprete um esforço ponderativo que conciliasse segurança e justiça. Dessa forma, esses dois valores, se antes eram contrapostos, se harmonizaram numa *concepção plural de segurança*²¹. A antiga dimensão meramente subjetiva do direito fundamental foi ampliada, ganhando também um

¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op.cit.*, p.56.

²⁰ Ricardo Lobo Torres critica a maximização dos direitos sociais, cuja jusfundamentalidade, na visão do autor, deveria se limitar ao seu núcleo essencial, sob pena de não ser possível atender à pluralidade de direitos, diante da escassez de recursos. TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.41.

²¹ *Ibid.*, p.58.

matiz objetivo, capaz de impregnar todo o ordenamento com o valor segurança. Pela dimensão objetiva dos direitos fundamentais²², estes deixam de ser considerados exclusivamente pela perspectiva individual, permitindo que os bens por eles tutelados transcendam a todo ordenamento e sirvam de norte para a ação do Estado.

A antes mencionada verticalização da segurança deu lugar a uma relação horizontal entre os cidadãos-contribuintes, tendo em vista a *ambivalência* da sociedade de riscos²³. Não se ignora os efeitos colaterais de uma medida individual sobre o restante da sociedade. Se antes o Estado do Bem-Estar Social pretendia realizar uma distribuição de benefícios, hoje já se compreende que esse mister envolve também uma distribuição de malefícios, como ficou bem evidente na construção da usina nuclear de Chernobyl. Por exemplo, um benefício fiscal conferido a uma categoria pode onerar outras, prejudicando a concorrência.

Ademais, a mera legalidade foi ampliada para a juridicidade, que converge em si todo o ordenamento jurídico. Nesse sentido, diz-se que a segurança jurídica é, também, corolário do ideal de justiça.

A segurança, pois, reside num sistema que seja capaz de custear os riscos sociais de forma sustentável, e de promover os direitos fundamentais, sem que para isso seja sacrificado o respeito às leis – que, no Estado de Direito, é imperativo do exercício regular do Poder²⁴.

Podem ser citadas inúmeras consequências dessa nova proposta de segurança, no direito tributário. A adoção de cláusulas gerais e tipos abertos, já tão consagrada no direito civil²⁵, também se infiltrou no direito público, até mesmo quando a legalidade setorial imposta pela constituição demanda um sistema predominantemente formado por regras.

Semelhantemente ao que ocorre no direito administrativo – onde há muito se discute a densidade normativa da lei a que se vincula positivamente o administrador –, também no direito tributário não se concebe mais que a legalidade demande tipos²⁶ tão fechados que seja fácil deles escapar.

²² SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.95.

²³ BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e ambivalência**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editora, 1999, p.229.

²⁴ O exercício regular do Poder pressupõe o respeito aos elementos estruturais do Estado e do processo político: as competências do Legislativo, do Executivo e do Judiciário. Segundo Rawls, são elementos constitucionais essenciais (*constitutional essentials*). RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Rio de Janeiro: Martins Fontes, 1997.

²⁵ Nesse sentido, confira-se: TEPEDINO, Gustavo. Crise das fontes normativas e técnica legislativa na parte geral do código civil de 2002. *In*: TEPEDINO, Gustavo (org.). **A parte geral do novo código civil: estudos na perspectiva civil-constitucional**. RJ-SP: Renovar, 2003, p.15.

²⁶ Para uma distinção entre conceito e tipo, confira-se: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.39.

Por essa razão, o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional o emblemático caso do Seguro de Acidente de Trabalho²⁷, no qual a lei delegou ao regulamento a definição de alguns conceitos indeterminados, para fins de enquadramento das atividades em diferentes graus de risco, cada um com uma alíquota. Entendeu-se compatível com a legalidade estrita a previsão pela lei tributária de conceitos abertos, a serem definidos por mero ato administrativo, vencendo assim o dogma da tipicidade fechada.

Veja-se que a antiga segurança vertical exigiria o esgotamento definitivo do conceito indeterminado pela lei, para fins de definição da alíquota aplicável ao contribuinte. Já uma nova concepção de segurança privilegia que atos administrativos, emanados de órgãos não-legislativos, criem o verdadeiro conteúdo do conceito indeterminado. O resultado é uma decisão mais legítima, pois o ato administrativo é mais ágil, dotado de expertise técnica e livre do jogo político e burocrático do processo legislativo.

A existência de um ato normativo de hierarquia infralegal é ainda mais favorável à segurança vertical, entendida como previsibilidade das regras do jogo, além de beneficiar o tratamento isonômico dos contribuintes. Porém, nem sempre é possível definir previamente, em um ato genérico e abstrato, os conceitos que compõem o tipo. A ambivalência da sociedade de riscos, muitas vezes, revela realidades inimagináveis. A criatividade do mercado e a rapidez dos fatos produzem a cada dia novas categorias que, se não puderem ser abarcadas no tipo tributário, ensejarão grave desigualdade entre sujeitos em posições semelhantes e prejuízo à concorrência e ao custeio do Estado Tributário.

O outro extremo também pode acontecer: o excessivo apego ao dogma do tipo fechado não só descarta realidades tributáveis como também tributa situações que não revelam verdadeiros signos presuntivos de riqueza. Assim ocorreu com o ICMS em bens que meramente transitavam de estabelecimentos do mesmo contribuinte, como se verá melhor adiante.

Além disso, e em complemento ao primeiro exemplo, inúmeras novas possibilidades de combate à elisão e à evasão permitem a pesquisa do verdadeiro conteúdo econômico do fato juridicamente relevante: a relativização do sigilo bancário pela Lei Complementar nº 105, a inclusão no Código Tributário Nacional de uma cláusula geral antielisiva (Lei Complementar nº 104), entre outras medidas de transparência fiscal.

Em suma, o legislador que fecha demasiadamente os conceitos da lei, em nome de uma suposta segurança, afasta a norma da realidade, tornando-a tão abstrata que gera

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 343.446/SC. Relator: Min. Carlos Veloso. Julgamento em 20 mar.2003.

insegurança. O mesmo ocorre com uma administração fiscal que, preocupada em respeitar uma abusiva segurança individual, aplica o direito de forma distanciada da verdade. *Um sistema jurídico que não reflete a realidade não é seguro.*

Conclui-se assim que, para o direito se aproximar da realidade, é necessário *desapegar-se* da falsa sensação de segurança proporcionada por conceitos fechados dualistas, que não condizem com a verdade, para caminhar com equilíbrio sobre conceitos tipológicos abertos, determináveis por meio de processos dinâmicos de interpretação.

1.4 Legalidade estrita em matéria tributária: natureza de regra e de princípio. Aplicação gradual do princípio da determinação

Expressão máxima da segurança jurídica no direito tributário é o princípio da legalidade estrita²⁸. Somente a lei pode instituir ou majorar tributo, é a primeira limitação constitucional ao poder de tributar (artigo 150, I, da Constituição). O Código Tributário Nacional ainda amplia a reserva legal para outras matérias (artigo 97). A legalidade exige não só a preexistência de regras gerais e abstratas para a incidência tributária, pois isso os atos administrativos normativos também poderiam oferecer, mas também que tais normas sejam emanadas do Legislativo, mediante um processo constitucional complexo de formação das leis. Com isso, além do pluralismo político, privilegia-se um grau de constância e permanência do ordenamento.

Nesse sentido, a legalidade estrita possui natureza de *regra*, na medida em que de maneira concreta estabelece um antecedente e um conseqüente, podendo ser aplicada de maneira dual, por mera subsunção. Ou o tributo é instituído ou majorado por lei, ou não é. Não há meio termo.

²⁸ A expressão legalidade estrita se contrapõe à legalidade geral, segundo a qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei (artigo 5º, II, da CR) – é a chamada vinculação negativa à lei. Já no âmbito da Administração Pública, a lógica é inversa: os agentes estatais estão adstritos à vinculação positiva à lei, de modo que somente podem agir se houver prévia lei autorizativa (artigo 37 da CR). No Direito Tributário, ainda há uma peculiaridade. A lei não somente autoriza a cobrança do tributo pela autoridade fazendária, mas também é o próprio veículo para a sua instituição. Daí falar-se em legalidade estrita em matéria tributária. Esse é o aspecto da legalidade tributária enquanto regra. Contudo, a expressão não pode ser confundida com uma suposta exigência de tipicidade fechada na norma tributária. Esta diz respeito ao princípio da determinação da lei tributária, que constitui um mandado de otimização de previsibilidade relativa, podendo ser graduada com base em outros princípios, conforme será melhor explicado adiante.

Contudo, essa garantia não é meramente formal. Seria inútil haver um ato legislativo se este não contivesse todos os elementos da obrigação tributária de maneira clara e completa. A partir daí desenvolveu-se na doutrina o dogma da tipicidade fechada, exigindo conceitos fechados que não deixassem qualquer margem de dúvida sobre a incidência tributária. Existe um mandado de otimização que aponta para um ideal de determinação da lei. A legalidade enquanto *princípio* demanda certo grau de *densidade normativa*²⁹, a variar de acordo com a noção que se tem do âmbito de proteção daquele princípio.

Ainda, pode-se identificar na legalidade um postulado normativo, isto é, norma de segundo grau, que não fundamenta diretamente uma decisão, mas apenas direciona outros princípios e regras que a embasarão. A interpretação deve se ater aos limites da moldura que o texto da lei encerra. Leva, assim, à fidelidade aos limites literais do enunciado normativo. É, pois, instrumento para a ponderação, juntamente com a proporcionalidade, supremacia da Constituição, unidade da Constituição, interpretação conforme à Constituição, presunção de constitucionalidade, efetividade da Constituição. A segurança jurídica também é princípio instrumental, pois enquanto os outros princípios cotejam a realidade com a norma, a segurança coteja uma norma com outra norma, a fim de verificar se a primeira satisfaz a segurança.

Unindo-se o tripé regra-princípio-postulado, chega-se ao bem tutelado pela legalidade. O tributo deve ser instituído por lei cujos conceitos contenham uma satisfatória densidade normativa e cujos limites literais sejam respeitados pelo intérprete.

Das três naturezas da legalidade, a mais tormentosa é a principiológica. Os princípios se diferenciam das regras por um critério quantitativo: aqueles são mais abstratos, enquanto estas são mais concretas. Ainda, distinguem-se por três critérios qualitativos ou estruturais³⁰: forma de descrição da conduta, forma de aplicação e forma de resolução de conflitos.

Nesse sentido, a legalidade enquanto princípio pode ser ponderada. Não o pode enquanto regra, pois o tributo que não é instituído por lei será sempre inconstitucional. Mas, dentro da lei, admite-se uma maleabilidade no grau de densidade dos elementos descritivos da lei.

Sendo um princípio, a segurança não exige a previsão absoluta do conteúdo da norma, pois não é certeza absoluta, mas sim certeza relativa. Não é dual (tudo ou nada), mas gradual (nenhuma, pouca ou muita). Se fosse apenas uma regra, a legalidade exigiria uma

²⁹ ARAGÃO, Alexandre dos Santos. **Direito dos serviços públicos**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.319.

³⁰ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros Editores, 4.ed., 2004, p.74.

determinação absoluta de todos os elementos da obrigação tributária. Sendo também um princípio, admite a *determinabilidade* desses elementos, por meio de processos argumentativos anteriores de determinação da linguagem, sejam legais, doutrinários ou jurisprudenciais.

1.5 Possibilidade de tipos abertos em direito tributário

O que se convencionou chamar no Brasil de princípio da tipicidade, tecnicamente, seria o princípio da determinação – mandado de otimização que prevê um estado ideal de determinabilidade dos elementos que constituem o fato gerador abstrato do tributo³¹. Contudo, o princípio da determinação, extraído da segurança, não exige que a lei seja composta apenas por estruturas conceituais rígidas que esgotem a realidade, como imaginou a doutrina da tipicidade fechada³².

Seria impossível, e até ingênuo, pretender encerrar a realidade em conceitos fechados da lei. A jurisprudência dos conceitos colocou o processo lógico-dedutivo acima de todos os outros métodos de interpretação, construindo um positivismo formalista que alienou a ciência jurídica em face da realidade social, política e moral do direito³³. Esse pensamento prevaleceu por mais de um século, mas no direito tributário brasileiro ainda hoje é um dogma, pois serviu ao princípio da determinação da lei. Contudo, como se viu anteriormente, para ser verdadeiramente seguro e manter-se atual, é imprescindível que o texto seja aberto aos dados da realidade. Nesse sentido, é bastante útil a utilização de tipos, no lugar de conceitos.

Tipos enumeram dados da realidade para atingir situações semelhantes. Apenas descrevem, sem definir, sem esgotar a realidade. Por isso, são abertos. É o caso dos tipos empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. Podem ser encontrados no mundo dos fatos e na norma. Já os *conceitos* esgotam a realidade, com enumerações taxativas. Neles, há mera subsunção.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**, v.2. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, p.481.

³² XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo:Revista dos Tribunais, 1978, p.92.

³³ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p.29.

Ricardo Lodi Ribeiro³⁴ é bastante didático ao esquematizar as diferenças entre uns e outros. Segundo ele, tipo é aberto; conceito é fechado. Tipo se coordena com o fato por uma relação de semelhança; conceito se subsume por uma relação de igualdade. Tipo é descrito; conceito é definível. No tipo, algumas notas distintivas descritas podem faltar; no conceito, todas as notas distintivas devem estar presentes. Tipo é formado por um conjunto graduável de fatos; conceito é formado por uma soma rígida de elementos distintivos. Tipo é concreto; conceito é abstrato.

Tendo-se em mente a paradoxal *tensão interna* da segurança entre *determinação* e *imprevisão*, já destacada anteriormente, percebe-se que um ordenamento seguro não deve ser composto apenas por conceitos.

É que a lei não contém as próprias decisões, mas apenas os parâmetros ou padrões em razão dos quais será tomada, sendo ilusória a representação da tipicidade enquanto cálculo antecipado legal de todas as decisões possíveis. Assim, a determinabilidade não é sinônima de determinação prévia, mas a possibilidade de fornecer pontos de partida para aquilo que é essencial a determinado âmbito normativo³⁵.

Um exemplo atual pode esclarecer isso. Talvez tenha passado despercebido, mas essa construção foi verificada no julgamento da união estável homoafetiva³⁶. O Supremo Tribunal Federal admitiu que o tipo “união estável” não exige distinção de sexo, apesar de ser previsto pelo artigo 226, parágrafo 3º, da Constituição e artigo 1723 do Código Civil como entidade familiar formada entre o homem e a mulher. Isso porque o Tribunal entendeu que esses dispositivos não excluem outras composições sexuais, por reconhecer que o livre desenvolvimento da sexualidade compõe a autodeterminação individual enquanto expressão da dignidade humana.

Ainda que aparentemente contra os limites literais do enunciado – no que a decisão foi muito criticada –, o que a Corte fez foi reconhecer que a união estável é um tipo cuja composição evoluiu, não exigindo mais a distinção de sexo. Esse dado, ainda que expresso no texto, não comporia mais o núcleo essencial do tipo, sendo deslocado para sua franja marginal, de modo a não excluir, de seu âmbito de proteção, aquelas uniões formadas por pessoas do mesmo gênero. Se o texto constitucional estivesse preocupado em encerrar a união estável em um conceito fechado, jamais poderia o Judiciário contrariar esse limite. Mas,

³⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op.cit.*, p.39.

³⁵ *Ibid.*, p.38.

³⁶ Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 132, Relator Ministro Ayres Britto. Julgamento em 05 maio.2011.

sendo um tipo, abre-se em coordenação com a realidade, arejando-se com dados sociais, para se manter vivo e atual.

Se a união estável possuísse natureza de conceito fechado, excluiria de seu âmbito de proteção as relações homoafetivas. Com isso, a norma constitucional seria pouco protetiva, gerando insegurança, por relevar ao limbo inúmeras situações jurídicas contemporâneas. Ainda, criaria uma tensão social que poderia levar ao rompimento da ordem constitucional, introduzindo uma emenda para simplesmente excluir o vocábulo “homem e mulher” do texto. De outro lado, é bem mais assecuratório reconhecer a natureza tipológica da união estável, e, ainda, favorece a continuidade e permanência do ordenamento, pois o texto composto por um tipo que se coordene com a realidade permite o influxo das alterações sociais para continuar pertinente.

Semelhantemente, uma regra matriz de incidência tributária composta apenas por conceitos fechados também gera insegurança. Primeiro, porque impede a tributação de fatos com o mesmo conteúdo econômico, em prejuízo à isonomia e à concorrência no mercado, desrespeitando a segurança horizontal. Em segundo lugar, é pouco protetiva, pois pode levar à tributação de fatos sem conteúdo econômico, ao desconsiderar a realidade. Terceiro, facilita a elisão fiscal, produzindo injustiça, pois basta que o contribuinte elimine um único elemento distintivo do texto para fugir da consequente imposição tributária. Quarto, gera inconstância do ordenamento, pois o legislador a todo tempo busca acompanhar a realidade, incluindo no texto as práticas verificadas no mercado.

Assim ocorreu com o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em bens que meramente transitavam de estabelecimentos do mesmo contribuinte, sem que houvesse qualquer realidade econômica subjacente. Atendo-se cegamente ao conceito “saída do estabelecimento”, aquele fato poderia ensejar pagamento de tributo, não fosse a inexistência de relevância jurídica e econômica. Essa interpretação restou afastada pela Súmula n.º 166 do Superior Tribunal de Justiça. Contudo, uma entrada em estabelecimento do mesmo contribuinte que revelasse uma realidade econômica juridicamente relevante poderia ensejar a incidência do imposto. Daí a importância do vocábulo “simples” na Súmula n.º 166 do STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o *simples* deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O importante é assumir a natureza

tipológica do fenômeno, para que este se coordene com a realidade, de modo a alcançar apenas situações do mundo dos fatos em que haja relevância jurídica e conteúdo econômico³⁷.

Em outros casos, a jurisprudência não foi tão flexível. A contribuição social do art. 195, I, da Constituição, incidente sobre a folha de salários, previa, em sua redação original, apenas a contribuição patronal sobre os *empregados*. Assumindo uma natureza tipológica, seria possível extrair dessa figura outras relações em que não houvesse tecnicamente um contrato de trabalho. Contudo, atendo-se ao conceito de empregado do direito do trabalho, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade das leis 7.787/89 e 8.212/91, que previam a incidência também sobre a remuneração paga aos empresários, trabalhadores avulsos e autônomos³⁸. Isso desestimulou a formalização de vínculos empregatícios, e desonerou relações não empregatícias, sem qualquer peculiaridade que justificasse tamanha benesse. Foi preciso alargar esse *conceito* pela emenda constitucional nº 20/98, para que aquelas contribuições pudessem ser cobradas fora do contrato de emprego.

Com efeito, é necessário assumir que a segurança jurídica se satisfaz com modelos conceituais que não encerrem completamente a realidade, mas que com ela se coordenem, abandonando a pretensão de determinação absoluta dual, para adquirir uma determinabilidade relativa gradual. Num mundo de riscos e ambivalências, nuances e possibilidades, não é possível encerrar na lei respostas binárias às nossas perguntas. O papel da lei hoje deve ser o de oferecer processos argumentativos de construção que legitimem as possíveis respostas a qualquer questionamento que se abrir.

1.6 Conclusão parcial

A legalidade tributária possui natureza tanto de regra, como de princípio. Nesse último sentido, ela tem aplicação gradual. Dessa forma, o princípio da determinação da norma

³⁷ Desse modo, há três correntes acerca do fato gerador do ICMS: (i) saída meramente física, hoje ultrapassada; (ii) saída jurídica, adotada pela maioria dos autores e pelos tribunais, que exige a transferência de domínio entre pessoas jurídicas diversas; e (iii) saída econômica, que se satisfaz com uma transferência entre estabelecimentos, ainda que pertencentes à mesma pessoa jurídica, desde que representem uma evolução do bem na cadeia produtiva.

³⁸ Questão semelhante está na pauta do Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral no BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 565.160 RG/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em 10 nov.2007. **Dessa vez, discute-se a possibilidade de instituição de contribuição sobre parcelas pagas aos empregados a qualquer título, mas que não compõem o conceito de salário, como as de cunho indenizatório.**

tributária não exige uma certeza absoluta sobre o conteúdo dos seus conceitos, mas sim uma certeza relativa que possa ser identificada em concreto por meio de um processo argumentativo.

Com efeito, cai o dogma da tipicidade fechada. As materialidades das regras de competência e de incidência devem ser interpretadas como tipos abertos que se coordenam com a realidade, e não como conceitos fechados.

Essa concepção será fundamental para o próximo capítulo, em que será abordado o ativismo judicial propriamente dito. O fechamento exacerbado dos conceitos tem servido de fundamento para uma jurisdição constitucional mais incisiva, mas o resultado não tem contribuído para a segurança jurídica do contribuinte, como se supunha.

2 OS MALEFÍCIOS DO ATIVISMO JUDICIAL À DEMOCRACIA E POSSÍVEIS ALTERNATIVAS: DIÁLOGOS CONSTITUCIONAIS E AUTOCONTENÇÃO

2.1 Constitucionalismo: a vinculação do poder estatal à Constituição multiplica a possibilidade de controle jurisdicional

No pensamento liberal iluminista, a principal fonte do Direito era a lei, por gozar de completude, emanar dos representantes da sociedade e ser um produto da razão. A desconfiança do governante levou à entronização da lei como limite ao poder político do Executivo. No positivismo legalista, o juiz era “boca da lei”³⁹ e o administrador, seu aplicador de ofício⁴⁰.

Tendo em mente a liberdade como autonomia, aquele regime ressaltava que o cidadão é, ao mesmo tempo, destinatário e autor das normas, pois só se vincula legitimamente ao Direito de cuja elaboração o indivíduo participa, em igualdade de condições com os membros da sociedade. Na concepção rousseouniana, somente as leis poderiam outorgar validamente as ideias moralmente relevantes, tendo em vista a posição premente da autodeterminação individual para as teorias liberais. Daí porque “todos os direitos são estabelecidos pela lei”⁴¹.

Não demorou muito para que a práxis da política ordinária se revelasse suspeita para veicular sempre o ideal de justiça comunitária. A crença no Parlamento como órgão sublime tradutor do bem comum mostrou-se ingênua, abrindo espaço para o constitucionalismo.

No Brasil, a Constituição nunca foi levada a sério⁴². Os códigos, sim, ocupavam uma posição central no ordenamento brasileiro⁴³. Eram as normas aplicadas pelo julgador. Mesmo logo após 1988, verificou-se uma jurisdição constitucional ainda tímida. Por exemplo, a jurisprudência do STF conferia ao mandado de injunção apenas o efeito de declarar a mora do

³⁹ MONTESQUIEU, Charles Luis de Secondat. **Do espírito das leis**. São Paulo: Saraiva, 1962, p.268.

⁴⁰ FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁴¹ ROUSSEAU, Jean Jacques. **O contrato social: princípios de direito político**. São Paulo: Tecnoprint, 1995, p. 6.

⁴² Por exemplo, a Constituição de 1824 previa igualdade, mas na prática havia um regime escravocrata e elitista. A Constituição de 1891 também era uma fachada. Apesar de apregoar o liberalismo, imperava no país um regime coronelista e rural, que nomeava os juízes. Há exemplos até mesmo na Constituição de 1969, que muito embora consagrasse o direito do trabalhador a clínicas de repouso, tal garantia não era pleiteada em juízo. SARMENTO, Daniel; Cláudio Pereira de. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2013, p.23.

⁴³ TEPEDINO, Gustavo. **Código civil interpretado conforme a constituição da república**, v.1. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p.3.

Congresso, os direitos sociais eram considerados normas programáticas, os conceitos de urgência e de relevância para fins de edição de medida provisória eram questões políticas insindicáveis. A cultura jurídica não dava importância ao texto constitucional, tampouco reconhecia a força normativa dos princípios.

Essa visão positivista começou a mudar globalmente após a 2ª Guerra Mundial, quando a incapacidade da lei em atender as demandas sociais ficou mais evidente, levando ao seu refluxo.

Gustavo Binbenbojm⁴⁴ aponta, didaticamente, algumas razões para a crise da representatividade da lei formal: (i) a inflação legislativa, fruto da obsessão pela completude do ordenamento, comprometeu os ideais de segurança e certeza; (ii) a lei serviu de fundamento para a barbárie na primeira metade do século XX, revelando que nem sempre veicula o que é certo e justo; (iii) o povo passou a depositar seus anseios por justiça na Constituição, tendo em vista o fracasso da lei em manifestar a vontade geral.

Nesse cenário, o constitucionalismo surge como resposta à crise da lei enquanto representação da vontade popular. Quando o povo desconfia do Legislativo, por considerá-lo vulnerável a capturas por outros interesses, somente um ato hierarquicamente superior e produzido em momento de intenso debate político poderia garantir a segurança.

No Brasil, em especial, a doutrina brasileira da efetividade⁴⁵ reconheceu a força normativa da Constituição, o que foi qualificado mais recentemente com o neoconstitucionalismo, que abriu espaço para fundamentação das decisões com base em princípios abstratos.

Dessa forma, está depositada na Constituição a esperança popular de que as garantias fundamentais serão respeitadas e de que o poder político será regularmente exercido, tudo sob a cuidadosa pena do Judiciário.

Retirando-se das instâncias majoritárias grande parte da margem decisional, a petrificação de matérias antes relegadas à política ordinária aumenta o controle jurisdicional sobre os atos estatais. O garantidor último do bem comum é a Corte Constitucional.

O Constitucionalismo torna o exercício do poder um ato vinculado aos seus ditames de planejamento, de eficiência, de proteção aos direitos fundamentais. Consequentemente, viabiliza o controle do agir estatal, pela via jurisdicional e social. A definição de direitos e de diretrizes estatais pela Constituição aumenta a possibilidade de controle pelo Judiciário, a uma

⁴⁴ BINENBOJM, Gustavo. *Op.cit.*, p.127-136.

⁴⁵ BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.291.

porque multiplica os direitos com hierarquia constitucional, a duas porque deixa um espaço aberto de muita indefinição.

Em suma, se o risco do Estado Liberal era que a desconfiança do Executivo entronizasse o Legislativo, o risco do Estado Democrático de Direito é que o descrédito deste último divinize o Judiciário.

2.2 A tensão constitucionalismo *versus* democracia: a via majoritária para as escolhas primordiais

Constitucionalismo é o ideal de um governo limitado pelo direito. Esse compromisso contrasta com a democracia (governo do povo). A cláusula do Estado Democrático de Direito encerra, em um só momento, a fonte (democracia) e o limite (direito) do poder.

A alegoria de Ulisses e as sereias contida na *Ilíada* de Homero⁴⁶ ilustra como a coletividade pode se tornar refém de suas fraquezas momentâneas, justificando um precompromisso engendrado na Constituição. A sociedade, num momento de processo político-deliberativo qualitativamente superior, se autovincula em determinadas matérias petrificadas na Constituição para resguardá-las dos riscos da política ordinária. Tais matérias somente podem ser modificadas mediante um processo legislativo de emenda mais rigoroso, o que caracteriza a rigidez constitucional e lhe confere superioridade hierárquica⁴⁷.

Dessa forma, as decisões tomadas pelo princípio majoritário encontram os lindes impostos pelo próprio direito. De um lado, o direito representa um limite para a política; de outro, a política constitui o direito, por meio do processo legislativo⁴⁸. A dificuldade em achar o equilíbrio entre as duas posturas representa o desafio da jurisdição constitucional democrática. Eis aí o dilema:

⁴⁶ VIEIRA, Oscar Vilhena. **A constituição e sua reserva de justiça: um ensaio sobre os limites materiais ao poder de reforma**. São Paulo: Malheiros, 1999, p.59.

⁴⁷ Momentos de excepcional mobilização social também podem justificar essa superioridade. ACKERMAN, Bruce. **We the people: foundations**. Cambridge: Harvard University Press, 1991.

⁴⁸ Num sentido amplo, Política constitui o domínio da vontade, o princípio majoritário, cujas decisões, numa democracia pluralista, devem se basear numa razão pública, em argumentos partilhados por todos, excluindo-se a ideologias e religiões pessoais, por exemplo. Já o Direito é o domínio da lei, *rule of law*, dos direitos fundamentais, da razão, da justiça e da segurança. A Constituição é o principal agente que faz a interface entre política e direito, convertendo a política em seu estado puro (Poder Constituinte Originário) em Direito. Equiparar Direito e Política representaria conferir a quem detém o poder a atribuição de definir o que é correto e justo. BARROSO, Luís Roberto. Constituição, democracia e supremacia judicial: direito e política no Brasil contemporâneo. **RDE – Revista de Direito do Estado**, v. 21, 2011, p.82-122.

Por um lado, constitucionalismo (limitação ao poder) em excesso pode asfixiar a vontade popular e frustrar a autonomia política do cidadão, como coautor do seu destino coletivo. Por outro, uma “democracia” sem limites tenderia a por em sério risco os direitos fundamentais das minorias, bem como outros valores essenciais, que são condições para a manutenção ao longo do tempo da própria empreitada democrática. Teríamos aqui, provavelmente, um projeto suicida.⁴⁹

Com efeito, a jurisdição constitucional se harmoniza com a ideia de autogoverno. O problema é que esse precompromisso depende da valoração subjetiva do julgador. Uma vez que os juízes não são eleitos, o Judiciário assume uma função contramajoritária⁵⁰, supostamente pautada na supremacia da Constituição.

Entretanto, esse fundamento perde legitimidade na medida em que cresce a dimensão criativa da interpretação. Como a interpretação e a aplicação de normas constitucionais não se resumem a uma passiva descoberta da vontade do constituinte, todo o risco reside no grau de ativismo da atividade hermenêutica. Nesse ponto, alguns fenômenos aumentam o relevo do Judiciário.

2.3 Judicialização

A judicialização consiste na transferência para o Judiciário de questões relevantes do ponto de vista político ou moral, que poderiam ser tratadas perante o Executivo e o Legislativo, espaço próprio para o debate majoritário.

No cenário atual, Luís Roberto Barroso⁵¹ aponta algumas causas peculiares que contribuíram para a mudança desse contexto, favorecendo a judicialização: (i) a redemocratização, com a recuperação das garantias da magistratura e do Ministério Público; (ii) a constitucionalização abrangente, que petrificou na Constituição de 1988, de forma analítica e até prolixa, matérias que antes competiam à política ordinária, de modo que as mais diversas questões da vida podem ser reconduzidas a uma pretensão jurídica; (iii) a abrangência do sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, que combina o modelo americano de controle incidental e difuso, com o europeu, direto e concentrado, e cuja legitimidade é conferida aos mais diversos órgãos públicos e privados.

⁴⁹ SARMENTO, Daniel. Direito adquirido, emenda constitucional, democracia e reforma da previdência. In: TAVARES, André Ramos. **Teoria da justiça constitucional**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2005, p.9.

⁵⁰ BICKEL, Alexander. **The least dangerous branch**. New Haven: Yale University Press, 1986, p.16.

⁵¹ BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **RDE – Revista de Direito do Estado**, v. 13, 2009, p.71-91.

Como resultado, qualquer questão política ou moralmente relevante pode ser levada ao Supremo Tribunal Federal. O autor cita diversos exemplos recentes: células-tronco embrionárias (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.150), demarcação de terras indígenas (Petição nº 3.388), ações afirmativas (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.330), união homoafetiva (Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 132), lei de imprensa (Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 130), Reforma da Previdência (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105), Reforma do Judiciário (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.367), combate ao nepotismo (Ação Direta de Constitucionalidade nº 12), entre outros.

Mas a judicialização não é a única causa do avanço da jurisdição constitucional sobre o campo da política majoritária. Ela ainda é potencializada por escolhas metodológicas na interpretação da Constituição: o ativismo e a supremacia judiciais.

2.4 Supremacia judicial

Ao lado da judicialização, outro fenômeno se observa no constitucionalismo: a supremacia judicial. Supremacia judicial é a atribuição da palavra final sobre a interpretação constitucional à Corte Constitucional⁵². A qualidade de guardião da Constituição (artigo 102) conferiria ao Supremo Tribunal Federal o poder de dar a palavra final sobre o seu conteúdo, sobretudo considerando o poder de invalidar emendas constitucionais que ofendam cláusula pétrea (artigo 60, §4º)⁵³.

Nessa toada, afrontar uma interpretação do Supremo Tribunal Federal seria o mesmo que afrontar a Constituição. A decisão do Supremo Tribunal Federal teria o condão de invalidar a lei e de vincular o Congresso ao dever de não legislar contrariamente ao seu entendimento.

⁵² BRANDÃO, Rodrigo. **Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da constituição?** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 14-21. Já o monopólio judicial, segundo o autor, seria a atribuição da interpretação constitucional exclusivamente ao Judiciário. O autor observa que as duas concepções, embora antagônicas, foram acolhidas no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.860, que concluiu que a lei 10.628/08, editada para corrigir a jurisprudência do STF sobre a perda do foro de prerrogativa de função de quem renunciava ao cargo público, padecia de vício formal. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.860/DF. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 19 dez.2006.

⁵³ VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremocracia. **Revista de Direito do Estado**, n.12. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p.55-75.

A interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal passa a integrar o bloco de constitucionalidade que vincula os demais poderes e somente pode ser modificada pelo Legislativo mediante a aprovação de emenda constitucional, desde que não fira cláusula pétrea. Uma lei que contrarie essa exegese deve ser reputada inconstitucional, independentemente do exame do seu conteúdo. A nova manifestação do Legislativo não devolveria o debate sobre a questão.

Alguns julgamentos do Supremo Tribunal Federal⁵⁴ sustentam que a supremacia judicial seria mero corolário natural do constitucionalismo, e em especial da força normativa da Constituição, como se a interpretação judicial merecesse sempre prevalecer sobre a dos outros Poderes, independentemente do seu conteúdo. Mas, na verdade, a supremacia judicial é uma postura adicional ao controle de constitucionalidade e à supremacia da Constituição.

Os pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal acabam equivalendo ao do poder constituinte, tal como Hermes tinha acesso privilegiado ao que os deuses diziam, de modo que nunca se soube o que os deuses diziam, somente o que Hermes dizia que os deuses diziam⁵⁵. Miticamente, acredita-se que o Judiciário revela o verdadeiro sentido do direito, o que parece ignorar o reconhecido papel criativo da interpretação, que gera uma norma jurídica a partir de um enunciado normativo. Nessa medida, uma interpretação inovadora do Judiciário pode ser equiparada à criação do direito pelo Legislativo.

Conseqüentemente, verifica-se uma hiperconstitucionalização do debate público, de modo que qualquer pretensão pode ser reconduzida a uma questão constitucional a ser resolvida pelo Judiciário.

Rodrigo Brandão⁵⁶ narra o fenômeno nos Estados Unidos, onde começou um movimento de retomada da Constituição pelo povo, seja pela atuação nas ruas, nas urnas eleitorais ou no Parlamento, por meio dos representantes, com a deferência do Judiciário no controle de constitucionalidade, ou até mesmo com a crítica à própria existência do “judicial review”.

2.5 Ativismo Judicial

⁵⁴ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.860/DF, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento em 19 dez.2006.

⁵⁵ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 462.

⁵⁶ BRANDÃO, Rodrigo. *Op.cit.*, p.183-197. O autor cita algumas obras publicadas nesse sentido: TUSHNET, Mark. **Taking the constitution away from the courts**. New Jersey: Princeton University Press, 1999. KRAMER, Larry. **The people themselves: popular constitutionalism and judicial review**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

Se a judicialização é um fato do Constituinte, o ativismo judicial é uma escolha do julgador.

Trata-se de uma postura proativa de interpretar a Constituição, conferindo-lhe um alcance máximo. Dá-se uma concretude maior ao texto constitucional, extraindo dele consequentes não previstos expressamente.

Como resultado, chega-se a conclusões que não estavam expressas no enunciado normativo, inclusive interferindo no campo próprio da política. E, ainda que haja manifestação do legislador em sentido contrário ao adotado, declara-se a inconstitucionalidade da lei, para aplicar a interpretação adotada. Dessa forma, prestigia-se a interpretação do tribunal sobre a do Legislativo.

Observa-se na jurisprudência do STF uma forte tendência nesse sentido. A doutrina neoconstitucionalista tem servido de fundamento para isso, pelos seguintes meios: (i) reconhecimento da força normativa dos princípios; (ii) aplicação de métodos mais fluidos que a subsunção, tais como ponderação e proporcionalidade; (iii) utilização de argumentos não-jurídicos, como econômicos e políticos; (iv) superação do dogma do legislador negativo, entre outros.

Tome-se por empréstimo um exemplo recente, o julgamento sobre o direito de greve do servidor público. Considerando o âmbito estritamente normativo do direito fundamental em questão, sua concretização dependia de uma disciplina legal. Diante da omissão em legislar, o Supremo Tribunal Federal avançou na concepção acerca dos efeitos da decisão do mandado de injunção para, mais do que meramente declarar a mora do Legislativo na omissão inconstitucional, efetivamente garantir o direito mediante a aplicação da disciplina análoga já existente para os trabalhadores do setor privado⁵⁷.

Semelhantemente, o Tribunal reconheceu o direito à aposentadoria especial do servidor público em virtude de trabalho insalubre, muito embora não houvesse lei para tanto⁵⁸. Dessa forma, permitiu-se a contagem diferenciada do tempo de serviço prestado em condições insalubres, aplicando analogicamente a Lei 8.213/93, ante a inércia do Congresso Nacional.

Perceba-se a diferença entre os dois casos. Muito embora ambos os direitos possuam natureza social, a greve é direito de liberdade, satisfazendo-se com uma mera abstenção do Poder Público. Já a aposentadoria especial depende da provisão de recursos para uma política pública de Previdência Social, mediante estudos financeiro-atuariais que garantam o equilíbrio do sistema a longo prazo, inclusive com a majoração da fonte de custeio ou

⁵⁷ Mandado de Injunção nº 708/DF, Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em 25 out.2007.

⁵⁸ Mandado de Injunção nº 758/DF, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 1 jul.2008.

modificação de requisitos para os benefícios, se necessário. Dessa forma, o ônus argumentativo a ser vencido no segundo julgamento era ainda maior.

A despeito disso, o Supremo Tribunal Federal adentrou na concretização de uma política pública muito complexa, em prol da concretização do direito fundamental.

O que sustenta essas decisões é a lógica funcional dos Poderes. Se o Estado não é um fim em si mesmo, o Poder não é uma prerrogativa, mas uma função a ser desempenhada em prol da sociedade. A separação de funções apenas se justifica na exata medida do desempenho da missão constitucional, não podendo servir de salvaguarda para omissões inconstitucionais. Se o Legislativo não exerceu seu papel imposto pela Constituição, despe-se de sua legitimidade, abrindo azo ao preenchimento da função por outro Poder.

Um Judiciário forte protege minorias e zela pelo precompromisso contido na Constituição em face de maiorias transitórias, sobretudo considerando que os representantes eleitos geralmente estão mais comprometidos com a promoção pessoal e com a satisfação dos interesses de quem possa favorecê-los.

Contudo, a deliberação do Legislativo possui outras vantagens: (i) é mais plural; (ii) permite a participação de diversos setores, inclusive de especialistas; (iii) possui uma visão macro, para além das meras partes e informações prestadas num processo judicial; (iv) contabiliza efeitos sistêmicos das decisões.

Por termos na história brasileira uma Suprema Corte que sempre pecou por omissão, e não por excesso⁵⁹, tendemos a associar um Judiciário ativo a uma democracia forte. Mas a experiência mundial prova o contrário⁶⁰. Embora o caso brasileiro seja, de fato, bastante particular, a crítica ao nosso ativismo contribui para uma interpretação constitucional inclusiva e deliberativa⁶¹.

Por essa razão, o presente trabalho defende a importância da autocontenção judicial, atitude pela qual o Judiciário prefere se abster de interferir nas manifestações dos outros Poderes. Com isso, evita-se aplicar uma interpretação que não esteja expressa no texto constitucional, preferindo-se aguardar o pronunciamento do legislador ordinário ou complementar. A declaração de inconstitucionalidade somente se verifica em último caso.

⁵⁹ BRANDÃO, Rodrigo. *Op.cit.*, p.135.

⁶⁰ Nos Estados Unidos, o ativismo judicial já serviu ao entrenchamento de privilégios, invalidando legislação social protetiva do trabalhador e conferindo respaldo à escravidão. *Ibid.*, p.199.

⁶¹ Ricardo Lobo Torres arremata: “Entre nós há uma certa sacralização do Judiciário, o que afasta a análise do seu funcionamento, dos seus limites e das suas virtudes: talvez a nossa formação cultural e a dificuldade de aderir plenamente à separação de poderes nos termos em que o liberalismo a concebeu tenham desestimulado a atitude crítica”. TORRES, Ricardo Lobo. *A integração entre a lei e a jurisprudência em matéria tributária. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p.7-20.

O movimento entre uma atitude e outra é pendular, a depender do grau de prestígio do Executivo e do Legislativo. Atualmente, a especial crise de representatividade desses Poderes contribui para a expansão do Judiciário.

2.6 A atual crise de representatividade no Brasil

Os anos de 2013 e 2014 foram marcados por manifestações em todo o país. Apesar de não haver uma pauta bem definida, o mote comum de todos os movimentos repousa na ineficiência dos serviços públicos, causada pela falta de legitimidade popular sobre as prioridades estatais escolhidas, associada ao desvio de finalidade da coisa pública. Criticam-se os imensos investimentos em obras públicas para os eventos desportivos aguardados, enquanto os maus gestores restam impunes e a imensa população sofre com o abandono da saúde, educação, transportes e outros serviços.

Em última instância, o que está em xeque é a falta de representatividade do Executivo e do Legislativo, cujas escolhas andam em hiato com a vontade popular. Aparentemente, essa geração busca recuperar um vácuo de mais de vinte anos de controle social sobre a Administração Pública.

Isso porque os anseios sociais não cabem mais nos antigos paradigmas da atuação administrativa (existência, validade e eficácia), ganhando contornos mais complexos (legitimidade, finalidade, eficiência e resultados)⁶².

Esses novos paradigmas funcionalizam os Poderes. O Estado não é um fim em si mesmo, mas um instrumento que serve à sociedade. Somente os indivíduos constituem fins em si mesmos⁶³, e por isso são o epicentro do ordenamento jurídico e a finalidade última do Estado.

Segundo Duguit⁶⁴, ninguém pode ser limitado por si próprio. O poder do Estado só pode ser limitado pelo Direito se este for um fenômeno externo a ele. Com isso, o autor chega à conclusão de que o Direito Administrativo não teria sido criado pelo Estado, mas decorreria

⁶² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno**. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2008, p.19.

⁶³ Partindo do imperativo categórico de Kant, cada indivíduo tem valor em si mesmo, não devendo ser instrumentalizado para metas coletivas.

⁶⁴ DUGUIT, León. **Las transformaciones generales del derecho**. Tradução de Adolfo G. Posada e Ramón Jaén. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2001, p.33.

de um fato social, originado da crença da sociedade de que algumas normas devem ser cumpridas⁶⁵.

A par dessa visão sociológica do direito, muitos autores já admitem um direito não positivado como limite até mesmo para o poder constituinte originário⁶⁶. É que, se este emana do povo, a soberania popular depende de um conjunto de normas mínimas que conduzam à liberdade, à igualdade e aos direitos humanos – valores que independem de positivação, consagrados pelo pós-positivismo.

Diante disso, a juridicização do Estado, com a infiltração do direito como limitador do poder político, leva a uma concepção funcional dos Poderes. A separação das funções é um instrumento para uma finalidade maior, e não um espaço de prerrogativas imunes ao controle, pois não se concebe a utilidade de privilégios odiosos no Estado Democrático de Direito.

No âmbito do Poder Executivo, a revisitação da separação de poderes ressignificou o princípio da legalidade administrativa, enquanto vinculação positiva à lei. A juridicidade introduziu no controle da Administração Pública uma atuação, mais do que segundo a lei, conforme o Direito⁶⁷. Com isso, os limites tradicionais de controle foram expandidos para buscar uma atuação dos Poderes que busque a satisfação do interesse social, e não meramente que respeite os limites formais da lei.

No Legislativo, por sua vez, essa visão serviu para expandir as formas de controle judicial sobre os atos legislativos, justificando uma postura mais proativa na declaração de inconstitucionalidade das leis. Uma vez que o Direito se reaproxima dos valores, multiplicam-se os parâmetros de adequação da lei formal com a Constituição. De outro lado, exige-se um compromisso do Parlamento com os fins públicos a serem alcançados, o que depende da observância dos deveres de eficiência⁶⁸ e de planejamento⁶⁹ impostos pela Constituição, com vistas à promoção dos direitos fundamentais.

⁶⁵ Semelhantemente, Gustavo Binenbojm critica a Lei 28 de Pluviose como data de nascimento do Direito Administrativo, pois foi uma lei editada pelo Estado Francês não para se autolimitar, mas sim para perpetuar seu poder, visto que a Administração julgava seus próprios atos, por meio do seu contencioso administrativo. BINENBOJM, Gustavo. *Op.cit.*, p.11.

⁶⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009, p.48.

⁶⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2006, p.560.

⁶⁸ O princípio da eficiência, positivado pela EC nº 19/98 no artigo 37, *caput*, dispõe sobre o conteúdo da ação estatal, que deve ser apta a produzir resultados que satisfaçam as necessidades da população. Segundo Diogo de Figueiredo Moreira Neto, a eficiência consagra um direito difuso da cidadania, um direito fundamental à boa administração, constituindo um dos novos paradigmas do Direito Administrativo pós-moderno. Em geral, a eficiência é aferida na relação entre a conduta realizada e o resultado pretendido. A dificuldade é determinar seu conteúdo, tendo em vista a complexidade dos anseios da sociedade plural. Ademais, não há indicadores objetivos de desempenho. O planejamento permite o controle da eficiência, pois a enunciação de uma política pública traz

Diante da crise de representatividade desses dois Poderes, a massa ansiosa deposita suas esperanças nas demais formas de controle estatais ainda existentes, sobretudo os órgãos neutrais⁷⁰. Nesse cenário, cresce o fundamento sociológico para uma postura mais ativista do Judiciário.

2.7 Os prejuízos do ativismo judicial à democracia

O primeiro malefício do ativismo judicial é o *deficit* de legitimidade democrática. Como os juízes não são eleitos, não se revestem da representatividade conferida pela maioria para tomar decisões para além do campo do direito.

É bem certo que nossa Constituição, assim como a maioria dos Estados democráticos, reserva uma parcela do poder político para ser exercido por órgão não eleito, cuja acessibilidade se justifique pelo mérito e cuja atuação seja pautada pela técnica e imparcialidade. Isso significa, porém, que a legitimidade desse Poder repousa na sua função precípua: o controle dos desmandos dos demais, diante de um vício no desempenho da maioria ocasional.

dados objetivos para o controle, tais como ações a serem implementadas, objetivos a serem alcançados, indicadores de avaliação. *Ibid.*, p.106.

⁶⁹ O artigo 174 da Constituição determina ao Estado a função de incentivo e planejamento da atividade econômica em caráter indicativo para o setor privado. O dever de planejamento impõe um dever de desenvolver programa contínuo de ação estatal.

⁷⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Controle sobre contas públicas : um direito político fundamental:direito administrativo em debate. Rio de Janeiro, novembro, 2009. Disponível na internet: <<http://direitoadministrativoemdebate.wordpress.com>> Acesso em: 1 out. 2013. A teoria dos poderes neutrais busca resgatar o verdadeiro conceito de justiça, pois os poderes políticos perderam legitimidade em atender a pluralidade de interesses. O interesse público restou capturado pelos influxos político-partidários. Dessa forma, a teoria em questão recomenda substituir uma decisão majoritária por uma decisão técnico-neutral, exarada por órgãos destituídos de influxos político-partidários. O poder neutral parte da sociedade e se infiltra no Estado, limitando, condicionando e funcionalizando seu poder. A justiça não é mais monopolizada pelo Estado, mas passa a ser compartilhada por toda a sociedade, por meio de órgãos partidariamente neutrais com funções de zeladoria, controle e promoção de valores pluralistas da sociedade. Diogo de Figueiredo Moreira Neto acentua que os blocos de poder da modernidade (Legislativo, Executivo e Judiciário) abrem espaço para um quarto grupo, na pós-modernidade, constituído de funções neutrais que separam os interesses públicos primários (da sociedade) dos secundários (do Estado). Seus integrantes são legitimados pelo mérito no ingresso e pelo exercício partidariamente isento de suas funções. Atuam no interesse da sociedade, o que lhes garante legitimidade, mas possuem investidura estatal, o que lhes confere autoridade. São eles: Tribunais de Contas, Conselho Nacional de Justiça, Conselho Nacional do Ministério Público, Procuradorias, Advocacia, Defensoria Pública e Ordem dos Advogados do Brasil.

Um segundo risco do ativismo judicial é a politização da Justiça⁷¹. Não se ignora a feição política da jurisdição constitucional, uma vez que sua decisão é, em última análise, fruto da vontade da maioria, já que se pauta na Constituição e nas leis. Ademais, é quase impossível se dissociar completamente da realidade e da política e ignorar-se os desejos pessoais e ideologias do julgador, como proclama o realismo jurídico. Contudo, a politização aqui criticada iria além, substituindo a vontade popular pela do próprio julgador, que se arvora de paixões e eloquências próprias do embate parlamentar, até mesmo perante a mídia, em vez de se conduzir pela argumentação jurídica racional.

Afinal, não é só o Executivo e o Legislativo que estão limitados pela Constituição e pelas leis, mas a juridicidade também funcionaliza o Judiciário. Ele também exerce poder representativo, delegado pela vontade popular. Portanto, sua existência se justifica pelo atendimento ao interesse público, já expresso nas leis.

Uma terceira crítica é a capacidade institucional do Judiciário. A formação dos julgadores, que em geral possuem uma visão limitada de microjustiça e são desprovidos de conhecimentos técnicos específicos, geram um déficit técnico em comparação com a decisão de outros Poderes⁷².

Dessa forma, o Judiciário deve deferência a uma decisão resultado de um processo administrativo ou legislativo pautado em estudos e pareceres técnicos⁷³.

De outro lado, a decisão judicial costuma ignorar os efeitos sistêmicos, por ser naturalmente produzida num ambiente de microjustiça⁷⁴, que ignora efeitos externos sobre

⁷¹ A judicialização da política – e seu fenômeno reverso, a politização da justiça – foi cunhada na década de 20, no debate entre Hans Kelsen, que defendia uma justiça constitucional, e Karl Schmidt, segundo o qual o guardião da Constituição deveria ser o presidente do Reich, Adolf Hitler, pois precisava ter representatividade popular. Caso contrário, a política seria juridicizada e a justiça seria captada pela política. BRANDÃO, Rodrigo. *Op.cit.*, p. 85.

⁷² “Com efeito, naqueles campos em que, por sua alta complexidade técnica e dinâmica específica, falecem parâmetros objetivos para atuação segura do Poder Judiciário, a intensidade do controle deverá ser tendencialmente menor. Nestes casos, a *expertise* e a experiência dos órgãos e entidades da Administração em determinada matéria poderão ser decisivas na definição da espessura do controle”. BINENBOJM, Gustavo. *Op.cit.*, p.225.

⁷³ Cite-se, por exemplo, a Súmula Vinculante nº 7 do STF, com o mesmo teor do Enunciado da Súmula nº 648 do STF (“A norma do § 3º do art. 192 da Constituição, revogada pela Emenda Constitucional 40/2003, que limitava a taxa de juros reais a 12% ao ano, tinha sua aplicabilidade condicionada à edição de lei complementar”). Quando o artigo 192 da Constituição limitou os juros reais a 12% (doze por cento), o STF entendeu que seria necessária lei complementar que definisse o que são juros reais, por isso a regra não seria autoaplicável. Não seria papel da Constituição engessar a taxa de juros praticada por instituições financeiras num mercado tão dinâmico. Ademais, essa matéria dependeria de conhecimento técnico altamente especializado em Economia, que não é detido pelos operadores do Direito.

⁷⁴ BARCELLOS, Ana Paula de. Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais : o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático. **Revista de Direito do Estado**. v. 21, 2011, p.123-160. “Ainda que superadas as críticas anteriores, o fato é que nem o jurista, e muito menos o juiz, dispõem de elementos ou condições de avaliar, sobretudo em demandas individuais, a realidade da ação estatal como um todo. Preocupado com a solução dos casos concretos – o que se poderia denominar de micro-justiça –,

outras relações não postas em juízo. É como se os diversos entendimentos jurisprudenciais realizassem “minirreformas” tributárias, naturalmente ignorando uma visão de conjunto imprescindível para uma mudança eficiente.

Não raro, a inconsistência técnica de uma decisão judicial se revela em casos futuros, antes não imaginados pelo julgador. A impossibilidade de reprodução da máxima antes firmada quando dos primeiros julgamentos, leva a uma virada de jurisprudência, causando grave insegurança, sobretudo em países de tradição romano-germânica, em que as cortes não se vinculam a decisões dos tribunais hierarquicamente superiores, diferentemente do sistema da *common law*.

Sob o ponto de vista da população, o debate jurídico exclui a participação da maioria, que espera a providência de juízes heróis⁷⁵, tendo em vista as limitações inerentes ao processo judicial e a elitização da linguagem jurídica. Esse distanciamento vem sendo mitigado por instrumentos de participação coletiva nos processos, como audiências públicas e *amicus curiae*, mas ainda são insuficientes.

Nesse cenário de judicialização, de supremacia judicial e de ativismo, duas alternativas fortalecem a democracia: (i) a teoria dos diálogos constitucionais; (ii) a autocontenção judicial, em prestígio ao exercício regular do poder.

2.8 A teoria dos diálogos constitucionais como solução para os riscos do ativismo judicial

A teoria dos diálogos constitucionais⁷⁶ surge como um caminho do meio entre a supremacia do Judiciário e a do Parlamento. Abandona-se tanto a visão romântica do “juiz Hércules”⁷⁷ protetor das minorias, como a do legislador como encarnação da vontade popular. Tendo em mente as vantagens e as desvantagens de cada um dos extremos, percebe-se que

o juiz fatalmente ignora outras necessidades relevantes e a imposição inexorável de gerenciar recursos limitados para o atendimento de demandas ilimitadas: a macro-justiça. Ou seja: ainda que fosse legítimo o controle jurisdicional das políticas públicas, o jurista não disporia do instrumental técnico ou de informação para levá-lo a cabo sem desencadear amplas distorções no sistema de políticas públicas globalmente considerado”.

⁷⁵ É emblemático o assédio da mídia ao Ministro Joaquim Barbosa, que nas redes sociais chegou a ser comparado com o personagem Batman, associando sua toga a uma capa de super-herói, em virtude de sua atuação no julgamento do “mensalão” (Ação Penal nº 470/MG).

⁷⁶ BRANDÃO, Rodrigo. *Op.cit.*, p.217. PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 61. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Direito tributário e diálogo constitucional**. Niterói: Impetus, 2013, p. 64. BERCOVICI, Gilberto. **Constituição e política: uma relação difícil**. São Paulo: Centro de Estudos de Cultura Contemporânea, 2004, p. 21.

⁷⁷ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 377-492.

nem a lei é sempre a manifestação da vontade da maioria, nem a jurisdição é sempre contramajoritária, de modo que o grau de democracia de uma decisão deve ser, antes, aferido a partir do seu resultado, e não necessariamente de um desenho institucional entre os Poderes.

A teoria foi cunhada no Canadá⁷⁸ e ganhou espaço nos Estados Unidos⁷⁹ durante os anos 90, ressaltando que a interpretação constitucional não é responsabilidade apenas da Suprema Corte, mas sim de toda a sociedade. Logo, as questões constitucionais não são decididas com base apenas em interpretações judiciais.

Segundo essa teoria, a melhor interpretação surge a partir de uma interação dialógica entre os Poderes, no exercício da respectiva função precípua de cada um, que exerce pressão política sobre o outro para que seu objetivo prevaleça. No final, tende a subsistir a melhor solução. Exemplo típico é a promulgação de novo diploma legislativo após a declaração de inconstitucionalidade de uma lei pela Suprema Corte, reabrindo o debate acerca da questão.

Contrapondo-se à supremacia extremada, o diálogo pressupõe não existir uma legitimidade *ex ante* para as decisões da Suprema Corte, as quais devem passar pelo teste de conteúdo, somente se justificando se forem compatíveis com a Constituição. Esse exame é travado perante todos os Poderes e a sociedade. De fato, já há muito se reconhece que a interpretação da Constituição não constitui monopólio de ninguém, estando aberta a todos, conforme preconiza Peter Häberle em sua teoria da sociedade aberta dos intérpretes da Constituição⁸⁰.

Não se defende a insubordinação dos Poderes e da sociedade às decisões judiciais. Pelo contrário, no nosso Estado de Direito a lide é dirimida pelo Judiciário com caráter definitivo, e as partes do processo devem aceitar essa regra do jogo. Inclusive, as decisões vêm cada vez mais transcendendo os limites subjetivos do processo para atingir toda a sociedade, em prestígio à isonomia e à harmonia do sistema.

O que se defende é que o pronunciamento do STF não encerra o debate sobre a questão constitucional, o qual pode ser reaberto por pressões sociais ou pela promulgação de

⁷⁸ HOGG, Peter W. ; BUSHELL, Allison A. The charter dialogue between courts and legislatures: or perhaps the charter isn't such a bad thing after all. *Osgoode Hall Law Journal*. Toronto: Osgoode Law School, v. 35, n. 1, p. 75-124, 1997. *Apud* OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Op.cit.*, p.43.

⁷⁹ HARRIGER, Katy J. Cues and miscues in the constitutional dialogues. *The Review of Politics*. Notre Dame: The University of Notre Dame, v. 60, n. 3, 1998, p. 497. *Apud* OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Ibid.*, p. 46.

⁸⁰ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**: contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da constituição. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.

novo diploma normativo⁸¹. Nesse diálogo institucional, cada ator contribui com sua capacidade institucional para se chegar à melhor solução.

Há que se diferenciar a definitividade da decisão judicial sobre uma controvérsia concreta posta em juízo, o que se espera para o funcionamento do Estado, da definitividade da decisão acerca de uma questão sobre a interpretação de um princípio ou conceito constitucional, esta sim em permanente abertura para toda a sociedade. A interpretação constitucional para o passado, acerca de lides concretas postas em juízo, podem e devem ser solucionadas com definitividade pelo Judiciário. Já o sentido futuro da Constituição não é monopólio de ninguém, mas continua nas mãos do povo, por meio dos mais diversos atores sociais.

Nesse mister, não há órgão com papel supremo. Não há nenhuma instituição que detenha prevalência apriorística na determinação do sentido da Constituição, pois todas são falíveis. Há, no máximo, preferências *prima facie* a depender da capacidade institucional de cada Poder. Por exemplo, há quem defenda que o Legislativo teria, a princípio, maior *expertise* para formulação de políticas públicas, enquanto o Judiciário, para a proteção de direitos fundamentais. Isso levaria a uma presunção relativa de legitimidade⁸², que poderá ser confirmada ou não, a depender do seu conteúdo. Logo, não há como legitimar a decisão por parâmetros fixados *ex ante*, mas apenas após o exame do seu teor.

Esse modelo dialógico possui diversas vantagens. Em primeiro lugar, contribui para um debate mais plural, pois abre espaço para diversas instituições, e evita o uso arbitrário do poder, por aquele que se arvora de uma pretensa hegemonia sobre os demais. De fato, as melhores soluções são alcançadas pela constante exposição a críticas que ressaltem os pontos fortes e fracos de cada proposição. Já modelos que preconizam uma absoluta e apriorística supremacia de uma solução independentemente do debate público acerca do seu conteúdo favorece a formulação de dogmas e sofismas.

Em segundo lugar, uma fiscalização recíproca e constante entre os Poderes extrai o máximo das virtudes de cada instituição, pois cada um contribui com seu arsenal técnico para o atingimento da decisão mais justa.

⁸¹ “Costuma-se repetir, de forma até mecânica, que ‘decisão judicial não se critica, apenas se cumpre’. Tal frase, em sua despreensão, revela a herança positivista e autoritária de nossa tradição jurídica. Por certo, o dever de submissão às decisões emanadas do Poder Judiciário – e mesmo de um Tribunal Constitucional – não importa necessariamente a sua aceitação acrítica por quem quer que seja. Decisão judicial se critica, sim: nos autos, por meio do recurso cabível, nas obras doutrinárias, nos bancos universitários, na imprensa ou até em sede menos ortodoxas, como conselhos comunitários e associações de moradores”. BINENBOJM, Gustavo. **A nova jurisdição constitucional brasileira**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.115.

⁸² BRANDÃO, Rodrigo. *Op.cit.*, p.217-223.

Em terceiro lugar, a provisoriedade dos resultados das deliberações favorece a abertura constante do debate, mantendo o resultado sempre vivo e atual. Por essas razões, o mencionado autor valoriza um modelo de democracia deliberativa para a definição do conteúdo da Constituição, mediante o diálogo entre as instituições.

Por exemplo, não é possível dizer que a decisão do STF sobre a união homoafetiva tenha sepultado a controvérsia. A partir da decisão prolatada na ADPF 132⁸³, inúmeras reações continuaram a acontecer no país, tanto por movimentos sociais conservadores, como pelo fortalecimento da bancada religiosa do Congresso.

Nesse sentido, o que garante a legitimidade da decisão judicial, isto é, sua “accountability” face à vontade popular, é sua neutralidade política, por meio da estrita vinculação a regras prévias e claras, e a prevalência da vontade do legislador, pela possibilidade de o Parlamento aprovar lei que supere a deliberação jurisdicional.

Dessa forma, decisões judiciais muito complexas, construídas a partir de normas muito abertas e cuja palavra final sobre hermenêutica constitucional seja exclusivamente reservada ao STF, possuem baixo grau democrático. Prefere-se, pois, (i) que o Judiciário seja deferente diante de normas vagas e conceitos cinzentos; (ii) e que a interpretação esteja aberta ao diálogo constitucional, de modo que o sentido da Constituição seja constantemente construído a partir de uma complexa interação entre os Poderes e a sociedade civil.

Assim, os problemas do ativismo e da supremacia judiciais não seriam solucionados pelo fim do controle de constitucionalidade, nem pela redução da autonomia do Judiciário, tampouco pelos meios de pressão política para alinhamento à opinião pública e à plataforma do governo – tais como a aprovação do orçamento do Judiciário pelo Congresso (art. 165), a fixação do subsídio dos seus membros (art. 96, II, b), a nomeação dos membros do STF pelo Presidente e sua respectiva sabatina pelo Senado (art. 101, §único).

Antes, o diálogo constitucional verificado numa democracia madura independe desses artifícios, podendo se verificar no efetivo debate sobre o conteúdo das decisões, tanto diretamente pela opinião pública, como indiretamente pelos representantes do povo.

2.9 A correção legislativa da jurisprudência como forma de diálogo constitucional

⁸³ Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 132, Relator Ministro Ayres Britto. Julgamento em 05 maio.2011.

Talvez a principal forma de diálogo constitucional no Brasil seja a correção legislativa da jurisprudência. Há diversas decisões do STF que foram superadas pela aprovação de emenda constitucional. É o caso da progressividade do IPTU⁸⁴, cuja inconstitucionalidade foi superada pela aprovação da EC 29/2000; a incidência do ICMS sobre importação por pessoa física foi possibilitada pela EC 33/2001⁸⁵; a incidência de contribuição social sobre a remuneração de trabalhadores não celetistas foi introduzida expressamente no art. 195, I pela EC 20/1998; o entendimento acerca da impossibilidade de cobrança de taxa de iluminação pública foi superado pela aprovação da EC 39/2002⁸⁶.

De um lado, há quem defenda que esse procedimento dê azo a uma tirania das maiorias que suplantam as minorias via emenda. De outro, os defensores argumentam que o contrário levaria a um governo dos juízes, em que a decisão judicial valeria mais do que a atividade do Parlamento.

Nem tanto ao céu, nem tanto à terra. A teoria da argumentação⁸⁷ propugna a fundamentação racional das decisões judiciais justamente para viabilizar o controle social sobre as mesmas. Uma das vias desse controle se verifica pelo exercício representativo do poder, por meio do processo legislativo⁸⁸.

São inegáveis as vantagens desse diálogo. Por exemplo, as consequências negativas das decisões do STF em cada um dos casos citados acima restaram amenizadas pelo Congresso.

Por exemplo, a declaração de inconstitucionalidade das contribuições dos autônomos, com a conseqüente repetição de indébito, gerou um *deficit* para o sistema previdenciário, já que os benefícios continuaram sendo pagos sem a respectiva fonte de custeio. Independentemente do acerto da decisão, era imprescindível a aprovação de uma emenda que legitimasse a cobrança⁸⁹.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 153.771/MG. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 20 nov.1996.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 203.075/DF. Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em 05 ago.1998.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 166.772/RS. Relator Ministro Marco Aurelio. Julgamento em 12 maio.1994.

⁸⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. São Paulo: Saraiva, 2008, p.362-369.

⁸⁸ “Como as decisões judiciais são obrigatoriamente motivadas, a argumentação jurídica racional permite que a sociedade exerça sobre elas um controle público e amplo. Esse controle pode ser jurídico, através dos recursos processuais disponibilizados pelo sistema legal às partes e terceiros interessados, e pode ser social, moral e sobretudo político, que pode ser exercido pelo processo legislativo e por emendas constitucionais. Por isso, a própria natureza do processo judicial em uma democracia constitucional implica um diálogo racional permanente entre o Poder Judiciário e a cidadania em geral”. MELLO, Cláudio Ari. **Democracia constitucional e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p.192.

⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p.467.

O mesmo se diga a respeito da importação por pessoa física. A não-incidência do ICMS ofendia o princípio do país de destino, pois abriu-se mão do imposto do local de origem da mercadoria para que a tributação se verificasse aqui, da mesma maneira que o Brasil deixa de tributar suas exportações. Além disso, criou-se situação mais favorável do que para as mercadorias brasileiras, que arcam com o ônus do imposto⁹⁰.

Como se vê, a interação entre o Supremo Tribunal Federal e o Congresso funcionou para se chegar a uma solução melhor do que a atuação unilateral de apenas um dos Poderes. O primeiro serve à salvaguarda dos limites formais do texto constitucional, ao passo que o segundo se preocupa com as consequências reais da interpretação levada a cabo pelo primeiro.

A correção legislativa da jurisprudência é a prova viva de que o Legislativo também interpreta a Constituição e acaba, muitas vezes, fazendo prevalecer seu objetivo – considerando a dificuldade argumentativa para a invalidação de emendas constitucionais, bem como o pesado ônus político de o Supremo Tribunal Federal contrariar um projeto do Congresso, tão consistente a ponto de preencher o quórum qualificado de reforma da Constituição.

Nesse particular, o Executivo e o Legislativo gozam tanto de privilégios democráticos decorrentes do voto, como de capacidade institucional reforçada, na medida em que contam com servidores especializados em finanças públicas e em arrecadação, presumindo-se possuírem melhor arsenal técnico para uma decisão mais justa.

Ademais, essa prática permite que entidades federativas que não foram parte do processo em que foi fixada a tese possam participar do debate com novos argumentos. Dessa forma, se o Supremo Tribunal Federal declara a inconstitucionalidade da lei de incidência de ISS do Rio de Janeiro sobre determinada hipótese, a promulgação de lei por outros Municípios lhes franquia a participação na discussão sobre a questão e ainda agrega novas razões.

2.10 Outras modalidades de diálogo constitucional

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p.320.

Veja-se que a correção legislativa da jurisprudência não é a única forma possível de diálogo constitucional.

Outra hipótese consiste na notificação dirigida ao Legislativo sobre a necessidade de promulgação de leis ou emendas que disciplinem determinada matéria. Viu-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evoluiu acerca dos efeitos da decisão do mandado de injunção. No precedente sobre direito de greve do servidor público⁹¹, a inércia prolongada do Congresso em legislar, associada aos inúmeros precedentes que declararam a mora do legislador, ampliou o campo de atuação do Judiciário, legitimando uma postura mais incisiva. Considerando que o Supremo Tribunal Federal já tinha notificado o Congresso sobre a omissão inconstitucional, verificada em vinte anos de vigência da Constituição de 1988, esse diálogo representou verdadeiro “teste de paciência” para o julgador, até que este assumiu a tarefa de normatizar a matéria, mediante a aplicação por analogia da lei dos empregados celetistas, com as devidas adaptações, mediante verdadeiro juízo de discricionariedade normativa.

Outras vezes, o diálogo pode levar a um acolhimento pelo Legislativo do entendimento firmado jurisprudencialmente. É comum que a interpretação judicial seja positivada na lei, conforme bem observa Luiz Emygdio Franco da Rosa Junior⁹².

Gustavo da Gama Vital de Oliveira⁹³ narra alguns casos em que isso ocorreu. Por exemplo, ao interpretar o art. 155, §3º, da Constituição, o Supremo Tribunal Federal já tinha firmado o entendimento sobre a incidência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e de Programa de Integração Social - PIS sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais⁹⁴. Tal exegese restou expressamente acolhida pela EC 33/2001, que substituiu a expressão “nenhum outro tributo” por “nenhum outro imposto”, admitindo a cobrança das contribuições.

Assim, o diálogo pode levar ao acolhimento pelo Legislativo do entendimento firmado jurisprudencialmente.

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº 708/DF. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em 25 out.2007.

⁹² ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p.194.

⁹³ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Direito tributário e diálogo constitucional**. Niterói: Impetus, 2013, p.77.

⁹⁴ Súmula nº 659 do STF: “É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 144.971/DF. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 13 maio.1996.

E vice-versa. O Judiciário também pode acabar preferindo a interpretação adotada pelo legislador. Curvar-se à exegese do Congresso pode desonerar o custo político necessário para aprovar uma emenda corretiva de jurisprudência, ou até mesmo livrar o Tribunal do ônus pesado de decidir sobre matérias antipáticas ou polêmicas.

Voltemos ao caso da progressividade nos impostos reais. O Supremo Tribunal Federal entendia que o subprincípio da progressividade, enquanto expressão da capacidade contributiva, não teria cabimento nos impostos reais⁹⁵. Diante disso, o Congresso aprovou duas emendas constitucionais para expressamente admiti-la no Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU (EC n.º 29/2000), no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e no IPVA (EC n.º 42/2003).

Dessa forma, o Legislativo demonstrou claramente sua posição acerca da progressividade em impostos reais, o que não foi ignorado pelo Supremo Tribunal Federal. Em novo julgamento, dessa vez sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, o Tribunal reviu o entendimento para admitir a progressividade em imposto real⁹⁶.

Provavelmente, as duas manifestações anteriores do poder constituinte derivado tiveram grande peso na virada de jurisprudência, evitando a necessidade de aprovação de uma terceira emenda, específica para o ITCMD.

O mesmo pode vir a acontecer quanto ao ISS sobre locação. Supremo Tribunal Federal entende que o ISS não incidiria sobre a locação de bens móveis, por não se enquadrar no conceito clássico das obrigações de Direito Civil, que encerra o conceito de serviço como uma obrigação de fazer⁹⁷. O entendimento culminou com a edição da súmula vinculante n.º 31⁹⁸. O enunciado foi promulgado com base em precedentes julgados sob a vigência do Decreto-Lei 406/68.

Sobreveio a Lei Complementar n.º 116/2003, cujo item 3.01 da lista original previa a locação de bens móveis, mas foi vetado pelo então Presidente da República, com base na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme se depreende das razões de veto. Nesse item, o legislador curvou-se ao entendimento jurisprudencial.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 153.771/MG, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 20 nov.1996. Súmula n.º 656 do STF: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 562.045/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento em 06 fev.2013.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 116121/SP, Relator Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 11 out.2000.

⁹⁸ “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Mas o resultado do diálogo em outros itens da lista não foi o mesmo. De fato, a lei ainda traz algumas formas de locação, como a de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (item 3.04); cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário (item 3.05); bem como de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral (item 15.3); além de locação de imóveis, como salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, *stands*, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza (item 3.03).

Dessa forma, o legislador reabriu o debate sobre a interpretação econômica do conceito de serviço. Isso ressalta, mais uma vez, a importância política da interpretação constitucional levada a cabo pelo Legislativo.

Nesse novo cenário, é possível imaginar o acolhimento de uma mutação constitucional do conceito de serviço, considerando o tratamento que vem sendo conferido pelo ordenamento infraconstitucional. Como cediço, após a promulgação da Constituição, o Código de Defesa do Consumidor⁹⁹ adotou um conceito de serviço bem mais amplo que o do Código Civil de 1916. Essa manifestação legislativa não deve passar despercebida pelo Supremo Tribunal Federal .

2.11 A possibilidade de correção da jurisprudência constitucional pela lei infraconstitucional: a interpretação da Constituição pelo Legislativo

Na correção legislativa da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, destaca-se um caso emblemático em que o veículo utilizado foi mera lei ordinária, diferentemente dos exemplos anteriormente citados, em que se lançou mão de emenda constitucional.

⁹⁹ Art. 3º, § 2º, da Lei 8.078/1990: “Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”. De outro lado, desde a redação original do artigo 71 do CTN já se admitia que o conceito de serviço abarcasse a locação de bens. A questão foi reaberta pelo STF, na ocasião do julgamento do ISS sobre o *leasing* financeiro, quando o Tribunal afirmou que a complexidade dos negócios modernos não mais poderia ser explicada pelas categorias clássicas do direito romano (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.905/SC, Relator Ministro Eros Grau. Julgamento em 02 dez.2009). O STF também afirmou isso quando declarou que não incidiria ISS sobre serviços gráficos integrantes do processo de industrialização (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389 MC/DF, Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 13 abr.2011).

Ao interpretar o artigo 102, I, b, da CR, que trata da competência especial do STF para processar detentores de foro de prerrogativa de função, a Corte entendia que a perda da função pública levava à incompetência para julgar crimes praticados pelos seus titulares¹⁰⁰. Contudo, a Lei 10.628/2002 modificou o artigo 84, §1º, do Código de Processo Penal, prevendo a permanência do foro especial mesmo que o titular perdesse a função.

A tentativa de reverter a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal via lei ordinária foi rechaçada nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.860/DF, na qual foi declarada a inconstitucionalidade do diploma. O problema é que a Corte não só descartou uma interpretação razoável do legislador, como cogitou de vício formal do diploma¹⁰¹. Isso porque a lei buscava interpretar norma hierarquicamente superior, cuja exegese já havia sido perquirida pelo Supremo Tribunal Federal.

O Ministro Eros Grau, discordando dos votos vencedores, destacou o papel do legislador enquanto intérprete da Constituição, afastando a tese preliminar do vício formal. A promulgação da lei devolveria a questão ao Tribunal para que houvesse novo pronunciamento acerca do seu conteúdo, na medida em que é legítima a interpretação pelo Congresso:

[...] coartar a faculdade do Poder Legislativo, de atuar como intérprete da Constituição, isso nos levaria a supor que nossos braços, como as árvores – na metáfora de Loewenstein – alcançam o céu. Eis, no caso, a nossa função: verificarmos se a lei ordinária é adequada à Constituição – interpretando também, é óbvio, a Constituição.

O Ministro Gilmar Mendes também divergiu da maioria, utilizando-se da teoria da sociedade aberta dos intérpretes da Constituição¹⁰². A interpretação do texto constitucional está em constante abertura a todos os atores sociais, inclusive considerando as modificações legislativas, sociais, históricas e culturais.

Doutrinariamente, Luís Roberto Barroso defende que, se a norma constitucional (artigo 102, I, b, da CR) comportava mais de uma interpretação razoável, seria legítimo o

¹⁰⁰ Inquérito nº 647/QO, Relator Ministro Sydney Sanches, Diário de Justiça 08 out.2001. Com esse julgamento, foi cancelada a súmula n.º 394 do STF: “Cometido o crime durante o exercício funcional, prevalece a competência especial por prerrogativa de função, ainda que o inquérito ou a ação penal sejam iniciados após a cessação daquele exercício”.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.860/DF, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento em 15 set.2005. “(...) Quando, ao vício de inconstitucionalidade formal, a lei interpretativa da Constituição acresça o de opor-se ao entendimento da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal - guarda da Constituição -, às razões dogmáticas acentuadas se impõem ao Tribunal razões de alta política institucional para repelir a usurpação pelo legislador de sua missão de intérprete final da Lei Fundamental: admitir pudesse a lei ordinária inverter a leitura pelo Supremo Tribunal da Constituição seria dizer que a interpretação constitucional da Corte estaria sujeita ao referendo do legislador, ou seja, que a Constituição - como entendida pelo órgão que ela própria erigiu em guarda da sua supremacia -, só constituiria o correto entendimento da Lei Suprema na medida da inteligência que lhe desse outro órgão constituído, o legislador ordinário, ao contrário, submetido aos seus ditames”.

¹⁰² HÄBERLE, Peter. *Op.cit.*, p.49.

Congresso optar por uma delas. A nova proposição legislativa equivaleria a uma mutação constitucional, uma modificação informal da Constituição pela atuação legislativa¹⁰³.

Destaque-se que o Supremo Tribunal Federal chegou a conclusão diversa na ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.772. A jurisprudência da Corte já tinha se pacificado no sentido de que a aposentadoria especial do professor, garantida pelos artigos 40, §5º e 201, §8º, da CR, estaria adstrita às atividades desenvolvidas em sala de aula¹⁰⁴. Entretanto, a lei 11.301/2006 ampliou esse conceito, para incluir atividades de coordenação e assessoramento, desenvolvidas fora de sala de aula. A norma foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.772, na qual o Supremo Tribunal Federal admitiu rever seu entendimento em razão de uma nova lei ordinária, diferentemente da postura adotada no caso narrado anteriormente.

Realmente, apenas o Executivo e o Judiciário sofrem os efeitos vinculantes da declaração de inconstitucionalidade via controle concentrado, na forma do artigo 102, §2, da Constituição e do artigo 28 da Lei 9.868/98. Semelhantemente, o Legislativo não sofre os efeitos da súmula vinculante, conforme preconiza o artigo 103-A da Constituição.

Dessa forma, o Legislativo pode novamente editar uma lei idêntica à que foi declarada inconstitucional pelo STF, devolvendo-lhe a questão.

2.12 A autocontenção judicial: custos e procedimentos para concretização dos direitos fundamentais

Analisada a teoria dos diálogos constitucionais, cumpre destacar mais uma alternativa ao problema da judicialização, da supremacia judicial e do ativismo: a autocontenção judicial.

Observa-se que a cultura da máxima efetividade da Constituição tem contribuído para um Judiciário ativista na salvaguarda de direitos fundamentais, o que gera dois problemas graves no Estado Fiscal: (i) o custo, pois não é possível garantir direitos para todos; (ii) o procedimento, pois deve ser respeitado o exercício regular do poder.

¹⁰³ BARROSO, Luís Roberto. *Op.cit.*, p.133. O autor enumera três formas de mutação. Primeiro, pela via da interpretação do Judiciário e do Executivo, quando a mudança decorre de uma nova percepção acerca do *direito* ou da *realidade*. Em segundo, o autor destaca a atuação do Legislativo, pela correção legislativa da jurisprudência. Em terceiro, haveria os costumes constitucionais, decorrentes de práticas reiteradas da sociedade.

¹⁰⁴ Súmula n.º 726 do STF: “Para efeito de aposentadoria especial de professores, não se computa o tempo de serviço prestado fora da sala de aula”.

Em primeiro lugar, considerando os custos dos direitos, não é possível concretizar direito fundamental de todos e a qualquer preço. A principal crítica feita à máxima efetividade consiste justamente no fato de que os “direitos não nascem em árvores”¹⁰⁵. O custo do direito é um entrave tão real que muitos relutam em reconhecer a jusfundamentalidade dos direitos sociais¹⁰⁶.

Mesmo os direitos de defesa geram custos¹⁰⁷, e, sobretudo, os direitos sociais, que dependem de prestações positivas do Estado. Nesse sentido, a garantia de direitos de uma parcela da população envolve, em última análise, uma questão de redistribuição de renda.

A despeito disso, o ativismo na defesa de direitos dependentes de políticas públicas é o mesmo que se verifica na defesa das garantias dos contribuintes. Acaba sendo incongruente pretender concretizar os direitos dos mais diversos setores sociais, se o Judiciário é liberal na receita (invalidando tributos por ferir garantias dos contribuintes) e social na despesa (concretizando direitos que dependem de custos). A conta não fecha.

O segundo problema, referente ao exercício regular do poder, será melhor examinado no item seguinte.

2.13 O exercício regular do poder enquanto elemento constitucional essencial

O constitucionalismo moderno possui duas funções primordiais: (i) resguardar os direitos fundamentais; (ii) disciplinar o exercício regular do Poder. Segundo Rawls, esses são os dois elementos constitucionais essenciais do Estado, “*constitutional essentials*”¹⁰⁸.

Quanto ao primeiro elemento, os direitos fundamentais formam o consenso mínimo de uma sociedade pluralista. Neles, a Constituição encerra a intercessão dos mais diversos segmentos sociais, cada um com sua visão de mundo e ideologia política, moral e religiosa. Por serem compartilhados por todos, compõem a razão pública que deve embasar as decisões políticas e judiciais de um Estado Democrático de Direito¹⁰⁹.

Nesse campo, o Judiciário atua na exata tensão existente entre democracia, entendida como vontade da maioria, e constitucionalismo, limitação da primeira pela observância dos

¹⁰⁵ GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p.391.

¹⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p.41.

¹⁰⁷ AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez e escolha**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

¹⁰⁸ RAWLS, John. *Op.cit.*, p. 55.

¹⁰⁹ RAWLS, John. **Political liberalism**. New York: Columbia University Press, 1996, p.212.

direitos fundamentais. Como a democracia não se satisfaz com o princípio majoritário, mas pressupõe também o respeito às minorias, salvaguardadas pelos direitos fundamentais, a jurisdição constitucional é uma garantia da democracia, antes de lhe ser um atentado.

O desempenho dessa primeira função vem justificando o ativismo. A doutrina da máxima efetividade da Constituição¹¹⁰ serviu de base para que o menoscabo dos direitos fundamentais fosse incisivamente corrigido pelo Judiciário, até mesmo quando inexistisse manifestação prévia do Legislativo. De fato, as decisões vêm suprindo omissões, vencendo o dogma do julgador meramente negativo.

Contudo, a atuação contramajoritária do Judiciário só se justifica quando houver evidente vício no desempenho da maioria ocasional. Nesse ponto, sobreleva o segundo elemento constitucional essencial destacado acima: *o exercício regular do Poder*.

2.14 O exercício regular do poder na concretização do direito fundamental

O segundo elemento constitucional pressupõe o respeito à estrutura do Estado e do processo político: as competências do Legislativo, do Executivo e do Judiciário. E aqui reside especial interesse do presente trabalho.

É inegável que, numa sociedade fundada na soberania popular, o conteúdo dos direitos fundamentais e da estrutura de funcionamento do Estado sejam preenchidos pelo povo. Tendo em vista o alto grau de abstração e vagueza de muitas das expressões utilizadas pelo Constituinte, associado à natureza principiológica de grande parte das normas constitucionais, que naturalmente não possuem de antemão um conseqüente a ser aplicado, a tarefa de preenchimento de regulamentação da Constituição deve ser reconhecida primordialmente às leis. E até mesmo ao Executivo¹¹¹.

¹¹⁰ Nesse sentido, Luís Roberto Barroso contribuiu muito à denominada “doutrina brasileira da efetividade”. Confira-se: BARROSO, Luís Roberto. *Op.cit.*, p.291.

¹¹¹ Diz-se isso porque, modernamente, cada vez mais autores do Direito Administrativo vêm ressaltando a necessidade de reconhecimento dos decretos autônomos, cujo fundamento de validade não repousa na lei, mas sim diretamente na Constituição. Para além das hipóteses introduzidas no art. 84, VI, da Constituição, o Executivo poderia agir fora dos limites expressos da lei, em homenagem à superioridade hierárquica da Constituição. É que uma omissão inconstitucional do Legislativo não poderia justificar uma omissão do Executivo na promoção de um direito fundamental, legitimando que a atuação deste último seja pautada diretamente na Constituição. Prefere-se, mais que uma vinculação positiva à lei, ao bloco de juridicidade. E, considerando os benefícios à isonomia de uma regulamentação genérica e abstrata, abre-se a conveniência dos decretos autônomos. Se é reconhecido esse papel ao regulamento infralegal, com muito mais razão deve ser enaltecida a preferência da lei sobre a interpretação judicial. CYRINO, André Rodrigues. **O poder**

É que a função do intérprete não se limita a revelar um sentido preexistente no texto constitucional, mas possui, sobretudo, uma feição criativa¹¹². Dessa forma, o fundamento de legitimidade para que juízes não eleitos e livres de mecanismos de controle popular se substituam ao povo na definição do conteúdo das normas constitucionais não recomenda uma postura ativista.

Dessa forma, deve ser reconhecido o papel preferencial das instâncias majoritárias de decisão, sobre os órgãos contramajoritários. Estes devem se ater aos limites do texto constitucional, limitando-se a excluir interpretações que evidentemente não caibam em sua moldura.

2.15 Judiciário paternalista, Legislativo infantil

O debate em torno dos limites das escolhas majoritárias, de um lado, e a vinculação aos direitos fundamentais, de outro, ultimamente tornaram-se intensos acerca do direito à saúde. Muito embora o artigo 6º da Constituição consagre a universalização das prestações de saúde, a doutrina reconhece a natureza social do direito, dependente da eleição de prioridades estatais, desde que respeitado o mínimo existencial e as diretrizes já explicitadas pela Constituição.

Segundo a melhor doutrina¹¹³, a instância ordinariamente legitimada para exercer essas escolhas seria o Executivo e o Legislativo, tanto por serem sufragados pelo voto, como por gozarem de capacidade institucional e técnica presumidamente superiores.

O mesmo se diga quanto ao direito à educação. O Supremo Tribunal Federal já reconheceu, em diversos julgados¹¹⁴, o dever jurídico do Município à matrícula em creche e pré-escola, em respeito ao direito fundamental da criança. Inexistindo espaço de discricionariedade política para a concretização da educação infantil, restaram afastados argumentos da reserva do possível e da ausência de lei específica.

regulamentar autônomo do presidente da república: a espécie regulamentar criada pela EC n 32/2001.

Belo Horizonte: Forum, 2005.

¹¹² ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.24.

¹¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p. 99. VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas públicas, direitos fundamentais e controle judicial.** Belo Horizonte: Ed.Forum, 2009, p. 139. AMARAL, Gustavo. *Op.cit.*, p. 88.

¹¹⁴ Por exemplo, o BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 410715 AgR / SP, Relator Ministro Celso Mello. Julgamento em 22 nov.2005.**

No entender do STF, o direito social à educação é concretizado de acordo com a medida do possível, segundo os critérios de conveniência e oportunidade do administrador público, controlados pela proporcionalidade – salvo para a educação infantil, que é direito subjetivo fundamental, a despeito das circunstâncias fáticas.

Cite-se outro exemplo. Em matéria orçamentária, a escolha majoritária pelo equilíbrio orçamentário não decorre da Constituição, mas da Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo Ricardo Lobo Torres¹¹⁵. A instância competente para a tomada dessa decisão política, no entender do autor, seria o Legislativo.

De fato, já houve tempo em que a Administração trabalhava naturalmente com o endividamento público. Mas, hoje, a Lei Complementar nº 101/2000 impõe um dever de gestão fiscal responsável, o qual depende do equilíbrio orçamentário. Limitam-se os gastos com vistas à apuração de receita, bem como condicionam-se as operações de crédito.

Isso porque o compromisso da Constituição seria com os direitos fundamentais, de modo que sua preservação podia, no passado, justificar o endividamento público. Mas, como a escolha do meio mais adequado para essa promoção incumbe ao debate majoritário, é legítima a opção da lei pelo equilíbrio do orçamento.

Ainda sobre a política orçamentária, pode-se citar o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.357, no qual foi declarada a inconstitucionalidade da emenda constitucional n.º 62/2009, que introduzia a possibilidade de compensação de dívida do particular com o precatório a ser expedido.

Já havia precedentes do Supremo Tribunal Federal¹¹⁶ que consideravam, em sede cautelar, que a compensação prevista em lei ordinária estadual ofenderia o direito de preferência dos demais credores da lista de precatórios do Estado¹¹⁷. Contudo, nesse novo julgamento, os argumentos foram outros, em especial a ofensa à isonomia com o particular, que não dispunha de mecanismo de compensação em seu favor¹¹⁸.

¹¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p.174.

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº-MC 2405/RS. Julgamento em 06 nov.2002, Relator Min. Carlos Britto. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2099 MC / ES. Julgamento em 17 dez.1999, Relator: Min. Marco Aurélio.

¹¹⁷ Sobre a inexistência de ofensa ao direito de preferência dos credores face à compensação com precatório, veja-se: NASCIMENTO, João Paulo Melo do. A constitucionalidade da compensação tributária com precatório na emenda constitucional n.º 62/2009. In: **Anais** do XXXVI Congresso Nacional de Procuradores do Estado. Maceió: Alagoas, 2010.

¹¹⁸ “(...) Aduziu que os dispositivos consagrariam superioridade processual da parte pública — no que concerne aos créditos privados reconhecidos em decisão judicial com trânsito em julgado — sem que considerada a garantia do devido processo legal e de seus principais desdobramentos, quais sejam, o contraditório e a ampla defesa. Reiterou que esse tipo unilateral e automático de compensação de valores embaraçaria a efetividade da jurisdição, desrespeitaria a coisa julgada e afetaria o princípio da separação dos Poderes. Enfatizou que a Fazenda Pública disporia de outros meios igualmente eficazes para a cobrança de seus créditos tributários e não-

Alguns Ministros divergiram, ressaltando a soberania do poder constituinte derivado, visto que não houve violação a cláusula pétrea¹¹⁹. A despeito disso, o Tribunal se arvorou na política de gestão fiscal, seara própria dos outros Poderes, chegando a estigmatizar a norma como “emenda do calote”, sob o impreciso pálio da moralidade administrativa¹²⁰.

A decisão é criticável, considerando o desenho institucional preconizado pela Constituição. Os atos do Legislativo e do Executivo partem na frente, por emanarem dos representantes eleitos pelo povo, pressupondo-se serem revestidos de legitimidade democrática. Somente podem ser desconstituídos se evidentemente infringirem as regras do jogo já previstas na Constituição. Havendo dúvida acerca da manifestação majoritária, esta merece ser preservada. Conseqüentemente, o Judiciário deve ser deferente às deliberações do legislador.

O sistema engendrado pela Constituição pressupõe que a escolha se dê por mecanismos deliberativos, e não pelo Judiciário. O controle não substitui a ação em si. O desenho das instituições recomenda que a ação aconteça ordinariamente, por meio dos órgãos majoritários. Permaneceria sendo ineficiente pretender efetivar direitos fundamentais a qualquer custo, em prejuízo da lógica do funcionamento do Estado, considerando as limitações técnicas e sistêmicas do processo judicial.

É bem verdade que, se os atos administrativos e legislativos revelarem ações ou omissões inconstitucionais ou políticas públicas ineficientes, seja por falta de vontade política,

tributários. Assim, também reputou afrontado o princípio constitucional da isonomia, uma vez que aquele ente, ao cobrar crédito de que titular, não estaria obrigado a compensá-lo com eventual débito seu em face do credor contribuinte. (...) Ressalvou que a sistemática, entretanto, encontraria óbice na garantia constitucional da isonomia, pois, ao cobrar o crédito, a Fazenda não seria obrigada a compensá-lo com eventual débito em face do credor-contribuinte. Em conclusão, o Plenário, por maioria, julgou parcialmente procedente pedido formulado em ações diretas, propostas pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e pela Confederação Nacional das Indústrias - CNI, para declarar a inconstitucionalidade: a) da expressão “na data de expedição do precatório”, contida no § 2º do art. 100 da CF; b) dos §§ 9º e 10 do art. 100 da CF; c) da expressão “índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança”, constante do § 12 do art. 100 da CF, do inciso II do § 1º e do § 16, ambos do art. 97 do ADCT; d) do fraseado “independentemente de sua natureza”, inserido no § 12 do art. 100 da CF, para que aos precatórios de natureza tributária se apliquem os mesmos juros de mora incidentes sobre o crédito tributário; e) por arrastamento, do art. 5º da Lei 11.960/2009; e f) do § 15 do art. 100 da CF e de todo o art. 97 do ADCT (especificamente o caput e os §§ 1º, 2º, 4º, 6º, 8º, 9º, 14 e 15, sendo os demais por arrastamento ou reverberação normativa) — v. Informativos 631, 643 e 697. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4357/DF, Relator Ministro Ayres Britto. Julgamento em 07 mar.2013, red. p/ o acórdão Min. Luiz Fux, 13 e 14.3.2013.

¹¹⁹ “(...)Vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, que julgavam o pedido improcedente. O Min. Teori Zavascki apontava que o parâmetro para aferição de inconstitucionalidade de emenda constitucional estaria restrito às cláusulas pétreas (CF, art. 60, § 4º), respeitado o processo legislativo próprio. Observados esses limites, o poder constituinte reformador seria soberano. Considerava que a Emenda Constitucional nº 62/2009 não teria aptidão para abolir, ainda que parcialmente, qualquer dos princípios protegidos no dispositivo constitucional citado”. Informativo semanal n.º 698 do STF.

¹²⁰ “(...) Entendeu-se adequada a referência à EC 62/2009 como a “emenda do calote”. Mencionou-se que esse calote feriria o princípio da moralidade administrativa, haja vista o inadimplemento, por parte do Estado, de suas próprias dívidas”. Informativo semanal n.º 698 do STF.

seja por eleição de prioridades desproporcionais, revela-se uma disfunção do poder que deve ser corrigida pelo Judiciário. Mas, em matéria de políticas públicas, a doutrina contemporânea¹²¹ vem acentuando a importância de que a correção de disfunções pelo controle judicial seja subsidiária e busque reconduzir a atividade estatal ao exercício regular do poder.

Ricardo Lobo Torres, narrando alguns precedentes do Supremo Tribunal Federal em que a inexistência de dotação orçamentária não constituiu reserva do possível jurídica¹²², não descarta a necessidade de que o mínimo existencial seja efetivado pela via procedimentalmente correta:

A superação da omissão do legislador ou da lacuna orçamentária se realiza por instrumentos orçamentários, e jamais à margem das regras constitucionais que regulam o orçamento. Se, por absurdo, não houver dotação orçamentária, a abertura dos créditos adicionais cabe aos poderes políticos (Administração e Legislativo), e não ao Judiciário, que apenas reconhece a intangibilidade do mínimo existencial e determina aos demais poderes a prática dos atos orçamentários cabíveis¹²³.

Isso significa que o Judiciário não tem capacidade para controlar o orçamento, subrogando-se aos demais Poderes, na prática dos atos orçamentários. Pode, isso sim, impor determinações coativas para forçar que os Poderes competentes pratiquem os atos tendentes à satisfação do direito subjetivo.

O diálogo institucional de uma democracia madura deve reconduzir o exercício regular do poder à sua tríade de normalidade, buscando sanar a fonte do problema, para que a máquina estatal passe a operar naturalmente sozinha. Da mesma maneira que um pai disciplina seu filho para que suas ações futuras sejam naturalmente justas e corretas, *um Judiciário paternalista manteria um Legislativo infantil*. Daí a importância da autocontenção judicial para uma democracia madura.

¹²¹ VALLE, Vanice Regina Lírio do Valle. *Op.cit.*, p. 89. Segundo a autora, o dever de planejamento impõe um dever de desenvolver programa contínuo de ação. Por isso, não faz sentido controlar só o orçamento, que é a última etapa do planejamento. Nem faz sentido o juiz alterar o número de vagas numa escola, ou determinar que os professores sejam contratados ou temporários. Criar juridicamente uma conta orçamentária ou uma escola não representa garantia ao direito fundamental em si, o qual necessita de constante política administrativa. A política deve ser precipuamente formulada pelo Executivo e Legislativo, cabendo ao Judiciário apenas corrigir disfunções nesses papéis, de modo a reconduzir aqueles Poderes ao fim constitucional.

¹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 273.834/RS. Relator Ministro Celso de Mello. Julgamento em 19 set.2000. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 436.996/SP. Relator Ministro Celso de Mello. Julgamento em 22 nov.2005.

¹²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p.95-96.

2.16 Premissa metodológica: atuação eminentemente corretiva de disfunções pelo Judiciário

Por tudo isso, o presente trabalho parte da premissa de que uma democracia deve funcionar, primordialmente, pelos instrumentos de representação disponíveis no Executivo e Legislativo, cujas disfunções devem ser corrigidas pelo Judiciário.

Muito embora a postura ativista do Judiciário seja útil em muitos casos para garantir a máxima efetividade da Constituição, essa atuação deve ser eminentemente corretiva, de modo a reconduzir o exercício regular do poder à sua tríade de normalidade. A democracia depende de representantes eleitos investidos de credibilidade e que atuem politicamente de forma intensa.

2.17 Aplicação da teoria ao sistema de repartição de competências tributárias: autocontenção judicial na interpretação legislativa das competências

O prestígio da autocontenção judicial vale tanto para a satisfação de direitos fundamentais, como para o controle judicial do exercício das competências legislativas. Se, até mesmo quando estão envolvidos direitos fundamentais vem sendo ressaltada a deferência às instâncias majoritárias de decisão, como visto acima, com muito mais razão deve ser preservada a validade de leis promulgadas no exercício de uma competência legislativa, cujo enunciado padece de alguma indeterminação.

O paradoxo é que o enunciado constitucional de competência é o próprio limite da atividade legislativa. Nos casos mais fáceis, em que os conceitos contidos nas regras de competência não padecem de alto grau de vagueza ou de conflito, é mais fácil verificar a ofensa à competência.

O problema reside em situações de penumbra. Remanescendo mais de uma opção interpretativa, aumenta o espaço criativo do intérprete. Considerando o acima exposto, a teoria da autocontenção judicial defende ser mais democrático e mais técnico preferir-se a escolha dos representantes eleitos sobre a dos julgadores. Assim, a presunção de constitucionalidade milita em favor da permanência da lei.

Com efeito, é necessário assumir que a lei, ao mesmo tempo em que é limitada pela competência, contribui dinamicamente para preencher o sentido desta última.

Essa perplexidade será desmistificada no próximo capítulo, onde será abordada a dogmática do Sistema Tributário Nacional, verificando haver algum grau de abertura na repartição de competências empreendida pela Constituição.

3 ABERTURA DAS NORMAS DE REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 O ideal de harmonia do Sistema Tributário Nacional e da repartição de competências tributárias

Sistema é uma reunião harmônica de elementos organizados a partir de um critério unificador, ou seja, que se relacionam entre si segundo certas regras¹²⁴. A ideia de sistema, pois, rejeita a possibilidade de contradições internas.

O Sistema Tributário Nacional é um conjunto de normas hierarquicamente organizadas que regem a instituição dos tributos, no plano constitucional e infraconstitucional. Sua importância consiste em repartir racionalmente o poder de tributar, pela discriminação de rendas, a fim de limitá-lo.

A concentração de todo o poder tributário em um único agente ameaçaria a liberdade e a propriedade dos cidadãos. O poder é demoníaco, se não for limitado¹²⁵. Essa ideia serviu de base para a teoria da separação dos poderes, que tomou conta do Ocidente a partir do Século das Luzes¹²⁶.

O Estado não possui poder tributário – ilimitado, soberano, do povo. Aos Entes são conferidas competências tributárias – limitadas pelo Direito¹²⁷. A Constituição realiza essa interface, convertendo o poder em competência¹²⁸.

¹²⁴ “Segundo a natureza do fundamento de validade, podemos distinguir dois tipos diferentes de sistemas de normas: um tipo estático e um tipo dinâmico. As normas de um ordenamento do primeiro tipo, quer dizer, a conduta dos indivíduos por elas determinada, é considerada como devida (devendo ser) por força do seu conteúdo: porque a sua validade pode ser reconduzida a uma norma a cujo conteúdo pode ser subsumido o conteúdo das normas que formam o ordenamento (...). O tipo dinâmico é caracterizado pelo fato de a norma fundamental pressuposta não ter por conteúdo senão a instituição de um fato produtor de normas, a atribuição de poder a uma autoridade legisladora (...). O sistema de normas que se apresenta como uma ordem jurídica tem essencialmente um caráter dinâmico. Uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, quer dizer, porque o seu conteúdo pode ser deduzido pela via de um raciocínio lógico do de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada por uma forma determinada – em última análise, por uma forma fixada por uma norma fundamental pressuposta”. Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: 2012, Martins Fontes, p.217-221.

¹²⁵ Löwenstein, Karl. **Teoría de la constitución**. Barcelona: Ariel, 1982, p.226.

¹²⁶ “Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo dos principais ou dos nobres, ou do povo, exercesse esses três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas, e o de julgar os crimes ou as divergências dos indivíduos”. Montesquieu, Charles Luis de Secondat. *Op.cit.*, p.181.

¹²⁷ Carrazza, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010, p.511.

¹²⁸ Barroso, Luís Roberto. *Op.cit.*, p.111.

Competência é a posição jurídica atribuída ao titular para modificar a situação de alguém ou para editar normas. Nesse sentido, a regra funciona como fundamento de validade do ato praticado com base nela e, simultaneamente, regra constitutiva que confere a esse ato os efeitos jurídicos nele previstos. Dessa forma, a norma jurídica criada pelo agente competente investe legitimamente seu destinatário numa posição jurídica de sujeição¹²⁹. Inexistente a competência, o indivíduo não está sujeito aos efeitos jurídicos do ato praticado, de modo que, diante de uma imunidade, por exemplo, o contribuinte pode deixar de recolher um tributo que tenha sido ilegitimamente constituído contra si.

A divisão ocorre tanto no plano vertical (federal, estadual e municipal), quanto no horizontal (legislativo, executivo e judiciário)¹³⁰. Dessa forma, o Estado Democrático Fiscal exerce seu poder por meio de seus diversos Entes Federativos, entre os quais são partilhadas as competências tributárias.

Dentro de cada Ente, as funções são repartidas entre os três poderes. Pelo Legislativo, há instituição do tributo e definição dos elementos da obrigação; pelo Executivo, há aplicação *ex officio* da lei, com a cobrança e a fiscalização; pelo Judiciário, são resolvidos definitivamente os conflitos entre os sujeitos da relação, decorrentes das atividades dos dois poderes anteriores.

3.2 Sistema Tributário rígido: alto grau de vinculação do legislador à Constituição. Sistema fechado horizontalmente, mas aberto verticalmente

O Sistema Tributário Nacional possui uma dupla função: uma estruturante, de consagrar o poder de tributar do Estado e, de outro lado, uma garantista, de proteger o contribuinte em face do exercício desse poder. Ambos os sentidos estão bastante vinculados à Constituição, que além de discriminar e disciplinar minuciosamente a cada Ente Federado suas competências impositivas, ainda estabelece uma série de limitações ao poder de tributar,

¹²⁹ Uma das preocupações da doutrina brasileira da efetividade consiste em analisar a posição jurídica na qual seu destinatário é investido a partir das normas constitucionais. Não só os direitos fundamentais garantem ao cidadão uma posição subjetiva que o proteja dos arbítrios do Estado, mas também as normas de competência. Nesse sentido, confira-se: BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Ed.Renovar, 2003, p. 291.

¹³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p.384.

fundadas nos princípios-garantia, nos princípios institucionais e nas imunidades¹³¹. Esse caráter prolixo e exaustivo do texto constitucional, associado à tradição brasileira de atribuir máxima efetividade¹³² às normas constitucionais garantidoras de direitos fundamentais (art. 5º, parágrafo 1º), transplanta a maioria das discussões tributárias para o plano constitucional.

Isso porque, tendo em vista os sujeitos envolvidos na relação tributária (contribuinte-cidadão *versus* Estado), toda lei instituidora de tributo pode, em alguma medida, ser reconduzida a algum direito subjetivo fundamental, consagrado constitucionalmente como limitação do poder do Estado. Dessa forma, a imensa maioria das questões jurídicas tributárias acaba desaguando no Supremo Tribunal Federal, cuja jurisprudência tende a encerrar todo o Sistema na própria Constituição, conforme se verá nos julgados analisados no presente trabalho. Com efeito, resta pouco espaço de conformação legislativa, reservando-se menos matéria ao debate político e à discricionariedade legislativa.

Todos esses fatores – funções estruturante e garantista da Constituição, caráter prolixo do texto e tradição de máxima efetividade – contribuem para a rigidez do nosso sistema constitucional-tributário. A rigidez aqui não diz respeito ao termo usualmente empregado no Direito Constitucional, atinente ao processo mais complexo de alteração da Constituição, mas sim ao *grau de vinculação* e limitação imposto ao legislador.

O grau de vinculação varia de acordo com dois elementos¹³³: amplitude da matéria regulada (abertura horizontal, de acordo com a extensão da definição das competências e várias limitações para o seu exercício); e densidade da regulação (abertura vertical, de acordo com o grau de concretude das regras).

A amplitude do nosso sistema é total, inexistindo abertura horizontal, posto que a Constituição regula todas as hipóteses de instituição de tributo. Ao prever competências residuais, a Constituição outorga competência à tributação de qualquer fato que revele capacidade econômica, exceto se houver imunidade. Se inexistir competência, não se pode instituir o tributo. Se a Constituição não prevê uma competência, é porque ela não existe¹³⁴.

¹³¹ “A rigidez específica das normas tributárias é também direta e indiretamente instituída: algumas são denominadas ‘garantias’ (art. 150: legalidade, igualdade, irretroatividade, anterioridade, proibição de tributo com efeito de confisco, imunidade); outras normas mantêm relação com os princípios fundamentais (princípio federativo, democrático e da separação dos Poderes) ou com os direitos e garantias individuais cuja modificação é vedada”. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p.110.

¹³² Nesse sentido, Luís Roberto Barroso contribuiu muito à denominada “doutrina brasileira da efetividade”.

Confira-se: BARROSO, Luís Roberto. *Op.cit.*, p.291.

¹³³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 1999, p.1107.

¹³⁴ Por exemplo, a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) não pode ser criada por Município, pois foi prevista apenas para a União. No caso do FGTS, o STF extraiu do art. 149 uma previsão para

Por sua vez, na dimensão de profundidade, não há uma rigidez absoluta, mas alguma abertura vertical. Isso porque, muito embora as regras de competência, via de regra, sejam veiculadas por enunciados dotados de alto grau de determinação, estes padecem da natural abertura semântica da linguagem. Dessa forma, verticalmente, há alguma abertura, pois há diferentes graus de determinação dos signos linguísticos.

3.3 Impossibilidade de bitributação. Necessidade de prévia resolução dos conflitos de competência

A repartição de competência é realizada por um sistema jurídico harmônico, e não um conglomerado caótico de normas. Por isso, a definição de competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios deve recair em substratos econômicos marcadamente distintos, de modo a evitar superposições de incidência sobre fatos idênticos.

A atribuição de competência privativa possui duplo sentido: um positivo e outro negativo¹³⁵. Ao atribuir uma materialidade a um Ente, a Constituição impede não só a instituição de tributo sobre outros fatos não abarcados pelo conceito, mas também evita a usurpação desse fato por outro Ente Federativo.

Diante disso, a dupla tributação sobre um mesmo fato representaria uma desarmonia no sistema, em prejuízo ao confisco do contribuinte. Muito embora não haja expressa vedação ao fenômeno, é possível extraí-la da clara separação das materialidades entre os Entes, empreendida pelos artigos 153, 155 e 156 da Constituição.

A *ratio* consiste em respeitar a capacidade contributiva dos cidadãos, visto que, se dois Entes pudessem tributar o mesmo fato, não haveria como controlar o efeito confiscatório. Na lição de Ricardo Lobo Torres:

Os tributos se sistematizam (...) em busca de coerência, organização, sentido comum e eliminação das contradições representadas pelas superposições de incidências sobre os mesmos fatos econômicos. O sistema tributário, por conseguinte, é uma

uma competência universal para contribuições sociais gerais (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 580655/SP, Relator Ministro Eros Grau. Julgamento em 16 maio 2006).

¹³⁵ Segundo Amílcar de Araújo Falcão: “Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição da competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação”. *Apud* QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2003, p.202.

necessidade da vida moderna, e sem ele os tributos caem no caos ou mero conglomerado¹³⁶.

Assim, a bitributação via de regra é indesejada, salvo quando expressamente admitida pelo sistema, como é o caso da saída de mercadoria de estabelecimento industrial, fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do ICMS. Além disso, é possível a bitributação nas contribuições parafiscais, que, segundo o Supremo Tribunal Federal, podem ser instituídas sobre os fatos geradores dos impostos estaduais e municipais¹³⁷.

3.4 Os conflitos de competência são reais ou meramente aparentes? A solução é inovadoramente constitutiva ou meramente declaratória de um sentido preexistente?

Uma vez que a racionalidade do Sistema Tributário Nacional é um imperativo da justiça fiscal, como visto no item anterior, e considerando que são inúmeros os conflitos atinentes à discriminação de rendas verificados no cotidiano, é inevitável o questionamento. A quem compete decidir sobre um conflito de competência tributária (real ou aparente)?

Os adeptos da corrente de que o Sistema já se encontra integralmente exaurido na Constituição, defenderão que o Judiciário poderá revelar o verdadeiro sentido preexistente e implícito dos termos por ela empregados. Dessa forma, o conflito seria meramente aparente.

Diz-se aparente porque, num sistema tributário ideal, a repartição de competência seguiria um critério científico que se ajustaria ao substrato econômico e político, sem lacunas nem contradições. Por essa razão, Roque Antonio Carrazza afirma que os conflitos de competência em matéria tributária logicamente não existem, nem podem existir¹³⁸. Como a Constituição realizou uma rígida repartição, os conflitos seriam meramente aparentes, sendo provocados por uma lei inconstitucional que excedesse a regra de competência, ou por uma atividade administrativa que infringisse a lei instituidora.

Veja que afirmar a realidade do conflito é de imensa importância para sua solução. Um conflito aparente seria decidido jurisdicionalmente, a partir da interpretação da

¹³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p.329.

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 228.321/RS, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 01 out.1998.

¹³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, p.510. O autor, mais a frente (p. 1004), esclarece que a lei complementar pode, efetivamente, decidir sobre um conflito, o que se aproxima da tese defendida no presente estudo.

materialidade da regra constitucional de competência. A decisão judicial teria o condão de revelar o verdadeiro sentido da Constituição, declarando o que já estaria nela implícito.

É por isso que o mencionado autor nega que o artigo 146, I, da CR possibilite ao Legislativo decidir sobre conflitos de competência. Confira-se:

Dispor sobre conflitos de competência não significa dirimi-los. Evidentemente, os conflitos que surgirem, envolvendo a União, os Estados e Municípios ou o Distrito Federal, quando exercitarem suas competências tributárias, serão dirimidos pelo Poder Judiciário (...). Apreciar definitivamente o mérito desses conflitos não é atribuição das normas gerais em matéria de legislação tributária.¹³⁹

Contudo, defende-se no presente trabalho algo um pouco diferente.

Em primeiro lugar, como visto no capítulo anterior, não se pode confundir a função jurisdicional de dar a palavra final sobre uma lide subjetiva concreta, com o poder de decidir sobre uma questão constitucional abstrata.

Certamente, não é papel do legislador resolver conflitos concretos, eis que a lide deve ser dirimida num processo judicial subjetivo, cuja palavra final seja do julgador, com a autoridade da imutabilidade da coisa julgada. Porém, isso não significa que o Judiciário possua o monopólio da palavra final sobre interpretação constitucional, o que é um patrimônio de todos os Poderes e da sociedade.

Nesse sentido, o papel do legislador é o de dar maior concretude às expressões polissêmicas do tipo constitucional, abstrata e genericamente – o que deve ser respeitado pelo Judiciário, em vez de substituir a discricionariedade legislativa pela sua. Com isso, pretende-se desenhar o papel institucional do legislador e do julgador, de modo que a inafastabilidade do controle jurisdicional conviva com o dever de autocontenção judicial.

Em segundo lugar, não se acredita na perfeição do Sistema Tributário Nacional. Para Ricardo Lobo Torres¹⁴⁰, um tal Sistema, totalmente pensado pela ciência, seria uma utopia fiscal – eis que, na verdade, a ordem jurídica é fruto de um processo histórico de sedimentação de normas ao longo do tempo, e não de uma técnica científica totalmente racionalizada. Não se pode imaginar a criação de um sistema inteiramente novo pela Constituição, livre de qualquer interferência externa do jogo político. Um Sistema Tributário ideal, sem lacunas e contradições, seria inalcançável.

Desse modo, afirmando sua realidade, o conflito pode ser efetivamente decidido pela discricionariedade política de algum agente do sistema. Consciente de que não existem

¹³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, p.1006.

¹⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p.366.

respostas univocamente certas no direito¹⁴¹, a Constituição delega a um órgão democraticamente representativo a função de criar a solução para casos por ela não imaginados, ou simplesmente não tratados expressamente em seu texto.

Com efeito, calculando de antemão esse risco, o próprio Sistema prevê formas de resolução de conflitos. Dentro da repartição de competências do nosso federalismo assimétrico, esse papel foi atribuído à União, a quem cabe editar lei complementar para dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária (art. 146, I, da Constituição). Mais que isso: o legislador ordinário, ao exercer a competência, possui um espaço de conformação para instituir o imposto, dentro do qual pode interpretar criativamente o conteúdo da moldura do texto constitucional. A palavra final em concreto é dada pelo Judiciário.

Nesse caso, o conflito é solucionado, não no plano constitucional de repartição de competências, mas sim no plano legal. Não cabe ao Judiciário resolvê-lo a partir da mera interpretação de supostos conceitos fechados contidos nas regras constitucionais de competência, pois o legislador criativamente dá uma solução definitiva em abstrato.

Dessa forma, é mais razoável pensar que o Sistema não é perfeito e contém em si contradições reais, e não meramente aparentes.

Foi o que ocorreu, por exemplo, no conflito entre União (ITR) e Municípios (IPTU). Não basta a Constituição atribuir o primeiro aos imóveis rurais e o segundo aos urbanos. É necessário definir o que caracteriza cada um desses tipos.

A partir da discriminação constitucional de rendas, inúmeras perguntas surgem. A propriedade é urbana pela localização ou pela destinação? Um imóvel situado em zona rural, mas utilizado para fins urbanos, deve ser tributado pela União ou pelo Município? O legislador complementar (art. 32 do CTN) definiu como critério distintivo entre os dois impostos a localização do imóvel, de modo que incidiria IPTU naqueles situados em zona urbana, exceto quando possuíssem destinação extrativista vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do Decreto-Lei 57/66). O Supremo Tribunal Federal¹⁴² foi deferente ao legislador complementar, declarando a inconstitucionalidade de leis municipais que desbordavam desses critérios, em vez de procurar *sponte sua* definir os conceitos a partir das matrizes constitucionais.

¹⁴¹ Sobre o tema, vide: STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

¹⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 140.773/SP. Relator Ministro Sydney Sanches. Julgamento em 08 out.1998.

Contudo, não foi o que se verificou no caso do ISS sobre a locação de bens móveis. O STF foi mais ativista e declarou a inconstitucionalidade do item 79 do Decreto-Lei 406/68¹⁴³, por entender que a locação não teria natureza de obrigação de fazer, mas de dar. Dessa forma, sob o pálio de interpretar o conceito de serviço, aquela Corte anulou a manifestação do legislador complementar por, supostamente, desbordar da regra de competência tributária atribuída pelo art. 156 da Constituição.

Veja-se a diferença entre os dois precedentes. No primeiro, o Supremo Tribunal Federal foi deferente ao acolher a decisão do legislador complementar que definiu a propriedade urbana conforme o critério da localização. Já no segundo, o Supremo Tribunal Federal foi mais ativista e tomou a decisão para si, atrelando o conceito de serviço no mundo pós-moderno às categorias limitadas do direito romano – que classificava as obrigações em dar, pagar, fazer e não-fazer. Assim, o Tribunal desconsiderou a manifestação majoritária de representantes eleitos e a substituiu pela sua, em prejuízo à democracia.

Ademais, o Judiciário partiu do pressuposto de que o “serviço” que compõe a materialidade do Imposto Sobre Serviços - ISS seria um conceito constitucional fechado, sobre o qual não haveria espaço criativo para o legislador infraconstitucional. Em vez disso, deveria tratá-lo como um tipo aberto que se coordena com a realidade, permitindo a exemplificação pelo legislador infraconstitucional, a fim de dar um tratamento geral que favoreça a isonomia e a previsibilidade.

3.5 Abertura vertical do Sistema Tributário Nacional: possibilidade de o Legislativo contribuir para o sentido das normas constitucionais de competência

É bem certo que a exigência de uma clareza conceitual representa uma garantia ao contribuinte, impedindo a instituição de impostos sobre fatos não abarcados pela regra de competência. Nesse sentido, o fechamento do conceito constitui uma limitação ao poder de tributar¹⁴⁴.

¹⁴³ Dentre inúmeros julgamentos, destaca-se: Recurso Extraordinário nº 116.121/SP. Relator Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 11 out.2000. O entendimento restou sufragado na Súmula Vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

¹⁴⁴ “A necessidade de clareza conceitual torna-se ainda maior, quanto mais dificuldades existirem para examinar e controlar os parâmetros constitucionais. O princípio do Estado de Direito pressupõe o controle do poder de tributar e do Poder Judiciário. Sem clareza conceitual, isso não pode ser atingido”. *Ibid.*, p.142.

Contudo, esse fechamento não pode ser absoluto. Alinhando-se à concepção de que há relativa liberdade para a lei, limitada pela moldura do conceito, deve-se reconhecer que a Constituição não pretende, nem pode, esgotar a realidade acerca dos fatos econômicos juridicamente relevantes. Da mesma maneira que os efeitos jurídicos e a qualificação de tipos constitucionais são disciplinados pelo legislador civil – que dispõe, por exemplo, sobre o estatuto jurídico da propriedade e dos contratos –, cabe à lei enquadrar uma realidade econômica no substrato da regra de competência, desde que respeitados os limites do texto. Dentro da margem conceitual de prestação de serviços, operação com produtos industrializados e circulação de mercadorias, a lei possui certo espaço de conformação para enquadrar as inúmeras peculiaridades do mundo dos fatos.

Obviamente, o Legislativo não é mero executor de decisões já tomadas pela Constituição, mas possui uma margem de discricionariedade para o exercício da competência legislativa de instituição do imposto. O Judiciário não possui legitimidade democrática para essa decisão, por não ser legitimado pelo voto, nem capacidade institucional e *expertise* técnica sobre todos os assuntos – críticas comumente feitas ao ativismo judicial¹⁴⁵. Dessa forma, havendo uma manifestação do Legislativo sobre o aspecto material do tributo, o Judiciário deve lhe ser deferente, em respeito ao princípio majoritário¹⁴⁶.

Veja-se que o fechamento do tipo da regra de competência transplanta o conflito para o plano constitucional, exigindo uma solução jurisdicional, o que contribui para a concentração de poder do Judiciário, em detrimento dos representantes eleitos. Por outro lado, a abertura do tipo legitima o Legislativo a decidir sobre o conteúdo de cada conceito, desde que respeitados os limites da moldura literal.

De fato, segundo a tese defendida neste trabalho, destoando um pouco dos mencionados precedentes do Supremo Tribunal Federal, para cada materialidade prevista na Constituição, existe um conceito correspondente, que pode ser graficamente representado por dois círculos concêntricos, ou, na concepção de Alf Ross¹⁴⁷, por um alvo. No centro, estão os conteúdos mínimos indiscutíveis, fora dos quais o legislador não pode dispor. Fora daí, o

¹⁴⁵ BINENBOJM, Gustavo. **Temas de direito administrativo e constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 197.

¹⁴⁶ “Aliás, numa democracia, quem tem a primazia na ponderação é o legislador que, ao regulamentar as mais diferentes matérias, deve levar em consideração as exigências decorrentes de normas e valores constitucionais por vezes conflitantes. (...) dentro da margem que possui, a decisão do legislador não deve ser invalidada pelo Judiciário, ainda que o juiz não a considere ideal, tendo em vista o dever de deferência jurisdicional diante das normas legislativas, decorrente do princípio democrático”. SARMENTO, Daniel. *Op.cit.*, p.514.

¹⁴⁷ ROSS, Alf. **Direito e justiça**. São Paulo: Edipro, 2000, p.141-142.

legislador possui certa margem de liberdade na tarefa de construir o conteúdo do conceito¹⁴⁸.

Mas nem por isso o conceito deixa de ser constitucional. Assumir alguma discricionariedade do legislador em optar pelos significados situados na zona marginal do conceito não importa desnaturar a competência em potência, nem subverter a hierarquia normativa. Isso porque essa liberdade continua encerrada dentro dos lindes do texto constitucional. A lei possui, apenas, a liberdade de escolha entre as possibilidades detidas nesse espaço. Logo, trata-se de legítima competência legislativa condicionada, e não de potência ilimitada e arbitrária.

3.6 A tipicidade aberta nos enunciados constitucionais de competência

Como visto no primeiro capítulo, os tipos se distinguem dos conceitos por serem essencialmente abertos, de modo que se coordenam com a realidade por uma relação de semelhança, sem pretender nela encontrar a totalidade de suas notas distintivas. Já os conceitos pressupõem a subsunção à totalidade de seus elementos, pretendendo esgotar os dados reais.

Tendo em mente a natureza aberta do tipo, defende-se que os enunciados de competência se amoldam melhor aos tipos do que aos conceitos.

De fato, a abertura e vagueza dos artigos que discriminam as competências são incompatíveis com uma pretensão de completude, fechamento e integridade conceitual. Não seria papel da Constituição, na formatação do Estado Fiscal, esgotar as realidades econômicas que revelam capacidade contributiva.

Nesse sentido, é interessante a análise histórica da repartição de competências nas constituições brasileiras, empreendida por Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁹. O autor conclui não haver qualquer critério lógico-racional na atual discriminação de materialidades entre as diversas entidades federativas, razão pela qual a estrutura tipológica seria mais adequada.

¹⁴⁸ Nesse sentido, veja-se também: PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006, p.94.

¹⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: 2013, Saraiva, p.262. Entretanto, não se concorda com a conclusão do autor de que as leis complementares adotariam conceitos fechados, em respeito à segurança. Defende-se, no presente trabalho, que a abertura do tipo é perfeitamente compatível com a segurança jurídica.

Muitos autores discordam dessa posição. Misabel Derzi¹⁵⁰, por exemplo, defende que a rigidez da repartição de competências seria incompatível com a abertura dos tipos.

Entretanto, os imperativos de segurança jurídica do contribuinte e de autonomia financeira dos Entes são perfeitamente compatíveis com a estrutura tipológica. A abertura não leva à bitributação, já que a interpretação em concreto demonstrará a que materialidade cada atividade econômica se coordena.

3.7 O aspecto material enquanto elemento identificador da norma de competência

Antes de prosseguir, cumpre delimitar melhor o objeto de estudo. Os conflitos de competência que mais interessam ao presente trabalho dizem respeito ao aspecto material da norma, uma vez que é em torno dele que redundam as questões sobre a interpretação dos conceitos.

Como cediço, o estudo do fato gerador abstrato faz-se por meio de seus diversos elementos. A partir da norma constitucional de competência, o Legislativo produz a lei impositiva, prescrevendo todos os elementos do fato gerador abstrato que, uma vez ocorrido em concreto, dará ensejo ao nascimento da obrigação tributária.

A doutrina¹⁵¹ divide o antecedente e o conseqüente da hipótese de incidência nos seguintes aspectos: (i) pessoal, que corresponde ao contribuinte, sujeito que pratica o fato gerador concreto; (ii) material, situação constituída por um verbo e seu complemento; (iii) temporal, momento do nascimento da obrigação; (iv) espacial, limite geográfico em que surge a obrigação; (v) quantitativo, formado pela base de cálculo e alíquota.

Alguns desses elementos guardam, em alguma medida, uma pertinência com a própria norma constitucional de competência. Por exemplo, não poderia um determinado Município instituir ISS sobre serviço que não guardasse qualquer relação com seu território, ou sobre atividade que evidentemente não constituísse prestação de serviço, ou sobre sujeito que não prestasse o serviço. Essa constatação é decorrência lógica da limitação que a competência impõe ao poder de tributar. Mas, por certo, o grau de vinculação à Constituição varia de acordo com o elemento.

¹⁵⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p.48.

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p.75.

De todos esses, o aspecto material é o critério que melhor identifica o imposto¹⁵². Isso porque a discriminação de competências realizada pela Constituição levou em consideração as diversas materialidades: operação com produtos industrializados, circulação de mercadorias, prestação de serviços. Dessa forma, o que distingue um imposto do outro não é o contribuinte, o sujeito ativo, tampouco a alíquota ou o aspecto espacial, mas sim o material, formado pelo verbo e seu complemento.

Portanto, seria incoerente, e inconstitucional, um imposto cujo fato gerador e base de cálculo não guardassem íntima relação de pertinência com a materialidade constitucional.

É por isso que Luís Eduardo Schoueri conclui: “é o aspecto material do fato gerador o fator decisivo para a delimitação dos campos de competência de cada ente tributante, bem como para a definição da competência residual”¹⁵³.

É possível haver conflitos de competência em torno de outros aspectos da norma. O mais comum diz respeito ao espacial, geralmente resolvido pelo princípio da territorialidade.

Contudo, como o objeto do presente estudo diz respeito à interpretação dos conceitos constitucionais contidos no enunciado de competência, e uma vez que as dúvidas conceituais giram principalmente em torno do aspecto material, deve se ter em mente que os conflitos de competência que mais nos interessam dizem respeito ao elemento material dos impostos.

No que tange aos tributos vinculados a uma atuação estatal relativa à pessoa do contribuinte, como as contribuições parafiscais e as taxas, o critério adotado pela Constituição para a repartição de competência gira em torno da própria competência material para desempenho da prestação estatal. Dessa forma, a competência tributária dependerá da interpretação da repartição de competências exclusivas descritas nos artigos 21, 22, 25 e 30 da Constituição, bem como das competências comuns do artigo 23.

¹⁵² “O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que ela (hipótese de incidência) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência. Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração. É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de hipótese de incidência) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária que o tributo (que a define) pertence. Contém ainda os dados para fixação da subsespécie em que ele se insere”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2012, p.106.

¹⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. *In*: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p.82-115.

3.8 O enunciado constitucional não se confunde com a norma de competência. Diferença entre enunciado normativo e norma

Como consequência do reconhecimento de que o processo interpretativo se observa em concreto, e não em abstrato, a doutrina vem extremado dois conceitos: enunciado normativo e norma jurídica.

Na concepção de Robert Alexy¹⁵⁴, compreende-se a norma como resultado, e não objeto, da interpretação. As normas jurídicas são veiculadas por signos linguísticos¹⁵⁵, cujo significado é revelado pela interpretação. A norma, pois, não se confunde com o texto que a veicula – o enunciado normativo. A figura imaginada por José Carlos Vasconcellos dos Reis é bastante ilustrativa: “Não há como confundir-se, por exemplo, a *música* com a *partitura*, isto é, a notação musical, que apenas dá ao intérprete os elementos básicos para que possa realizar a obra de arte *sonora* que o compositor procurou representar por meio de sinais *escritos*”¹⁵⁶. Ainda, como argumento de reforço para extremar os conceitos, denuncia o autor, “Há normas cuja existência é tranquilamente aceita, apesar de não estarem escritas em texto algum, como o princípio da *proporcionalidade*”¹⁵⁷.

Realmente, o texto concebido pelo legislador em abstrato não se confunde com a norma jurídica que rege uma situação concreta no mundo dos fatos e que pode ser aplicada a situações semelhantes. Se não é possível prever, em tese, a infinidade de situações reais que podem advir em determinada matéria, também não se pode antever a consequente solução que o ordenamento oferecerá. Tal disciplina será fruto de atividade interpretativa que cotejará o texto com a realidade – e, nos casos mais difíceis, ainda será objeto de ponderação com outros princípios eventualmente envolvidos.

3.9 A natureza de regra da norma de competência não exclui a dificuldade de interpretação dos termos do enunciado que a veicula

¹⁵⁴ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Tradução Ernesto Garzón Valdéz. Madrid: Centro de Estudos Constitucionais, 1993, p. 48 e ss.

¹⁵⁵ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonade, 1999, p.113.

¹⁵⁶ BONIZZATO, Luigi; REIS, José Carlos Vasconcellos dos. **Direito constitucional: questões clássicas, contemporâneas e críticas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p.47.

¹⁵⁷ *Ibid.*, p.54.

Além de possuírem maior clareza, como visto acima, os enunciados atributivos de competência veiculam normas que possuem natureza de regra. Apesar de alguma divergência, prevalece na doutrina brasileira a classificação das normas jurídicas entre regras e princípios, o que se dá tanto por um critério quantitativo, como qualitativo¹⁵⁸.

Em primeiro lugar, os princípios se diferenciam das regras por um critério quantitativo: aqueles são mais abstratos e vagos, enquanto estas são mais concretas e precisas. Uma primeira observação exsurge daí. A natureza de regra não se confunde com o grau de concretude da linguagem utilizada no enunciado, analisado no item anterior. Enquanto a abertura da linguagem é característica inerente aos enunciados textuais, a natureza de regra constitui atributo da norma jurídica em si, resultado da interpretação em concreto. Não se pode confundir o enunciado normativo com a norma jurídica extraída do mesmo, como já visto. Conseqüentemente, não é a classificação de uma norma como regra que torna simples a interpretação do enunciado¹⁵⁹.

Ainda, princípios e regras distinguem-se por três critérios qualitativos ou estruturais: forma de descrição da conduta, forma de aplicação e forma de resolução de conflitos.

As regras descrevem um antecedente e um conseqüente (se, então), proibindo, permitindo ou obrigando uma conduta. Já os princípios descrevem meios e fins, ou seja, um estado ideal de coisas para cuja realização é necessária a adoção de comportamentos (para, então é preciso). A configuração dos elementos do princípio não é “sim ou não”, mas “mais ou menos”.

Como consequência, essas normas se diferenciam também quanto à forma de aplicação. As regras, por representarem posições jurídicas definitivas, são aplicadas conforme o modelo “tudo ou nada”, pela mera subsunção. Já os princípios são mandados de otimização e, por isso, sua aplicação segue o padrão “mais ou menos”.

Por fim, os conflitos entre princípios são resolvidos pela ponderação, e não pelos critérios clássicos de resolução de antinomias (cronológico, da especialidade e hierárquico).

Diante disso, vê-se que as normas de competência possuem estrutura de regra, eis que permitem, impõem ou proíbem que determinados agentes realizem alguns atos¹⁶⁰. Estabelecem um antecedente e um conseqüente, gozando de relativa concretude. São

¹⁵⁸ Humberto Ávila analisa a evolução da distinção dessas duas categorias proposta por doutrinadores tais como Esser, Wolff-Bachof e Forsthoff, Larenz e Canaris. ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.74.

¹⁵⁹ Apesar disso, é comum que as formulações linguísticas de enunciados que veiculam regras sejam mais precisas que as referentes aos princípios, por prescreverem imediatamente um comportamento.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p.83.

aplicadas por atividade subsuntiva aos fatos, e seus conflitos são resolvidos pelos critérios clássicos de resolução de antinomias.

Aqui deve-se fazer uma segunda observação. A maior dificuldade nas regras reside na interpretação do teor dos conceitos empregados. Uma vez ultrapassada a atividade hermenêutica do enunciado e identificada a regra (norma jurídica), não é difícil conhecer o conseqüente a ser aplicado no mundo dos fatos, pois é intrínseco a essa categoria normativa sua predefinição, como visto acima. Já nos princípios, a atividade hermenêutica não encerra a aplicação da norma. Neles, ainda resta o trabalho de definir seu conseqüente, tarefa que pode ser mais difícil que a de identificar o teor de seus conceitos. Por exemplo, a definição do conceito de capacidade contributiva não é suficiente para se chegar ao exato teor numérico que um imposto deve ter, que depende de princípios a serem ponderados e de outros fatores político-legislativos.

3.10 A natureza de regra de estrutura da norma de competência e a fidelidade ao postulado normativo

No Sistema Tributário Nacional, as normas constitucionais de competência são classificadas como normas de produção normativa ou normas de estrutura¹⁶¹. Diferentemente das regras de conduta, não regulam diretamente um comportamento, mas o modo de regulá-lo, disciplinando a edição da lei instituidora do tributo pelo legislador ordinário.

Dessa forma, a Constituição confere à lei um espaço de conformação limitado pela moldura da literalidade da regra constitucional de competência.

Nesse sentido, a legalidade funciona também como um postulado normativo¹⁶² – norma de segundo grau, que não fundamenta diretamente uma decisão, mas apenas direciona outros princípios e regras que a embasarão. A interpretação da regra de competência deve se ater aos limites da moldura que o texto encerra. O postulado leva, assim, à fidelidade aos limites literais do enunciado normativo.

¹⁶¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p.33. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000, p.68. QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Ed.Forense, 1998, p.243.

¹⁶² Segue-se, aqui, a classificação das normas jurídicas em regras, princípios e postulados, adotada por Humberto Ávila. Confira-se: ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.44.

3.11 Regra definitiva: a norma de competência não admite exceções implícitas

Constituindo o resultado da ponderação já realizada pelo legislador entre os diversos princípios, as regras já possuem um antecedente e um conseqüente predefinidos, diferentemente dos princípios, que em cada caso podem reclamar uma solução distinta. Com efeito, as regras contribuem para a previsibilidade do sistema jurídico, uma vez que veiculam efeitos predeterminados, privilegiando a segurança jurídica. Por essa razão, costuma-se dizer que, num conflito entre uma regra e um princípio, aquela merece prevalecer¹⁶³.

Mas isso não significa que as regras não possam ser superadas por razões contrárias. Segundo Alexy¹⁶⁴, as regras conferem posições jurídicas *prima facie*¹⁶⁵, posto que superáveis por uma cláusula de exceção baseada num princípio ou num argumento contrário qualquer, verificado em concreto, o que relativiza seu caráter definitivo. Com efeito, chega-se a uma redução teleológica, ou a uma extensão analógica.

Essa derrotabilidade da regra decorre de exceções implícitas que não podem ser identificadas exaustivamente de antemão pelo legislador, ao se abandonar o dogma da completude do ordenamento. Dessa forma, alguns casos concretos difíceis apresentam princípios e argumentos contrários que demandam a redução do âmbito de incidência da regra, fenômeno denominado de redução teleológica¹⁶⁶. Em outros casos, essa derrotabilidade pode levar à ampliação do conteúdo da regra, alargando o âmbito de incidência por uma extensão analógica. No primeiro, afasta-se o conseqüente em casos em que se verifica a

¹⁶³ BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2005, p.186.

¹⁶⁴ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Tradução Ernesto Garzón Valdéz. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, p. 99-100.

¹⁶⁵ As prioridades estabelecidas de maneira *prima facie* não possuem definitividade, mas admitem argumentos contrários, criando um ônus argumentativo para o intérprete. Dessa forma, rejeitam-se teses apriorísticas, substituindo-as por presunções relativas que guiam a atividade hermenêutica, sem conferir de antemão certezas absolutas. ALEXY, Robert. **Derecho y razón práctica**. México: Fontamara, 1993, p.20.

¹⁶⁶ “Qualificamos como ‘oculta’ o caso em que uma regra legal, contra o seu sentido literal, mas de acordo com a teleologia imanente à lei, precisa de uma restrição que não está contida no texto legal. A integração de uma tal lacuna efetua-se acrescentando a restrição que é requerida em conformidade com o sentido. (...) Visto que com isso a regra contida na lei, concebida demasiado amplamente segundo o seu sentido literal, se reconduz e é reconduzida ao âmbito de aplicação que lhe corresponde segundo o fim da regulação ou a conexão de sentido da lei, falamos de uma ‘redução teleológica’. É também usual o termo ‘restrição’. A redução teleológica comporta-se em relação à interpretação restritiva de modo semelhante à analogia particular em relação à interpretação extensiva. O âmbito de aplicação da norma umas vezes reduz-se mais do que indica o limite que se infere do sentido literal possível e outras vezes amplia-se. Em ambos os casos, trata-se de uma continuidade de interpretação transcendendo o limite do sentido literal possível. Como este limite é ‘fluido’, pode ser duvidoso, no caso particular, se se trata ainda de uma interpretação restritiva ou já de uma redução teleológica”. LARENZ, Karl. *Op.cit.*, p.473-474.

ocorrência do antecedente; no segundo, aplica-se o conseqüente em situações em que não se verifica o antecedente.

Diante disso, surge a dúvida se a regra de competência ensejaria posição jurídica *prima facie* ou definitiva. Ou seja, o questiona-se a possibilidade de inserção de exceções não expressas na regra de competência.

A resposta há de ser negativa, pois a norma de competência já nasce limitada¹⁶⁷. As limitações já compõem a própria regra, incidindo no exercício da competência, e não na competência em si, que é definitiva¹⁶⁸.

Sendo assim, diante da necessidade de respeito ao mínimo existencial, por exemplo, o exercício da competência, e não a competência em si, está limitado pelo princípio. Semelhantemente, as imunidades não conflitam com a competência, mas ajudam a conformá-la, desenhando seu âmbito de incidência. Diante de uma imunidade, sequer existe competência tributária.

Conseqüentemente, reforça-se a dureza do nosso sistema, composto por regras minuciosas e inderrogáveis. As regras de competência geram posições jurídicas *a priori*, não sujeitas à ponderação com princípios e argumentos contrários, nem interpretação meramente teleológica que menospreze o método literal, e desrespeite os lindes do “sentido literal possível”, conforme se verá nos próximos capítulos.

3.12 Teorias interna e externa: conteúdo do enunciado constitucional implícito ou construído após sua interação com argumentos contrários?

Para análise do papel do legislador na interpretação dos conceitos constitucionais, tomam-se de empréstimo duas teorias desenvolvidas no estudo dos direitos fundamentais: as teorias interna e externa, que explicam a possibilidade de restrição desses direitos¹⁶⁹.

¹⁶⁷ “... o Sistema Tributário Nacional caracteriza-se pela rigidez com que delimita as competências da União, dos Estados e dos Municípios e pela especificidade com que indica as hipóteses em que as contribuições podem ser instituídas. O intérprete não pode, portanto, romper os limites traçados pela Constituição e optar pela falta de limites nas hipóteses em que a Constituição escolhe a fixação de limites ou escolher a livre ponderação de princípios nas hipóteses em que a Constituição escolhe a atribuição do poder por meio de regras pré-excludentes da livre ponderação”. ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuições na constituição federal de 1988. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética; ICET, 2003, p.308-327.

¹⁶⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p.163.

¹⁶⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 34.

A teoria externa atribui a maior amplitude possível ao direito fundamental, conferindo ao titular uma posição jurídica *prima facie* a ser ponderada com outros direitos e circunstâncias contrárias. A princípio, o direito é ilimitado, e se torna limitado a partir da incidência de restrições. A posição definitiva somente pode ser conhecida a partir de sua interação com outros elementos em concreto.

Já a teoria interna absorve esses conflitos para dentro do âmbito de proteção do próprio direito, transplantando o que antes constituía um choque externo para uma conformação interna. Por exemplo, um adepto da teoria externa defenderia que, numa manifestação realizada de madrugada numa região residencial, o direito de reunião dos manifestantes não supera os outros direitos envolvidos em concreto. De outro lado, o defensor da teoria interna chegaria à mesma conclusão, mas por outro caminho, sustentando que essa prática simplesmente não compõe o âmbito de proteção do direito de reunião.

A maioria da doutrina brasileira é adepta da teoria externa¹⁷⁰, pois esta oferece uma justificação mais explícita acerca das restrições incidentes, permitindo maior controle do ato decisório, em vez de partir do pressuposto de que uma determinada conduta simplesmente não está abarcada pelo âmbito de proteção do direito. Ademais, a complexidade e indeterminação dos direitos tornam quase impossível a tarefa de predefinição dos direitos como posições jurídicas definitivas¹⁷¹. Com efeito, somente por meio da argumentação racional pode-se chegar à posição jurídica definitiva.

Essa teoria é aplicável não só aos direitos fundamentais, mas também às normas de competência, uma vez que seus enunciados também padecem de indeterminação¹⁷². Porém, essa indeterminação, em se tratando de regras de competência, reside no texto do enunciado, e não no conseqüente da norma interpretada em concreto, diferentemente do que ocorre, em geral, com os direitos fundamentais de natureza principiológica.

Viu-se que diversos julgamentos do STF tendem a transplantar as discussões atinentes ao Sistema Tributário Nacional para o plano constitucional, desconsiderando muitas manifestações do legislador ordinário. Com isso, pretendendo esgotar de antemão, e em abstrato, o conteúdo de um conceito constitucional, o Judiciário declara a inconstitucionalidade de leis impositivas que supostamente desbordariam dos limites por ele ditados na interpretação constitucional.

¹⁷⁰ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Op.cit.*, p.162.

¹⁷¹ BARCELLOS, Ana Paula de. *Op.cit.*, p.69.

¹⁷² PIRES, Thiago Magalhães. **As competências legislativas na constituição de 1988: parâmetros para sua interpretação e para a solução de seus conflitos**. 261p. Dissertação (Mestrado em Direito Público) Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ - RJ, 2011.

Quanto mais elevado o grau de densidade do conceito, maior a garantia à segurança do contribuinte contra a instituição de impostos. Nesse sentido, o fechamento do conceito constitui uma limitação ao poder de tributar¹⁷³.

Contudo, o problema da indeterminação da linguagem de um enunciado de competência não pode ser vencido simplesmente pela predefinição total do seu conteúdo em abstrato, muito menos pelo Judiciário.

Isso porque, em primeiro lugar, o STF não deve realizar esse trabalho sozinho. Muito embora tenha a função de intérprete final e definitivo da Constituição, essa tarefa incumbe ao Estado, pelos demais Poderes da República, e a toda a sociedade¹⁷⁴, inclusive por meio da doutrina científica.

A atribuição integral dessa tarefa apenas ao Judiciário levaria aos mesmos efeitos do reconhecimento de poderes discricionários do juiz, herança do positivismo normativista¹⁷⁵, pautado numa base puramente formal, qual seja, a autoridade do juiz atribuída pela lei para criar a norma do caso concreto. Entretanto, a legitimação das decisões no pós-positivismo necessita de um fundamento axiológico maior: um debate público, livre e racional. Daí as vantagens da teoria externa.

É muito mais transparente, dialético e controlável a definição do conteúdo do conceito após sua interação com os argumentos e princípios contrários trazidos pela realidade. Essa tarefa é mais eficaz em sede infraconstitucional, pois a lei pode pormenorizar a disciplina rarefeita da Constituição, que, via de regra, é a instância mais distante da realidade.

De outro lado, o pré-esgotamento da discussão pela teoria interna, por meio de conceitos firmados jurisprudencialmente – como faz o STF muitas vezes, quando pretende encerrar num elenco taxativo as atividades que se enquadram numa certa materialidade –, traz para o interior do conceito uma questão que deveria ser enfrentada publicamente, passando ao largo de uma argumentação que legitimaria o discurso e poderia levar a uma solução mais justa.

¹⁷³ “A necessidade de clareza conceitual torna-se ainda maior, quanto mais dificuldades existirem para examinar e controlar os parâmetros constitucionais. O princípio do Estado de Direito pressupõe o controle do poder de tributar e do Poder Judiciário. Sem clareza conceitual, isso não pode ser atingido”. ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: 2012, p.142.

¹⁷⁴ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e ‘procedimental’ da constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

¹⁷⁵ Por todos, cita-se: BOBBIO, Norberto. *Op.cit.*, p.100.

Por exemplo, quando o STF decidiu pela não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis¹⁷⁶, firmou a máxima de que no conceito de serviços não estaria abarcada qualquer obrigação de dar. A partir daí, surgiram algumas incongruências não imaginadas, razão pela qual se viu obrigado a rever essa posição. Quando, enfim, sobreveio o julgamento do ISS sobre o *leasing* financeiro, o Tribunal afirmou que a complexidade dos negócios modernos não mais poderia ser explicada pelas categorias clássicas do direito romano¹⁷⁷.

Dessa forma, o estabelecimento de ideias apriorísticas, peremptórias, possui um *deficit* de legitimidade. Já as ideias estabelecidas de maneira *prima facie*, por não possuírem definitividade, admitindo argumentos contrários, criam um ônus argumentativo legitimador para o intérprete¹⁷⁸.

Retoma-se, assim, a ideia defendida no primeiro capítulo deste trabalho. A ilusão da segurança, na pretensa certeza absoluta da predefinição dos conceitos, deve ceder a uma certeza relativa, mediante processos argumentativos de determinabilidade gradativa.

3.13 Papel da lei complementar no artigo 146 da Constituição: atribuição constitucional para dispor genericamente sobre conflitos de competência e sobre fato gerador

O papel do legislador na interpretação das normas constitucionais de competência tem uma disciplina bastante peculiar no artigo 146 da Constituição. Cabe à lei complementar dispor genericamente sobre fato gerador e sobre conflitos de competência.

Na teoria geral do direito, a lei complementar é aquela que completa o sentido da Constituição. Sem ela, as normas constitucionais não podem ser aplicadas. Por essa razão, por muito tempo prevaleceu o entendimento de que essa espécie normativa seria intermediária entre a Constituição e a lei ordinária¹⁷⁹. Ainda hoje, há quem defenda a superioridade hierárquica da mesma¹⁸⁰.

¹⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121/SP. Relator Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 11 out.2000.

¹⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.905/SC, Relator Ministro Eros Grau. Julgamento em 02 dez.2009. O STF também afirmou isso quando declarou que não incidiria ISS sobre serviços gráficos integrantes do processo de industrialização (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389/DF, Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 13 abr.2011). De fato, o ISS não está adstrito à obrigação de fazer, podendo envolver utilidades econômicas oferecidas pelo prestador, inclusive de maneira imaterial ou envolvendo disponibilização de bens ao tomador, sem que isso signifique uma circulação de bens em cadeia produtiva.

¹⁷⁸ ALEXY, Robert. *Op.cit.*, p.20.

¹⁷⁹ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p.148 e ss.

¹⁸⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do processo legislativo**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.247-250.

Contudo, segundo a maioria da doutrina, não há uma peculiaridade ontológica da lei complementar. Sua natureza é determinada por critérios formais, sobretudo de competência e de procedimento para aprovação, reservados pela Constituição a determinadas matérias¹⁸¹. Ainda, a jurisprudência afirma que a relação com a lei ordinária toca uma questão de competência, e não de hierarquia¹⁸².

No Sistema Tributário Nacional, foi atribuído à lei complementar um amplo espectro de matérias. Apesar da tarefa jurisdicional de interpretar os enunciados normativos em concreto, a lei complementar foi o instrumento eleito pela Constituição para, em abstrato, definir fato gerador e dirimir conflitos de competência entre os impostos (artigo 146).

É claro que no nosso sistema, considerando a inafastabilidade do controle jurisdicional (artigo 5º, XXXV, da Constituição), toda lide pode ser resolvida pelo Judiciário. Mas a decisão judicial sobre uma controvérsia concreta posta em juízo não se confunde com a interpretação final de um conceito constitucional, a qual merece ser disciplinada em caráter prévio, abstrato e geral, em prestígio à isonomia e à previsibilidade. A Constituição elegeu a lei complementar, de cunho nacional e quórum qualificado, para desempenhar tão importante papel.

Esse modelo oferece inúmeras vantagens. A segurança jurídica recomenda o conhecimento prévio da regra aplicável sobre o contribuinte que desempenha atividade econômica situada em zona de penumbra entre dois conceitos constitucionais. Até mesmo para o Estado essa segurança possibilita o planejamento da expectativa de receita, imprescindível para uma ação fiscal responsável, na forma do artigo 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

De outro lado, a generalidade garante um tratamento uniforme entre os contribuintes, tratados de forma unitária em toda a Federação. É desleal a concorrência entre sujeitos que exploram o mesmo mercado, quando um deles possui uma decisão judicial que desonera sua carga tributária.

Por último, a solução da questão pela via legislativa ainda apresenta vantagens sob o ponto de vista democrático, considerando a legitimidade dos representantes sufragados pelo voto.

Pois bem. Tendo em vista a vagueza inerente à linguagem, e a abertura semântica dos signos empregados pela Constituição, os enunciados de competência admitem mais de um significado possível. Diante desse espectro, a lei complementar pode, ao definir o fato gerador

¹⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010, p.83, 128.

¹⁸² **Recurso Extraordinário nº 677589/SP. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 maio.2012.**

ou disciplinar um conflito de competência, escolher um deles. Essa parece ser a linha de pensamento de Ricardo Lobo Torres:

Tendo em vista que a norma constitucional é extremamente sucinta, não chegando a estampar qualquer definição do fato gerador do ISS [...], torna-se necessário que a lei complementar venha definir a fatispécie tributária [...]. Não nos parece que possa haver uma tal completude no texto constitucional, que é aberto, indeterminado e ambíguo, o que torna inevitáveis as antinomias e as contradições.¹⁸³

Diante disso, o Judiciário deve prestigiar a decisão do legislador, pois o artigo 146 da Constituição estabelece a lei complementar como instância ordinária para prevenção desses conflitos. Como observa Gustavo da Gama Vital de Oliveira¹⁸⁴, isso confere à lei uma espécie de dupla presunção de constitucionalidade.

Realmente, se a própria Constituição requer a missão de complementar seu sentido, a interpretação levada a cabo pela lei geral pode vir a integrar o bloco de constitucionalidade que vincula todos os poderes.

Ricardo Lodi Ribeiro acentua a importância da lei complementar na interpretação da norma de incidência, que, juntamente com a Constituição, vinculam o legislador ordinário e o intérprete aos seus ditames. Veja-se:

[...] o fato gerador da lei tributária, fixado em lei ordinária, deve se adequar [...] à lei de normas gerais de direito tributário (CTN), bem como, em relação aos impostos, à lei complementar definidora do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes. Aqui, sim, temos uma peculiaridade brasileira [...]. Se essas singularidades não impõem uma tipicidade fechada ou um maior peso à segurança jurídica em sua ponderação com a justiça, ao menos recomendam, ao aplicador, uma maior cautela no manejo do método lógico-sistemático, a fim de interpretar o fato gerador do imposto de acordo com a lei complementar definidora do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes [...].¹⁸⁵

É bem verdade, porém, que a lei não veicula a palavra final sobre a interpretação constitucional, uma vez que se submete aos limites semânticos do texto superior. Mas é, sem dúvida, um ingrediente importante a ser considerado. Em outras palavras, na interpretação dos conceitos constitucionais, a solução propugnada pela lei complementar deve partir na frente de uma concepção pessoal do julgador. E, caso a lei tenha adotado uma das interpretações igualmente possíveis, a decisão final deve ser sua, e não do julgador.

¹⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p.362.

¹⁸⁴ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: GOMES, Marcus Lívio Velloso, Andrei Pitten (Coord). **Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux**. Rio de Janeiro: Livraria do Advogado, 2014, p. 197-211.

¹⁸⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.127.

3.14 Caráter decisório e criativo da lei complementar que dispõe sobre conflitos de competência e sobre fato gerador

Essa função delegada à lei complementar seria de toda inócua se não fosse reconhecido um papel efetivamente decisório ao legislador.

Não se pode imaginar que a lei complementar se limite a repetir as disposições constitucionais, como se a interpretação da Constituição fosse mera atividade mecânica de revelação de um conteúdo preexistente. Ademais, a Constituição não pode esgotar toda a disciplina do Sistema Tributário Nacional, antevendo e solucionando a infinidade de problemas que pode se abrir.

A crença positivista de que o juiz revelaria o verdadeiro sentido do texto não pode mais subsistir. Primeiro, porque o juiz não é dono da interpretação constitucional, que é função de todos os Poderes e da sociedade. Segundo, porque não há um único sentido possível no texto.

Reconhece-se, pois, a natureza criativa da atividade hermenêutica. Diz-se criativa porque toma uma efetiva decisão. O viés criativo da atividade hermenêutica não é novidade, sendo aceito por autores como Karl Larenz¹⁸⁶, Ricardo Lobo Torres¹⁸⁷, Gilberto de Ulhôa Canto¹⁸⁸, Humberto Ávila¹⁸⁹ e Sérgio André Rocha¹⁹⁰.

Entretanto, a maioria da doutrina tradicional nega esse papel criativo e defende que, como a repartição de competências está completamente esgotada na Constituição, a lei complementar estaria coagida a simplesmente pormenorizar o já disposto na Carta. Contudo,

¹⁸⁶ LARENZZ, Karl. *Op.cit.*, p.285-297.

¹⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p. 49: “A ulterior atividade do legislador ordinário e a complementação pela jurisprudência se manifestam no espaço deixado pelos princípios constitucionais tributários e pelas normas que se expressam através de cláusulas gerais. Não há que se cogitar de *numerus clausus* ou de definições constitucionais completas de fatos geradores. O fechamento do sistema deve ocorrer posteriormente por obra de complementação legislativa, sendo de notar que jamais se obtém o sistema tributário totalmente fechado, nem mesmo no plano infraconstitucional”.

¹⁸⁸ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Lei complementar tributária. **Caderno de Pesquisas Tributárias** n.15. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p.7-8.

¹⁸⁹ ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.24: “(...) não é plausível aceitar a ideia de que a aplicação do Direito envolve uma atividade de subsunção entre conceitos prontos antes mesmo do processo de aplicação”.

¹⁹⁰ ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. *In*: ROCHA, Sérgio André; RIBEIRO; Ricardo Lodi. (Org.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2008, p.241.

contraditoriamente, mesmo os defensores desta corrente admitem que esse diploma possa tomar decisões em casos cinzentos¹⁹¹.

Há quem sequer reconheça a função conferida à lei para definir fato gerador, base de cálculo e contribuintes, a qual já seria realizada pela Constituição¹⁹². Muitos autores chegam a afirmar que o artigo 146 da Constituição deveria ser interpretado conforme o princípio federativo, de modo que não poderia uma lei complementar editada pelo Congresso Nacional dispor sobre a competência tributária de todas as entidades federativas.

Aliás, a crença de que a interpretação de um texto consistiria em relevar sua verdadeira mensagem predominou em diversos ramos do direito¹⁹³. Como a Constituição já teria esgotado a repartição de competências, as normas gerais em matéria tributária, ou seriam supérfluas por serem meras repetições da Constituição, ou contrariariam as prescrições constitucionais, e por isso seriam inválidas.

Diante da divergência, adota-se neste trabalho a primeira corrente. Isso porque o sentido do texto somente pode ser identificado por um indivíduo que lhe seja externo, sujeito às convenções sociais da linguagem e às suas compreensões pessoais¹⁹⁴. O intérprete é, pois, cocriador do Direito, desde que não se substitua à posição do legislador.

Ademais, há que se reconhecer que o artigo 146 possui a mesma hierarquia normativa das regras de repartição de competência, e até mesmo do princípio federativo. Dessa forma, a disciplina sobre conflitos de competência em sede de lei complementar não ofende a repartição de competência, pelo simples motivo de que foi a própria Constituição que atribuiu esse papel ao Congresso Nacional. A despeito da opinião pessoal de cada um sobre o equilíbrio ideal de uma Federação, fato é que esse ingrediente agrega um caráter centralizador ao nosso federalismo¹⁹⁵.

¹⁹¹ “Tomemos a situação criada pela recauchutagem de pneumáticos. Algumas pessoas podem entrever, neste fato, um processo de industrialização; outras, uma prestação de serviços, com aplicação de matérias-primas e emprego de maquinarias. (...) Muito bem, com o fito de afastar este previsível ‘conflito’ entre União e Município, aqui tem cabimento e utilidade a lei complementar que, baixando uma ‘norma geral em matéria de legislação tributária’, estabelecerá (como aliás, estabeleceu) que a recauchutagem de pneumáticos é um serviço e que, destarte, só pode ser tributada pelo Município, por via de ISS (item 71 do art. 8º do Decreto-lei 406/1968, com a redação determinada pela Lei Complementar 56/1987”. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op.cit.*, p.1004.

¹⁹² Nesse sentido, pode-se citar: CARRAZZA, Roque Antonio. *Ibid.*, p.511, 917. ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. **Revista de Direito Público** n.10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 45-80. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, p.209.

¹⁹³ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.9. DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 1993, p.381.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 114. LOPES, Miguel Maria. **Curso de direito civil**. v.1. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989.

¹⁹⁴ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Op.cit.*, p.47.

¹⁹⁵ ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.193.

3.15 A função da lei complementar deve respeitar a finalidade de preservação do federalismo fiscal

A função da lei complementar deve sempre ter em vista o escopo federativo em que está inserida. Ela existe para preservar o equilíbrio entre os membros, desde que respeitada a autonomia de cada um. E não há federação sem a garantia da competência tributária de cada ente.

Muito embora as características de uma federação dependam exclusivamente da Constituição que a disciplina¹⁹⁶, certo é que o núcleo essencial reside nos seguintes elementos: auto-organização (poder de elaborar sua própria constituição e legislação), autogoverno (poder de escolha dos seus próprios governantes, independentemente do ente central) e autoadministração (livre exercício de competências administrativas, legislativas e tributárias)¹⁹⁷.

Nesse último aspecto, a autoadministração está subordinada à existência de recursos financeiros próprios. Não basta a repartição financeira de receitas arrecadadas pelo ente maior. Para garantir a autoadministração, é preciso um mínimo de competências tributárias próprias. O exercício das competências materiais estaduais não pode depender apenas do exercício da competência tributária da União. Caso contrário, um benefício concedido pela União prejudicaria, em última análise, a sobrevivência dos entes menores.

Não há, pois, autonomia federativa se o autogoverno e a autoadministração não contam com fonte de recursos próprios. Amílcar Araújo Falcão arremata: “A discriminação de rendas constitui um dos aspectos nucleares da disciplina jurídica do Estado Federal”¹⁹⁸.

Por isso, o tema da competência tributária é tão caro ao federalismo.

É bem verdade que a repartição tão detalhada de rendas, tal como preconizada pelo nosso Sistema Tributário Constitucional, parece mais preocupada com o equilíbrio federativo do que com a segurança individual do contribuinte. Numa federação tão numerosa e heterogênea como a nossa, é natural que a União tenda a centralizar o poder. Em virtude até

¹⁹⁶ Não há uma conceituação ontológica do que seja um Estado Federal. DALLARI, Dalmo de Abreu. **O estado federal**. São Paulo: Ática, 1986, p.77.

¹⁹⁷ SILVA, José Afonso da. Federalismo, autonomia e discriminação de rendas. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, v.XIX. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2008, p.243-266.

¹⁹⁸ FALCÃO, Amílcar Araújo. **Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965, p.12.

de sua origem, surgida a partir da desagregação de um governo centralizado, existe uma grande desconfiança por parte do ente central acerca das diversas unidades federativas.

Considerando tudo isso, seria razoável supor que a liberdade da lei complementar cresce na medida em que aumenta o risco de conflito federativo, como ocorre nos impostos circulatórios.

A indissolubilidade do pacto federativo é garantida pelo princípio da conduta amistosa federativa¹⁹⁹, tanto no plano vertical (na relação entre o ente central e os entes menores), como no plano horizontal (na relação entre os Estados).

No plano vertical, a lei complementar deve cuidar para que a autonomia local seja respeitada. A lei complementar emanada do Congresso Nacional, órgão de natureza federal, deve observar os limites de sua própria competência. Ou seja, uma lei complementar que, a pretexto de dispor sobre fato gerador e conflito de competência, acabe desrespeitando os lindes da própria norma de competência tributária, seria atentatória à autonomia estadual. Seja por privilegiar os interesses federais, seja por desconfiar excessivamente dos entes menores, uma lei complementar paternalista, que abusa das suas funções, seria inconstitucional.

É que, na medida em que a lei nacional restringe, inevitavelmente, a autonomia local, sua existência só se justifica se repousar na exata necessidade a que se propõe: manter a harmonia nacional, acerca do fato gerador e dos conflitos de competência. Um excesso nesse desiderato não seria bem-vindo.

Sob o ponto de vista horizontal, a lei complementar se justifica para evitar o abuso da autonomia dos entes locais que leve a uma indesejada guerra fiscal. A Constituição lança mão de instrumentos que buscam prevenir isso, como a exigência de convênios para a concessão de benefício fiscal de ICMS (artigo 155, §2º, XII, g). Na tentativa de coibir abusos, previsões dessa natureza acabam, mais uma vez, reduzindo a autonomia local. Por isso, devem ser aplicadas apenas quando haja efetivo prejuízo à harmonia horizontal.

Não é a toa que o Supremo Tribunal Federal afastou a exigência de convênio na concessão de isenção de ICMS em casos em que evidentemente não há riscos de prejuízo à concorrência federativa. Por exemplo, no imposto incidente sobre contas de consumo de templos religiosos, o Tribunal reconheceu que o benefício não trazia risco à concorrência entre os entes²⁰⁰.

¹⁹⁹ O princípio da conduta amistosa Federativa recomenda uma atitude fiel perante o pacto federativo, tanto pelos Estados, como pela União perante o todo. HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da república federal da Alemanha**. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998, p.205.

²⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.421/PR, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 05 maio 2010. Segundo Ricardo Lodi Ribeiro: “Desenvolvendo um pouco mais

É por isso que Ricardo Lodi Ribeiro conclui:

[...] o atendimento ao princípio federativo dá-se pelo difícil equilíbrio da dimensão vertical deste, com a contenção do Poder Central perante a autonomia local, com o seu aspecto horizontal, a partir da fixação de regras nacionais uniformizadoras e harmonizadoras que impeçam ou dificultem que o abuso no exercício da autonomia local cause prejuízo aos demais entes federativos da mesma ordem.²⁰¹.

3.16 Discricionariedade da lei complementar

Se não fosse possível à lei complementar resolver o conflito infraconstitucionalmente, também não seria dado à lei tomar decisões acerca da definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte – funções também atribuídas pelo artigo 146 e desempenhadas pelo Código Tributário Nacional e outros diplomas. Aí, tudo deveria ser extraído diretamente da Constituição e revelado pela lei, meramente declaratória.

Nesse sentido, o entendimento que nega a função da lei complementar, se levado às últimas consequências, poderia invalidar qualquer disciplina do CTN, para substituí-la pela exegese que o julgador entendesse mais adequada. Sob o pretexto de aplicar diretamente a Constituição, o intérprete arvorar-se-ia em ponderações já realizadas, a fim de substituir a discricionariedade do legislador pela sua.

Interessante observar que mesmo os doutrinadores que negam o caráter criativo da lei complementar assumem que a lei possui um espectro de possibilidades à sua escolha para a definição do fato gerador e base de cálculo. Isso porque, muito embora haja uma necessária relação de pertinência entre a materialidade contida na regra constitucional de competência e

essa ideia, baseada na preservação da autonomia local sempre que a sua restrição não seja indispensável à preservação do federalismo fiscal no plano horizontal, conclui-se que convênios não são necessários em relação aos benefícios fiscais vinculados à exploração de atividade que, pelas suas características, não poderia ser efetivada em outro Estado, como a extração mineral, por exemplos, pois por ser a atividade circunscrita a determinado limite espacial, os benefícios concedidos por outros Estados não teriam o condão de afastar o empreendedor do local onde a operação precisa ser desenvolvida, não havendo que se falar em guerra fiscal ensejadora da limitação da autonomia local. Seguindo o mesmo raciocínio, fica dispensada a exigência do convênio em benefícios fiscais destinados ao consumidor final em razão da sua hipossuficiência econômica, como na fixação de alíquotas reduzidas aos produtos da cesta básica, bem como em isenções conferidas em razão da especial tutela a determinados segmentos, como aos deficientes físicos, incentivos à preservação do patrimônio históricos, cultural, artístico e paisagístico, à educação, à cultura, à ciência, à preservação do meio ambiente, ao combate à pobreza, ao desenvolvimento da habitação popular e a outros interesses materialmente caros aos valores constitucionais, cuja tutela não é reservada à União, mas atribuída também aos Estados, de acordo com o artigo 23, CF”.

²⁰¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n.59. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p.133-151.

a base de cálculo elegida pelo legislador, admitem que haja diversas bases possíveis em tese²⁰², a serem optadas.

Um exemplo pode aclarar isso. A Constituição fixa a propriedade territorial urbana como aspecto material da hipótese de incidência do IPTU. Nesse diapasão, os artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional preveem como fato gerador também a posse e o domínio útil – desde que possuam natureza real, no entender do Supremo Tribunal Federal²⁰³.

Apesar de esses institutos desbordarem do conceito de propriedade do Direito Privado, os dispositivos são constitucionais, eis que o fato gerador guarda pertinência com a capacidade contributiva contida no aspecto material do IPTU.

Ora, se é reconhecido papel criativo à lei complementar para definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos, o mesmo deve ser admitido no que tange aos conflitos de competência. Não se supõe que o legislador esteja apenas revelando um fato que estivesse pressuposto dentro da regra de competência. A lei discricionariamente elege um fato gerador dentre os possíveis.

Essa tarefa ainda é reforçada sempre que, ao longo da Constituição, refere-se à lei complementar como veículo para, de alguma maneira, limitar a competência tributária. O exemplo mais conhecido é o do ISS, no qual a própria definição de serviço é delegada à lei complementar (artigo 156, III).

Nesse ponto, o Supremo Tribunal Federal considera que a lista de serviços prevista em lei complementar é taxativa²⁰⁴, de modo que, se um serviço não está nela contido, os Municípios não podem instituir o imposto sobre tal materialidade²⁰⁵. Dessa forma, é conferido à lei um papel decisório que limita a competência tributária. Veja que essa limitação agora se verifica também sobre a competência até mesmo para fixação de alíquotas e concessão de benefícios fiscais (artigo 156, §3º).

²⁰² Veja-se: “(...) o arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto, não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir critério mensurável consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para a adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição”. BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 38-39. No mesmo sentido: CARRAZZA, Roque Antônio. *Op.cit.*, p.254. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op.cit.*, p.82-115.

²⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.091.198 / PR, Relator Ministro Castro Meira. Julgamento em 24 maio 2011.

²⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 361829/RJ, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 13 dez. 2005.

²⁰⁵ Tanto é assim que, na ocasião do julgamento do ICMS incidente sobre fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes, a inexistência do item na lista foi determinante para a submissão ao ICMS. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.890/SP, Relator Ministro Celso de Mello. Julgamento em 09 ago. 1994.

Além do ISS, há outros casos expressos: a competência para instituir o ITCMD referente a bens situados no exterior ou quando no exterior estiverem os bens, residência ou inventário do *de cujus* (artigo 155, §1º), a determinação de não incidência do ICMS (artigo 155, §2º, XII), bem como a forma como os respectivos benefícios fiscais serão concedidos (artigo 155, 2º, XII, “g”).

O STF já considerou a lei complementar como condição para a validade da norma de incidência do adicional estadual de imposto de renda (antiga redação do artigo 155, II, da Constituição)²⁰⁶. Isso porque, no seu entender, a inexistência de uma disciplina geral sobre conflitos de competência entre os Estados impossibilitaria a cobrança do tributo. Recentemente, a importância da lei complementar foi novamente enaltecida pelo Tribunal na ocasião da edição da súmula vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal²⁰⁷, quando foi declarada a inconstitucionalidade das normas sobre prescrição e decadência dispostas em lei ordinária.

Com efeito, defende-se que a lei complementar, ao dispor sobre um conflito de competência, em casos mais cinzentos, toma efetivas decisões que colaboram para construir a norma jurídica. Nesse sentido, sua invalidação somente se justifica quando evidentemente desbordar dos limites da literalidade da regra de competência.

Algumas vezes, esse desvio de poder revela até mesmo um desequilíbrio federativo, na medida em que o Congresso Nacional pode estar mais alinhado aos interesses federais, em oposição aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Mas esse abuso somente pode ser aferido em concreto, e depende de forte ônus argumentativo, pois não é toda decisão legislativa do Congresso que oprime a federação.

A ideia ora defendida é mais um elemento que prestigia a autocontenção judicial. Se já há uma lei complementar que, ao definir o fato gerador ou disciplinar um conflito de competência referente a impostos, adota um determinado sentido possível para um conceito constitucional, o Judiciário deve lhe ser deferente. Havendo mais de uma interpretação possível, deve ser prestigiada a eleita pelo legislador.

Nessa linha, Gustavo da Gama Vital de Oliveira²⁰⁸ cita dois votos interessantes em julgamentos proferidos pelo STF. O Ministro Joaquim Barbosa, ao admitir a incidência do

²⁰⁶ **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário nº 136.215/RJ, Relator Ministro Otavio Gallotti. Julgamento em 18 dez.1993.

²⁰⁷ Súmula vinculante nº 8: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário nº 560.626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em 12 jun.2008.

²⁰⁸ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Op.cit.*, p. 66.

ISS nas operações de *leasing* financeiro, partiu da premissa de que não existe um conceito constitucional de serviço que seja absoluto, imutável, intuitivo e ontológico através dos tempos²⁰⁹. Na mesma linha, o Ministro Gilmar Mendes²¹⁰, apesar de vencido na declaração de inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento para o de receita bruta, reconhece que as leis possuem um papel concretizador e interpretativo face aos múltiplos sentidos admitidos por normas constitucionais abertas, sendo impossível cristalizar um único sentido, em detrimento de tantos outros admitidos pelo texto.

Contudo, observa-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça uma tendência no sentido contrário. Alguns exemplos recentes merecem destaque.

3.17 Ativismo judicial caso a caso. Alguns precedentes em que a jurisprudência desprezou a opção feita pela lei complementar, ou lhe foi deferente

Diante da mencionada controvérsia sobre o alcance da lei complementar para resolução de conflito de competências, talvez a expressão mais tranquila dessa função resida na solução do critério espacial do imposto, no que não parece haver muitas controvérsias na doutrina.

No que toca ao ISS, a lei complementar sempre definiu como competente o Município onde está situado o estabelecimento do prestador (artigo 12 do Decreto-Lei 406/68). Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça²¹¹ optou por outro critério, sustentando que, se a materialidade do imposto é o serviço, o aspecto espacial deveria necessariamente considerar o local em que é realizado o esforço humano. Esse raciocínio seria, supostamente, extraído diretamente da materialidade constitucional, com base no abstrato princípio da territorialidade. A questão retornou ao Tribunal em virtude da repetição daquela redação pelo

²⁰⁹ **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário nº 547.245/SC, Relator Ministro Eros Grau. Julgamento em 02 dez.2009.

²¹⁰ **BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reurso Extraordinário nº 357.950/MG,** Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 09 nov.2005.

²¹¹ **BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** Recurso Especial nº 61615 / RN, Relator Ministro Demócrito Reinaldo. Julgamento em 25 out.1995.

artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, quando a Corte se curvou à correção legislativa da jurisprudência²¹².

Quanto ao aspecto material propriamente dito, os Tribunais vêm, ocasionalmente, criando critérios de resolução de conflitos não previstos em lei.

Por exemplo, na intercessão entre as materialidades do ISS, do ICMS e do IPI, a jurisprudência fixa, casuisticamente, alguns critérios de solução de conflitos não estabelecidos em lei complementar. É que, em alguns casos, é tênue a diferença entre a prestação de serviços, a circulação de mercadorias e a industrialização.

Esses critérios foram muito bem sistematizados por Ricardo Lodi Ribeiro e Livia Lopes Pinheiro²¹³: generalidade, acessoriedade e destinação a usuário final.

Em primeiro lugar, a generalidade ou especialidade do serviço pode determinar a incidência do IPI ou do ISS, respectivamente. O serviço prestado em escala industrial e padronizada tende a ser objeto do IPI, ao passo que aquele exercido sob encomenda se aproxima do conceito constitucional de serviço. Nesse sentido, a Súmula nº 156 do STJ propugna a incidência do ISS sobre a prestação de serviço de composição gráfica personalizada.

Em segundo lugar, a acessoriedade do serviço pode atrair a incidência do IPI ou do ICMS. Segundo esse entendimento, o esforço humano que constitui mera atividade-meio do processo de industrialização merece ser englobado pelo IPI. Se constituir atividade-fim, trata-se de verdadeiro serviço. Por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu pela não-incidência do ISS sobre a aquisição de móveis por encomenda²¹⁴. Em outro caso, o Superior Tribunal de Justiça entendeu pela incidência do ICMS sobre *softwares* de prateleira e ISS sobre os de encomenda²¹⁵.

Em terceiro lugar, se a prestação não é destinada a usuário final, mas a estabelecimento que realiza industrialização, não incide o IPI.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, interpretando diretamente o conceito constitucional de serviço, reconheceu que não incide ISS sobre a contratação de fornecimento de embalagens a serem utilizadas na mercadoria final, mas apenas o ICMS sobre o valor total.

²¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo do Recurso Especial nº 304493 / SP, Relator Ministro Humberto Martins. Julgamento em 13 ago.2013.

²¹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi; LOPES, Livia Pinheiro. A industrialização por encomenda e os conflitos de competência entre o IPI e o ISS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 54. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p.35-59.

²¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 395.633/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon. Julgamento em 12 nov.2002.

²¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento em 10 nov.1998.

Nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389, deu-se interpretação conforme ao art. 1º, *caput* e §2º e ao subitem 13.05 da Lei Complementar nº 116/03, em sede de liminar, reconhecendo que não incide ISS sobre serviços acessórios à industrialização.

Com isso, o imposto não incidiria sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou à utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria, por se tratar de típico insumo²¹⁶.

Dessa forma, vem sendo construído jurisprudencialmente um critério de interpretação da materialidade do imposto que o afasta de situações em que a prestação de serviço é meramente acessória à circulação de mercadoria ou industrialização. Tal critério não está previsto em lei e, na verdade, parece contrariar o sistema preconizado pelo art. 155, II, §2º, IX, b e art. 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da Lei Complementar nº 116/03.

É que, em se tratando de operações mistas, a Constituição estabeleceu os seguintes critérios: (i) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a Lei Complementar nº 116/03, incide ISS; (ii) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISS, sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

Ocorre que as operações em questão são mistas, eis que envolvem prestação de serviços e fornecimento de mercadorias. Com efeito, estando previstos na lista da lei complementar a que alude o art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da Constituição Federal, a operação deve estar sujeita ao ISS. Tal entendimento, inclusive, está respaldado na Súmula nº 156 do Superior Tribunal de Justiça e foi recentemente reiterado no julgamento de recursos repetitivos Recurso Especial nº 1.092.206/SP²¹⁷.

²¹⁶ Semelhantemente, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4413 foi proposta com o intuito de afastar a incidência do ISS sobre o serviço de composição gráfica destinado a atividades intermediárias do processo de industrialização e de circulação de mercadoria. O pedido contido nesta última ação, ainda não apreciado, seria mais amplo do que o da anterior, pois, por meio dela pretende-se afastar a incidência de ISS sobre atividades gráficas sempre que produzidos bens destinados a operações industriais ou comerciais posteriores — o que incluiria manuais de instrução, bulas, dentre outros produtos. Já a pretensão da ação anterior, por sua vez, seria o reconhecimento da incidência do ICMS sobre as embalagens, apenas. **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4413 MC/DF. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 13 abr.2011.

²¹⁷ “As operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Consequentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.092.206/SP Relator Ministro Teori Zavascki. Julgamento em 11mar.2009.

A despeito disso, o Supremo Tribunal Federal distinguiu operações mistas daquelas em que a prestação de serviço seria somente uma etapa do processo produtivo, de modo que, nos casos de o serviço prestado ser a atividade-fim, incidiria o ISS. Ao assim proceder, incluiu jurisprudencialmente um critério de resolução de conflitos não previsto no sistema constitucional, tampouco no sistema preconizado pela lei complementar, a quem incumbe dirimi-los, primordialmente.

Aparentemente, o Supremo Tribunal Federal tende a ser mais ativista que o Superior Tribunal de Justiça na interpretação dos conceitos constitucionais, talvez por concentrar a missão de guarda da Constituição e por julgar recursos e ações cuja causa de pedir envolva diretamente a interpretação constitucional. Em tese, nada impediria que o Superior Tribunal de Justiça também atuasse dessa maneira, declarando incidentalmente a inconstitucionalidade da lei federal, por ofensa ao sentido do conceito constitucional. Contudo, a história da Corte é repleta de exemplos de autocontenção, que privilegiaram a interpretação levada a cabo pela lei.

Mais recentemente, por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça afastou a incidência de ISS sobre serviços postais e telemáticos prestados por empresas franquizadas sob a égide da Lei Complementar nº 56/87²¹⁸. Em vez de se arvorar na função de definir judicialmente se a atividade se enquadrava no conceito constitucional de serviço, preferiu-se analisar objetivamente se havia previsão na lista legal. Aliás, a fidelidade à taxatividade da lista de serviços é uma constante nos julgamentos acerca do imposto²¹⁹.

Ainda, no julgamento acerca da constitucionalidade da previsão legal que inclui o valor devido a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL na apuração do lucro para fins de incidência do IR e da própria CSLL, o Tribunal reconheceu o espaço de discricionariedade legislativa para estipular limites à dedução de despesas do lucro auferido pelas pessoas jurídicas²²⁰. Como o valor pago a título de CSSL não caracteriza despesa operacional da empresa, mas, sim, parcela do lucro destinada ao custeio da Seguridade Social, concluiu-se que a previsão legal se harmoniza com o conceito de renda estabelecido no artigo 43, do Código Tributário Nacional (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos), em vez de declarar a inconstitucionalidade da lei com base num conceito constitucional de renda supostamente fechado.

²¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1.131.872/SC, Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 9 dez.2009.

²¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1.111.234/PR, Relatora Ministra Eliana Calmon. Julgamento 23 set.2009.

²²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1.113.159/AM, Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento 11 nov.2009.

A mesma premissa permeou o julgamento acerca da incidência de Imposto de Renda sobre o abono de permanência²²¹. Muito embora os contribuintes alegassem não se enquadrar no conceito de renda, o simples fato de não haver lei de isenção sobre a vantagem já bastou para que o Tribunal a incluísse na regra geral de incidência do tributo.

Dificuldades linguísticas como essas serão abordadas mais a fundo no próximo capítulo, tendo em mente a abertura da repartição de competências até aqui defendida.

²²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1.192.556/PE, Relator Ministro Mauro Campbell, julgamento 25 ago.2010.

4 LINGUAGEM E INTERPRETAÇÃO DOS ENUNCIADOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

4.1 Grau de abertura da linguagem dos enunciados constitucionais de competência

O fato de a Constituição ser um documento verbal, veiculado pela palavra, encerra o fenômeno jurídico nas vicissitudes da linguagem. Assim como na linguagem comum, na jurídica há uma ambiguidade e imprecisão, pois o mesmo signo conota diferentes significados, a depender do contexto²²².

Segundo Luís Roberto Barroso²²³, as normas constitucionais possuem quatro peculiaridades marcantes: a superioridade hierárquica, a natureza da linguagem, o conteúdo específico e o caráter político. Se isso é verdade, os enunciados constitucionais de competência possuem ainda outras particularidades: elevada densidade semântica (plano vertical), extensa regulação (plano horizontal) e definitividade (infallibilidade).

Afirmar que a linguagem constitucional possui maior abertura, maior grau de abstração e menor densidade jurídica, confere ao intérprete significativo espaço de discricionariedade. Entretanto, isso é mais marcante nas normas de conduta, que prescrevem comportamentos e geram direitos. Já as normas de organização são definidoras de competência, possuem um caráter instrumental, estruturam organicamente o Estado e não contém hipoteticamente um antecedente e um conseqüente.

Em geral, esse tipo de norma possui determinação bem maior que as normas de conduta, como as que consagram a dignidade humana, a liberdade e a igualdade. Isso porque a organização técnica e burocrática do Estado demanda maior clareza e determinação das regras de estrutura. Conseqüentemente, merecem um método diferenciado de interpretação.

4.2 Biunivocidade dos signos: os signos linguísticos admitem diversos significados

Antes de analisar a questão sobre a adoção pela Constituição de conceitos cujos

²²² SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de linguística geral**. São Paulo: Cultrix, 2002, p.81.

²²³ BARROSO, Luís Roberto. *Op.cit.*, p.108-109.

conteúdos limitam a ação do legislador, bem como o grau em que essa limitação se verifica, é necessário enfrentar outro problema: a ambiguidade dos signos linguísticos.

Na linguagem natural, há uma ambiguidade e imprecisão, pois a mesma palavra conota sentidos distintos em contextos diversos. Da mesma forma, a linguagem jurídica possui uma textura aberta, pois é nutrida da linguagem natural e, conseqüentemente, padece da mesma ambiguidade e imprecisão²²⁴.

Muitas vezes a Constituição emprega diversos significados para o mesmo signo. Por exemplo, Roberto Quiroga identificou seis acepções para o signo “renda” dentro do texto constitucional²²⁵. Andrei Pitten Velloso²²⁶ identificou que a polissemia dos signos empregados pela Constituição pode levar à coexistência de dois ou mais conceitos autônomos; de conceitos autônomos e conceitos preexistentes; ou, por fim, de dois ou mais conceitos preexistentes.

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme se verá, parece predominar o entendimento de que os conceitos das materialidades constitucionais são integrais, limitando a atuação do legislador. Por isso, apesar de muitos signos serem biunívocos, a Corte parece não admitir que a Constituição tenha adotado concomitantemente diversos sentidos. Ou a Constituição escolheu um significado, ou outro.

Por exemplo, no já mencionado Recurso Extraordinário nº 166.772-9, a expressão “salário” possuía três acepções: comum, jurídico-previdenciária e jurídico-trabalhista. Porém, a Corte adotou somente uma: a jurídico-trabalhista, não sendo possível a adotar todas as acepções.

Com isso, o “sentido literal possível” não pode encerrar uma multiplicidade de sentidos possíveis. Mesmo que, após a análise dos usos linguísticos pelo contexto de significado, ainda remanesça mais de um sentido, deve-se encerrar a interpretação num só, pelo método teleológico. A atividade hermenêutica só é concluída quando se chega a um sentido apenas.

De outro lado, para aquela corrente que admite a existência de um núcleo conceitual, fora do qual há um halo de imprecisão, abre-se a possibilidade de opção legislativa. Mas, mesmo que se reconheça um espaço para escolha do legislador, este deverá eleger um deles.

²²⁴ GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Editora. RT, 1988, p.59. Demonstrando a inerência da ambiguidade, o autor defende a inexistência de conceitos indeterminados. O conceito, por ser uma suma de ideias, seria sempre determinado. O que poderia ser indeterminado seria o termo que veicula o conceito. Por isso, segundo o autor, seria mais correto falar em termo indeterminado de conceito.

²²⁵ MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p.67.

²²⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Op.cit.*, p.65.

O ponto será estudado no sexto capítulo.

4.3 Coexistência de um sentido jurídico e um extrajurídico para um mesmo signo linguístico

É possível que, sob o mesmo signo, coexistam um conceito jurídico e outro extrajurídico. Nesse caso, a teoria da incorporação *prima facie* de L. Berliri²²⁷ recomenda que se presuma pela adoção do conceito jurídico, por força do princípio da unidade do ordenamento. É que, segundo essa corrente, sendo a Constituição um documento jurídico, deve-se presumir que seus termos correm no contexto jurídico. Dessa forma, ainda que a princípio haja uma polissemia na palavra, o contexto pode afastar os demais significados.

Discorda-se dessa presunção, ainda que relativa. Na verdade, esse é um ingrediente que comporá a atividade hermenêutica juntamente com os demais métodos, todos em pé de igualdade. Somente em concreto pode se verificar que o contexto privilegie um sentido técnico, ou um usual.

Já se tentou no Supremo Tribunal Federal adotar a tese oposta, de incorporação do sentido comum. No voto do Ministro Carlos Velloso, no referido Recurso Extraordinário nº 166.772-9²²⁸, acerca da contribuição sobre remuneração dos autônomos e administradores, afirmou-se: “vindo a Constituição do povo, voltando-se ela para o povo com o propósito da vida, sua linguagem não é técnica, necessariamente. O sentido comum de suas palavras deve prevalecer sobre o seu sentido técnico, a menos que haja razões em contrário”.

Entretanto, prevaleceu na Corte a concepção técnica, pela incorporação dos conceitos jurídicos preexistentes de folha de salários, empregador, salários e empregado, com a rejeição da tese da prevalência *prima facie* do sentido comum, em favor da incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos preexistentes.

Outro exemplo foi a declaração de inconstitucionalidade do artigo 13, §1º, da lei 3.506/97, que tornava o titular de mandato eletivo segurado obrigatório do Regime Geral de

²²⁷ BERLIRI, Luigi Vittorio. L'imposta di ricchezza mobile. *Apud* VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p.323.

²²⁸ **BRASIL. Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 166772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurelio. Julgamento em 12 maio 1994.

Previdência Social (RGPS)²²⁹, assentando que o agente político não é, tecnicamente, trabalhador.

Contudo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não se firmou no sentido da incorporação *prima facie* de conceitos jurídicos preexistentes. É vacilante, mas pende atualmente para a prevalência *a priori* dos conceitos jurídicos preconstitucionais. Isso favorece a tese do primado do direito privado e do direito infraconstitucional.

Essa posição é criticável, pois não deve haver uma prevalência apriorística e absoluta, mas no máximo uma presunção relativa de que a Constituição tenha incorporado um sentido infraconstitucional preexistente. A Constituição é soberana para estabelecer a significação dos vocábulos que emprega, de modo que o intérprete não pode pretender sempre adotar a significação infraconstitucional. Por exemplo, o vocábulo “propriedade” conota o sentido do direito privado e diversos sentidos usuais. Deve-se presumir relativamente que a Constituição adotou o conceito do direito privado.

Após analisada a prevalência *prima facie* dos conceitos jurídicos sobre os extrajurídicos, cumpre analisar a tese oposta: prevalência dos conceitos extrajurídicos. Um bom argumento para isso é a supremacia normativa da Constituição, que impediria que seus conceitos ficassem subordinados aos dos signos infraconstitucionais.

Na metodologia de Larenz, não se exclui a possibilidade de prevalência dos conceitos extrajurídicos. O sentido literal possível não está vinculado *a priori* a qualquer uso linguístico. Na tarefa de identificar o uso linguístico específico, é possível que a atividade interpretativa chegue à conclusão de que a Constituição acolheu um conceito extrajurídico. Mas, como visto, não é razoável adotar essa presunção em abstrato, muito menos supor que a Carta sempre venha a subverter os usos do contexto jurídico.

4.4 Coexistência de mais de um sentido jurídico para o mesmo signo linguístico

Outra possibilidade é que os conceitos coexistentes possuam, ambos, natureza jurídica.

Por exemplo, no já mencionado Recurso Extraordinário nº 166.772-9²³⁰, o Supremo Tribunal Federal admitiu a coexistência de múltiplos conceitos jurídicos preexistentes acerca

²²⁹ **BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário nº 351.717-1/PR, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 8 out.2003.

²³⁰ *Op.cit.*

dos signos “empregadores” e “folha de salários”: do direito do trabalho e do previdenciário. O Ministro Carlos Velloso defendeu a adoção do sentido previdenciário, que é bem mais elástico que o trabalhista, pois o art. 195, I, da Constituição estaria inserido no contexto da Seguridade Social. Entretanto, prevaleceu o voto do relator Ministro Marco Aurélio, que adotou o sentido trabalhista, pois o termo salário deveria respeitar o conceito do artigo 7º da Constituição, já que a mesma Carta não poderia conferir à mesma expressão dois sentidos. Com isso, declarou-se inconstitucional a exigência de contribuição social sobre autônomos, avulsos e administradores. Assim, delimitando-se o sentido literal possível, impediu-se uma decisão baseada apenas em princípios, como o da universalidade do custeio da seguridade social.

No que tange ao conceito de receita e de faturamento, para fins de incidência de contribuição social, as controvérsias se multiplicam.

Na ocasião da declaração de constitucionalidade do artigo 28 da Lei 7.738/89²³¹, o STF se deparou com a existência de dois conceitos jurídicos de faturamento, base de cálculo prevista no artigo 195, I, da Constituição. Haveria um conceito para o direito comercial e outro para fins fiscais, que, segundo o Decreto-Lei 2.397/87, corresponde à receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços.

Assim, diante da existência de múltiplos conceitos jurídicos preexistentes, o STF acolheu o sentido específico para o direito tributário, reconhecendo sua autonomia face ao direito privado. Com isso, o faturamento para fins de base de cálculo das contribuições estaria adstrito às operações atinentes ao objeto empresarial.

Destarte, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que faturamento corresponde ao conjunto de atividades associadas à venda de mercadorias e à prestação de serviços²³². O problema é que há empresas cujo objeto social evolva atividades que não se enquadram nem em vendas de mercadorias, tampouco em prestação de serviços.

Por exemplo: as instituições financeiras²³³ e as seguradoras²³⁴, cujo maior movimento diz respeito a receitas exclusivamente financeiras, e as empresas locadoras de bens²³⁵, cujo objeto social (locação) seria dissonante do conceito de serviço idealizado pelo próprio

²³¹ Recurso Extraordinário nº 150.755-1/PE, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 20 ago.1993; Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento em 13 dez.1992. Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12 maio.1994.

²³² Recurso Extraordinário nº 527.602/SP, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 5 ago.2009.

²³³ A questão ainda pendente de decisão no STF, com repercussão geral reconhecida. Recurso Extraordinário nº 609.096/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento em 3 maio.2001.

²³⁴ A questão também ainda pendente de decisão no STF, com repercussão geral reconhecida. Recurso Extraordinário nº 400.479/SP, Relator Ministro Luiz Fux.

²³⁵ Recurso Extraordinário nº 599.658/RJ, Relator Ministro Cezar Peluso. Julgamento em 7 fev.2013.

Supremo Tribunal Federal. A mesma lógica poderia ser seguida nas sociedades cooperativas, cujo objeto social não importa em prestação de serviço.

Mais uma vez, o STF se deparou com incongruências após fechar um conceito com base em ideias preconcebidas. Seria necessário reconhecer que o conceito aberto e moderno de faturamento não abarca apenas a venda de mercadorias e serviços, mas também todas as demais atividades que compõem o objeto social de uma empresa.

Aliás, esse equívoco é comum quando se pretende extrair de um julgamento uma máxima absoluta e abrangente. O problema de se atribuir tamanho alcance aos julgamentos do Supremo Tribunal Federal é que no Brasil não há uma cultura científica de estudo dos precedentes. O maior desafio nessa seara consiste em diferenciar o *holding* e a *rationale*²³⁶, a fim de identificar a questão constitucional efetivamente decidida nesses julgados, de modo a não cristalizar teratologias.

Como muito bem observa Ricardo Lodi Ribeiro²³⁷, alguns ministros inclusive consideraram a expressão faturamento como o produto do exercício de atividades empresariais típicas. De todo modo, esse não era o ponto do julgamento, uma vez que a controvérsia posta em juízo não dizia respeito à peculiaridade das instituições financeiras, seguradoras e locadoras.

De fato, o que o Supremo Tribunal Federal decidiu, quando decretou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS (art. 3º, § 1º, Lei 9.718/98), foi que as receitas não-operacionais estariam fora da incidência do tributo. Logo, em sentido contrário, as receitas operacionais sofreriam a incidência normativa dessa contribuição social.

Esse quadro pode ser modificado pela legislação superveniente. Recentemente, a medida provisória nº 627/2013 alterou o conceito de receita bruta, previsto pelo Decreto-Lei nº 1.598/77 como sendo “o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados”, e determinou que este passe a compreender também o resultado auferido nas operações de conta alheia e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

Com isso, deve ser sepultada a questão, pois a receita bruta para fins de incidência do

²³⁶ O *holding* constitui a norma extraída do caso concreto e que vincula os tribunais. Não se confunde com a *rationale*, que é a razão para adotar a norma que decide a lide, identificada por meio da fundamentação do julgado. Nela residem os motivos determinantes, que passam inclusive pelas peculiaridades do caso, e que por isso é elemento fundamental para definir o próprio alcance do *holding*. MELLO, Patrícia Perrone Campos. *A Ascensão Normativa e Institucional da Jurisprudência: Operando com Súmulas e Precedentes Vinculantes*. In: BARROSO, Luis Roberto (Org.). **A reconstrução democrática do direito público no Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p.672-675.

²³⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos: teoria geral e espécies**. Niterói: Impetus, 2013, p.206.

PIS e da COFINS não será apenas aquela decorrente da venda de bens e serviços do contribuinte, mas compreenderá também toda a receita decorrente do objeto social das empresas. O papel do legislador aqui deverá ser determinante para o resultado da controvérsia.

Ainda sobre o conceito de faturamento, outro caso que ainda pende de julgamento no Tribunal é a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo dessas contribuições²³⁸. Por enquanto, há seis votos favoráveis à exclusão do ICMS, e apenas um contrário. Isso porque, no entender da até então maioria, o valor do imposto constituiria mero ingresso da empresa destinado ao Estado, razão pela qual não comporia a receita do contribuinte, mas sim receita de terceiros.

Essa posição é criticável, uma vez que o valor do ICMS compõe o preço da mercadoria, o qual indubitavelmente integra a receita operacional da empresa. Ademais, o artigo 2º, § único, da Lei Complementar nº 70/91, ao interpretar o conceito de faturamento, expressamente incluiu o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Desse modo, a decisão judicial deve levar em consideração a interpretação engendrada pelo legislador.

Inúmeras outras controvérsias surgem em torno do conceito de faturamento e de receita bruta. Com a ampliação da base de cálculo das contribuições para a receita bruta pela emenda constitucional nº 20/98, passou-se a compreender outras atividades estranhas ao objeto social da empresa. O problema agora toca à capacidade contributiva. Interpretar o conceito de receita bruta como a totalidade dos ingressos no caixa da empresa pode levar à tributação de circunstâncias que não revelam qualquer riqueza.

Por exemplo, muito embora o artigo 3º, §2º, da Lei 9.718/98 tenha expressamente excluído as vendas canceladas e os descontos incondicionais, ficou silente quanto às vendas inadimplidas. Estas, apesar de contabilizadas pelo regime de competência como receitas, não constituem um efetivo ingresso financeiro para a empresa e, por isso, não revela capacidade contributiva. A despeito disso, os Tribunais²³⁹ decidiram pela incidência sobre as vendas inadimplidas, atendo-se apenas às exceções expressas na lei.

Esses são alguns exemplos enfrentados pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça de conflitos entre conceitos jurídicos do mesmo termo adotado pela

²³⁸ Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, Relator Ministro Marco Aurélio (ver informativos nº 161 e 437 do STF). A questão também é objeto da Ação Direta de Constitucionalidade nº 18 MC/DF (Relator Ministro Celso Mello, julgamento em 13 ago.2008), a qual pretende a declaração de constitucionalidade do art. 3º, §2º, da Lei 9.718/98, que inclui o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O Tribunal deferiu medida cautelar, a fim de suspender todas as demandas que tratem da matéria.

²³⁹ Recurso Especial nº 1.029.434/CE, Relator Ministro Luiz Fux, julgamento em 20 maio. 2008. Recurso Extraordinário nº 586.482/PR, julgamento em 23 nov.2011.

Constituição. No próximo item, será abordada a importância do estudo de precedentes judiciais como esses no país.

4.5 Força normativa dos precedentes judiciais. A norma jurídica extraída do caso concreto

A fim de identificar a influência da jurisprudência sobre a produção da norma jurídica, conforme indicado no item anterior, cabe aqui uma digressão acerca do estudo dos precedentes judiciais.

A doutrina da *common law* costuma dissecar o julgamento em fases lógicas, a fim de identificar o conteúdo da decisão que pode ser estendida a casos semelhantes. São elas: dispositivo, *holding*, *rationale* e *obter dictum*²⁴⁰. O dispositivo é a última etapa do *decisum*, constituindo uma conclusão específica sobre o caso subjetivo. Não se confunde com o *holding* – regra enunciada a partir do julgado e aplicável a demandas futuras. Por exemplo, considere-se um acórdão cujo dispositivo anule um benefício fiscal de ICMS concedido por um Estado sem a prévia aprovação pelo Conselho Nacional Fazendário, e que condene o contribuinte a pagar o crédito respectivo. Pode-se daí extrair uma regra geral: os benefícios fiscais dados nessas condições são nulos e ensejam o pagamento do tributo.

O *holding*, pois, constitui a norma extraída do caso concreto e vincula os tribunais. Não se confunde, por sua vez, com a *rationale*, que é a razão para adotar a norma que decide a lide, identificada por meio da fundamentação do julgado. Nela residem os motivos determinantes, que passam inclusive pelas peculiaridades do caso, e que por isso é elemento fundamental para definir o próprio alcance do *holding*. Assim, para se conhecer a norma extraída do caso concreto e extensível a casos semelhantes, é fundamental ter-se em vista a fundamentação mínima do julgado. Nesse esteio, é importante diferenciar a *rationale* do *obter dictum*, o qual constitui qualquer manifestação marginal do tribunal não necessária à solução do caso.

A distinção entre esses elementos – dispositivo, *holding*, *rationale* e *obter dictum* –, é bastante útil para se visualizar como a solução judicial dada a uma lide produz não só uma norma jurídica individualizada que terá “força de lei para o caso concreto” (artigo 468 do

²⁴⁰ MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Op.cit.*, p.672-675.

Código de Processo Civil, CPC), mas também uma norma jurídica logicamente anterior, aplicável a casos semelhantes, que não se confunde com o mero enunciado normativo.

É importante saber diferenciar esses elementos, de modo a evitar que precedentes emanados da nossa Suprema Corte sejam fonte de dogmas que, se reproduzidos em circunstâncias diferentes, cheguem a soluções teratológicas.

Muitas vezes, uma lógica aplicada a um determinado julgamento é reproduzida tantas vezes que origina um dogma jurídico. É o caso da doutrina da tipicidade fechada em matéria tributária no Brasil. A máxima é repetida nos acórdãos, nas ementas, nas salas de aula, nos livros. Ninguém questiona mais sua origem ou fundamento. Até que um dia o dogma encontra um contexto inóspito e dá azo a um sofisma. Todos ficam perplexos com a conclusão absurda e finalmente revêem o raciocínio. É próprio de ideias fechadas e precipitadamente concebidas ruírem ao se depararem com argumentos contrários antes não imaginados.

Como visto no item anterior, o problema de se atribuir longo alcance aos julgamentos do STF é que no Brasil não há uma cultura científica de estudo dos precedentes. Não se preocupa em dissecar os elementos do julgado, de modo a identificar aquilo que efetivamente deve ser reproduzido em outros casos. Isso agrava ainda mais o problema do ativismo judicial na interpretação constitucional.

Feita a crítica sobre o exacerbado alcance dado a alguns precedentes judiciais, passa-se a analisar uma classe de conceitos em que fica mais evidente como o legislador contribui para a interpretação constitucional. São os denominados conceitos institucionais.

4.6 Perplexidade quanto aos conceitos institucionais: ao mesmo tempo em que vinculam a competência do legislador, são por ele conformados pela criação de um regime jurídico

Algumas normas de competência dependem da disciplina de institutos jurídicos²⁴¹ – ou seja, de elementos que não encontram paralelo na realidade fática, por serem criações do mundo do direito. É o caso da propriedade, figura que compõe uma realidade institucional, derivada de normas que atribuem efeitos jurídicos a alguns fatos sociais.

Isso também é ressaltado pela doutrina dos direitos fundamentais. Direitos que possuem âmbito de proteção estritamente normativo²⁴² dependem, para sua concretização, de

²⁴¹ PIRES, Thiago Magalhães. *Op.cit.*, p.157.

²⁴² MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op.cit.*, p.332.

uma conformação pelo legislador, que cria um instituto jurídico, ou seja, uma disciplina normativa. A norma que consagra o direito fundamental cria para o legislador um dever de legislar, pois sua proteção depende da existência de uma disciplina normativa. De nada adiantaria a Constituição garantir a propriedade, se não existisse um sistema de leis que disciplinasse o regime da propriedade. Daí a distinção que a doutrina faz, na teoria dos direitos fundamentais, entre restrição e configuração do direito²⁴³. Porém, isso não significa que o legislador possua ampla liberdade para dispor sobre a matéria²⁴⁴. Uma disciplina que rompa com a tradição existente já não configuraria mera conformação, mas indesejada restrição.

A mesma lógica se aplica à repartição de competências. Cabe ao legislador não apenas exercer sua competência no âmbito normativo da regra de competência, mas também, em alguma medida, conformá-lo. Se o legislador municipal pode instituir o imposto, o federal pode, a pretexto de disciplinar o regime cível da propriedade, dispor sobre o conteúdo desse conceito constitucional. Como a configuração dos institutos jurídicos depende da própria legislação, aumenta inevitavelmente o espaço de conformação do legislador para exercer sua competência.

Voltando ao exemplo, não se pode supor que a Constituição encerre, de antemão, uma disciplina exaustiva do conceito de propriedade. Pelo contrário, abre-se a oportunidade para a lei dispor sobre o regime jurídico do instituto. De outro lado, a lei não pode desbordar drasticamente dos limites textuais do que possa se comportar no conceito²⁴⁵.

Dessa forma, o legislador, no exercício da competência privativa da União para dispor sobre direito civil (art. 22, I, da Constituição), disciplina as formas de aquisição da propriedade, dentre elas o usucapião. Isso se reflete no direito tributário, uma vez que, preenchidos os requisitos legais do Código Civil, o usucapiente torna-se proprietário, e, portanto, sujeito passivo do imposto.

De outro lado, seria inconstitucional pretender tributar situações que evidentemente destoem de um consenso mínimo sobre o conceito de propriedade admitido pela Constituição. Por exemplo, o locatário. O ponto será retomado mais adiante, quando será analisada a interpretação dos conceitos, mas já se pode adiantar que o legislador tributário deve respeitar

²⁴³ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves, *Op.cit.*, p.195-203.

²⁴⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op.cit.*, p.1224.

²⁴⁵ Foi o que se verificou no julgamento do Recurso Extraordinário nº 466.343/SP, Rel. Ministro Cezar Peluso. Julgamento em 03 dez.2008. Naquela ocasião, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 4º do Decreto-Lei 911/69, que equiparava os contratos de alienação fiduciária aos de depósito, para fins de prisão civil do depositário infiel. O STF entendeu que o conteúdo semântico do depositário infiel, cuja prisão civil é admitida pela Constituição, não permite sua equiparação à figura da alienação fiduciária em garantia.

os limites textuais da Constituição, considerando os usos linguísticos acerca do que se entende por propriedade.

Muito embora a Constituição pressuponha a propriedade territorial urbana como aspecto material da hipótese de incidência do IPTU, os artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional, a pretexto de dispor normas gerais sobre fato gerador, preveem como fato gerador também a posse e o domínio útil – desde que possuam natureza real, no entender do Superior Tribunal de Justiça²⁴⁶. Exclui-se o locatário, cuja posse é de direito pessoal.

Apesar de esses institutos desbordarem do conceito de propriedade do direito privado, sobretudo considerando a teoria sociológica da posse²⁴⁷ e a superveniência do Código Civil de 2002, que consagra a autonomia do direito possessório²⁴⁸, os dispositivos são constitucionais, eis que o fato gerador guarda pertinência com a capacidade contributiva contida no aspecto material do IPTU.

Dessa forma, é razoável a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que distingue a posse real da de natureza pessoal. Apenas a primeira constitui fato gerador do IPTU, eis que revela a capacidade contributiva contida na propriedade.

Assim, se, de um lado, o legislador está vinculado ao sentido do instituto jurídico que compõe o aspecto material da competência tributária, de outro, ele também contribui para a construção do regime do instituto.

Essa ambivalência pode causar alguma perplexidade no intérprete, já que a lei tributária não poderia deturpar o regime jurídico de um instituto para se arvorar em uma competência que não é sua. O ponto será retomado nos próximos itens, onde será abordada a tensão entre a lei tributária e as normas privadas, em especial as contraditórias disposições do artigo 109 e 110 do Código Tributário Nacional, que não resolvem a questão.

4.7 A contradição entre os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional: prevalência do método sistemático ou do teleológico?

Além da abertura dos conceitos e da deferência do Judiciário face ao espaço de conformação do Legislativo, a discussão sobre o alcance da competência para a instituição

²⁴⁶ Recurso Especial nº 1091198 / PR, Relator Ministro Castro Meira. Julgamento em 24 maio.2011.

²⁴⁷ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p.37.

²⁴⁸ Vide artigo 1.210, §1º, do Código Civil.

dos impostos passa pelos métodos de interpretação das regras constitucionais.

É absolutamente falso o brocardo *in claris non fit interpretatio*, pois a clareza é o resultado da interpretação. Só se chega a um sentido inequívoco após a interpretação. A interpretação, portanto, é ato criativo, mas não arbitrário. Por isso, Larenz²⁴⁹ propõe etapas que serão dissecadas adiante.

Viu-se que o Supremo Tribunal Federal, utilizando-se de uma fundamentação conceitual e subsuntiva, muitas vezes se atém aos sentidos já empregados pelo ordenamento ou pela linguagem ordinária e rechaça a abertura conceitual das regras de competência. Os adeptos dessa corrente privilegiam a interpretação sistemática e literal dos conceitos constitucionais sobre outros métodos. Com isso, consagra-se uma supremacia do direito privado, considerando o direito tributário um direito de superposição, que incorpora conceitos infraconstitucionais preexistentes.

De fato, a maioria da doutrina brasileira é adepta da teoria da constituição tributária fechada, corrente do positivismo-normativista, rejeitando a teoria da interpretação econômica – que não aceita conceitos prévios, pois os signos tributários teriam significação específica, dada à autonomia do direito tributário.

Nesse sentido, o artigo 110 do Código Tributário Nacional impede que a lei tributária altere a definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências, sob pena de fraude à Constituição. Isso porque, se a lei pudesse atribuir qualquer significado aos signos constitucionais, os limites da regra de competência seriam esvaziados. Nesse sentido, essa regra decorre da mera superioridade hierárquica da Constituição.

Seguindo essa linha, a Constituição incorporaria conceitos e institutos provenientes da tradição, leis e costumes, o que poderia levar a uma interpretação da Constituição conforme a lei preexistente²⁵⁰. Contudo, não pode servir como argumento para o primado absoluto do direito privado, até porque o Código Tributário Nacional não pode limitar a interpretação da Constituição, por razões hierárquicas.

De outro lado, o artigo 109 do Código Tributário Nacional parece caminhar em sentido oposto, desprestigiando a interpretação sistemática e dando maior importância ao método teleológico, ao ressaltar que os efeitos tributários não são limitados pelos conceitos

²⁴⁹ LARENZ, Karl. *Op.cit.*, p.486-487.

²⁵⁰ “(...) 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, Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1977, p.99.

do direito privado.

Na verdade, os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional são fruto de uma contradição histórica²⁵¹, numa época em que a consideração econômica do fato gerador privilegiava o método teleológico – quando a finalidade da tributação residia na captura da capacidade contributiva –, ao passo que o positivismo formalista enaltecia o sistemático, por amarrar os efeitos tributários aos institutos de direito privado já estabelecidos.

4.8 A prevalência do método literal de interpretação no ativismo judicial

Se, como visto, as correntes positivistas guerream entre a prevalência do método sistemático (positivismo normativista) e o teleológico (positivismo sociológico), parece que a jurisprudência brasileira vem enfrentando dificuldades em harmonizar os métodos hermenêuticos no contexto pós-positivista.

Diz-se isso porque, supostamente sob o pálio de fundamentos pós-positivistas, tais como a força normativa dos princípios e a supremacia da Constituição, nossa Suprema Corte vem trilhando outro caminho para se arvorar numa interpretação ativista e hegemônica da Constituição.

Agora, o enfoque parece estar, não mais nos métodos sistemático e teleológico, e sim no *literal*²⁵². É que, se o fundamento do ativismo judicial é a preservação e guarda da supremacia da Constituição, a suposta fidelidade à literalidade da norma justificaria a invalidação de outra interpretação levada a cabo pelo legislador.

O problema é que a suposta fidelidade ao texto constitucional serve de justificativa para uma argumentação conceitual e subsuntiva, perpetuando as compreensões do julgador acerca dos conceitos constitucionais, o que de todo modo não elimina seus subjetivismos pessoais.

²⁵¹ “O art. 109 do CTN é ambíguo e contraditório, pois pretende hierarquizar métodos de interpretação de igual peso, sem optar com clareza pelo sistemático ou pelo teleológico. Demais disso, mistura posições teorias divergentes, se filia a correntes doutrinárias conflitantes e emburilha as consequências das opções metodológicas, confundindo as relações entre o Direito Tributário e o Privado e entre diversas fontes do Direito”. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.188.

²⁵² O método literal busca identificar o sentido do texto na linguagem comum ou técnica. O lógico exclui sentidos absurdos. O sistemático considera o contexto jurídico da norma, cotejando-a com o restante do ordenamento. O histórico pesquisa o ambiente que a originou e a intenção reguladora original. O teleológico busca os objetivos da norma. BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 1995, p.214-215.

Na tentativa de privilegiar a superioridade hierárquica da Constituição, apega-se restritivamente aos termos por ela usados, descartando-se outros sentidos possíveis. Mas, na verdade, o respeito à supremacia da Constituição reside no esforço de interpretá-la mediante uma pluralidade de métodos.

O método literal fixa apenas o início e o limite da interpretação, mas não o seu fim. Outros métodos devem ser aplicados para se atingir o resultado. O ativismo judicial observado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, muitas vezes, está no uso exacerbado do método literal, em detrimento dos demais, que chegariam a um resultado mais democrático.

Na verdade, o que sempre levou a disfunções hermenêuticas foi a preocupação com critérios apriorísticos. Os métodos são apenas instrumentos para a interpretação, e não fins em si mesmos. A falsa sensação de segurança proporcionada pela previsibilidade da interpretação usurpou a possibilidade de se aproximar do melhor sentido do texto.

4.9 O papel criativo do intérprete no contexto pós-positivista

A interpretação constitucional atual é bem diferente do antigo modelo subsuntivo²⁵³, em que o intérprete era mera “boca da lei”²⁵⁴, cabendo-lhe descobrir o direito contido no texto e aplicá-lo aos fatos. Também difere das teorias positivistas²⁵⁵, segundo as quais o intérprete poderia escolher discricionariamente a norma concreta a ser aplicada, dentro dos limites da moldura textual. Por último, também não se confunde com o realismo jurídico²⁵⁶, para o qual o direito corresponderia à vontade do julgador.

A interpretação da lei ganha nova relevância no pós-positivismo, com a abertura do texto e a constitucionalização do direito. Se o positivismo-normativista afastou a norma dos valores, com a pretensão de esgotar a realidade no texto, atualmente é a interpretação em concreto que dita o conteúdo da norma, considerando a abertura do enunciado, repleto de categorias de natureza principiológica, cláusulas gerais e expressões polissêmicas. Há muito já se superou o dogma de que a aplicação do direito seria mera atividade mecânica de

²⁵³ BOBBIO, Norberto. *Ibid.*, p. 88.

²⁵⁴ MONTESQUIEU, Charles Luis de Secondat. *Op.cit.*, p.268.

²⁵⁵ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p.387. HART, H. L. A. **O conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p.148.

²⁵⁶ ROSS, Alf. *Op.cit.*, p.168.

revelação de um conteúdo pré-existente, pois “não é plausível aceitar a ideia de que a aplicação do Direito envolve uma atividade de subsunção entre conceitos prontos antes mesmo do processo de aplicação”²⁵⁷. Reconhece-se, pois, a natureza criativa da atividade hermenêutica.

O sentido do texto não pode ser ditado pelo próprio texto, mas depende de um sujeito que lhe seja externo, na medida em que a linguagem é constituída de convenções sociais²⁵⁸. A interpretação depende não apenas do emissor da mensagem, mas também da pré-compreensão do seu receptor²⁵⁹. O intérprete é, pois, cocriador do direito, mas não pode se substituir à posição do legislador.

Exsurge daí a crescente importância dos precedentes judiciais no Brasil, com a inauguração ou revisitação de institutos como a súmula vinculante, julgamento de recursos representativos de controvérsias repetitivas, avanço do controle concentrado de constitucionalidade, entre outros.

Essa tendência satisfaz inúmeras exigências do neoconstitucionalismo. O respeito aos precedentes, desde que estudados tecnicamente, valoriza a isonomia entre os jurisdicionados, provendo soluções semelhantes aos que se encontram na mesma situação; favorece a segurança jurídica, possibilitando a previsibilidade da permanência dos efeitos de atos praticados no passado; consagra a legitimidade da atividade jurisdicional que se reveste de racionalidade, reduzindo os riscos sociais acerca da permanência de um entendimento jurisprudencial. Na prática, observa-se uma aproximação do nosso sistema codificado-continental da *civil law* ao sistema da *common law*, onde as cortes se vinculam a decisões dos tribunais hierarquicamente superiores.

4.10 A pluralidade metodológica na interpretação da constituição tributária aberta

²⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.24.

²⁵⁸ STRUCHINER, Noel. Posturas interpretativas e modelagem institucional: a dignidade (contingente) do formalismo jurídico. In: SARMENTO, Daniel. **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p.463-483.

²⁵⁹ “A pré-compreensão decorre do conjunto de experiências do intérprete e do contexto social em que este se insere. A tarefa interpretativa nunca é levada a efeito por alguém completamente despido de preconceitos, estando sempre condicionada pelos valores, crenças e vivências daquele que interpreta. No exame de um determinado problema jurídico, haverá sempre certa antecipação da solução a ser adotada por parte do intérprete, antecipação esta que é revelada pela própria forma como a questão jurídica é por este formulada. No entanto, tal solução é sempre provisória e deverá ser confirmada à luz do ordenamento”. PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Op.cit.*, p.47.

Um dos desideratos do formalismo positivista, e que acabou por influenciar o Código Tributário Nacional, foi tentar controlar a interpretação do direito por meio de métodos apriorísticos. Como resultado, o capítulo sobre interpretação da lei tributária contido no Código Tributário Nacional traz regras contraditórias cuja aplicação pode contrariar a própria Constituição.

Ricardo Lobo Torres²⁶⁰ critica a supremacia apriorística de um método de interpretação sobre os demais, ressaltando que entre eles não há hierarquia, mas possuem igual peso. Não se pode limitar a atividade hermenêutica, pois os conceitos são tão abertos quanto a possibilidade do texto a ser interpretado. Logo, não há como se falar em primado do direito civil, tampouco em total autonomia do direito tributário.

Porém, o autor assume que algumas situações demandam uma preferência *prima facie* de um método sobre o outro. O sistemático ganhou maior amplitude, em detrimento do teleológico, pelo fato de o sistema tributário brasileiro estar todo disposto na Constituição²⁶¹, sobretudo no que toca aos impostos sobre a propriedade, que se apoiam em conceitos de direito privado. Já os “impostos sobre a renda e o consumo abrem-se à interpretação econômica, porque baseados em conceitos tecnológicos”²⁶².

Dessa forma, realiza-se um corte. Nos impostos sobre a propriedade, cujos fatos geradores se baseiam em conceitos já assimilados pelo direito privado, haveria uma preferência do critério sistemático. Já nos demais, atrelados à renda e ao consumo, a lei tributária possuiria maior autonomia.

Nessa associação, Heinrich Beisse²⁶³ acrescenta uma ponderação. O grau de comprometimento com o direito privado dependeria de diversas circunstâncias. Por vezes, a própria lei tributária remete ao Direito Civil. Por outras, razões históricas justificam uma interpretação civilista. O importante seria não perder de vista a finalidade específica de cada tributo. Nesse sentido, a lei tributária poderia utilizar da moldura do direito privado, a depender da lógica interna de cada microsistema.

Em suma, o autor propõe que: (i) conceitos econômicos criados pela legislação

²⁶⁰ “Os métodos de interpretação, por conseguinte, devem ser estudados dentro da visão pluralista. Entre eles não há hierarquia. Têm igual peso (...). Assim sendo, os conceitos constitucionais tributários abrem-se para a interpretação segundo os vários métodos, desde o literal até o sistemático e o teleológico. Não são conceitos fechados e unívocos, eis que, da mesma forma que os demais conceitos tributários, operam dentro da possibilidade do texto a interpretar”. TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p.154, 178.

²⁶¹ *Ibid.*, p. 147.

²⁶² *Ibid.*, p. 154.

²⁶³ BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. *In*: Brandão Machado (Coord.). **Estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p.1-39.

tributária sejam interpretados consoante critérios econômicos, a exemplo do conceito de renda e proventos; (ii) conceitos de direito privado devem ser interpretados conforme a legislação civil, sempre que o legislador tributário tenha utilizado indubitavelmente do sentido civilista, a exemplo do conceito de propriedade imóvel; (iii) conceitos de direito privado devem ser interpretados economicamente, quando a lei tributária pressuponha uma adaptação do sentido civilista em homenagem à igualdade, a exemplo do termo “empregadores” contido no artigo 195 da Constituição.

Voltemos ao caso já mencionado da contribuição social dos autônomos e administradores²⁶⁴. Adotar o conceito trabalhista de folha de salários para fins de interpretação do artigo 195 da Constituição seria incoerente com a própria lógica do direito do trabalho, na medida em que onerar as relações formais de emprego desestimula a própria finalidade da norma: a proteção do trabalhador.

Dessa forma, o pressuposto de ambos os autores é o seguinte: é importante não limitar a atividade hermenêutica a critérios apriorísticos. Ainda que haja preferências *prima facie*, como as enunciadas na mencionada classificação, é possível que na interpretação em concreto outros critérios venham a prevalecer.

A era da jurisprudência dos valores não convive com critérios apriorísticos de interpretação. Reconhece-se o equívoco do positivismo formalista da jurisprudência dos conceitos, que apontava para o método sistemático, bem como o erro da jurisprudência dos interesses, cuja interpretação econômica privilegiava o critério teleológico. A teoria da constituição tributária aberta exige uma interdisciplinaridade entre direito, ética, política, economia, linguística, por meio de um pluralismo metodológico. Contrapõe-se, assim, à teoria fechada, pautada simplesmente na análise gramatical e sistemática do enunciado²⁶⁵.

Deve-se, portanto, retornar à base empírica da interpretação: o enunciado constitucional, respeitando-se o “sentido literal possível”²⁶⁶. Isso porque toda ciência pressupõe o uso escorreito da linguagem, considerando-se o sentido dado aos vocábulos pela doutrina e tribunais, conforme já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no caso da contribuição sobre folha de salários²⁶⁷. Por isso, devem-se rejeitar concepções apriorísticas, pois o enunciado constitucional tem alguma autonomia e hierarquia. O texto é o início e o fim da interpretação, ponto de partida e de chegada. Não se pode limitar a atividade interpretativa

²⁶⁴ Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12 maio.1994.

²⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Sistemas constitucionais tributários. In: NOVELLI, Flávio Bauer. **Tratado de direito tributário brasileiro**, v.II, t.III. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

²⁶⁶ LARENZ, Karl. *Op.cit.*, p. 99.

²⁶⁷ Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurelio. Julgamento em 12 maio.1994.

por meio de teses absolutas.

Em acréscimo, o ideal pós-positivista de reaproximação dos valores recomenda que, entre as possibilidades hermenêuticas contidas dentro dos limites do texto normativo, opte-se por aquela que privilegie um valor ou princípio constitucional.

Dessa forma, a pluralidade de métodos deve conviver dinamicamente, e a conclusão reside na ponderação dos princípios envolvidos. “A escolha entre o critério sistemático ou o teleológico depende da ponderação dos princípios jurídicos diante do bem a ser protegido em cada caso”²⁶⁸. Um interesse concreto pode justificar o peso maior de um princípio, chegando-se a uma solução que pode não se repetir numa situação distinta.

Aqui podem ser enunciadas duas conclusões parciais: (i) não há supremacia apriorística de um critério hermenêutico, devendo-se abrir para uma pluralidade metodológica; (ii) remanescendo mais de uma opção, a escolha deve ser pautada pela solução que mais privilegie os valores e os princípios do ordenamento.

Assumir a possibilidade de escolhas na interpretação abre espaço para um tema polêmico que será abordado no item seguinte: a discricionariedade na construção de conceitos indeterminados.

4.11 Discricionariedade na interpretação de conceitos jurídicos indeterminados

A utilização de tipos, naturalmente abertos, e de conceitos indeterminados no direito tributário contribui para o novo paradigma de legalidade estrita defendida no presente trabalho e já é admitida por muitos doutrinadores²⁶⁹. Partindo do pressuposto que os tipos são abertos, o grau de abertura dependerá da vagueza utilizada pelo legislador, que pode lançar mão de conceitos indeterminados e de cláusulas gerais.

Os conceitos indeterminados constituem a maioria dos conceitos utilizados pelo direito. Somente os conceitos numéricos apresentam uma pureza de determinação, como os prazos processuais, de prescrição e de decadência. Os conceitos jurídicos possuem algum grau de indeterminação, pois padecem de relativa incerteza. Karl Engisch identifica essa imprecisão pela seguinte ilustração:

²⁶⁸ *Ibid.*, p. 166.

²⁶⁹ ROCHA, Sérgio André. *Op.cit.*, p.242-248.

Com Philip Heck podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um núcleo conceitual e um halo conceitual. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo do conceito.²⁷⁰

O autor diferencia essas categorias afirmando que os conceitos indeterminados dependem de uma valoração objetiva do intérprete, pautadas em concepções dominantes no corpo social, a exemplo de “boa-fé” e “improbidade”. De outro lado, um conceito discricionário seria objeto de uma valoração subjetiva, isto é, de uma escolha, a partir de concepções pessoais do intérprete. Encerrada a atividade hermenêutica, seria delegada uma decisão ao aplicador. É o que se verifica em termos como “interesse público” ou “bem comum”. Incumbe à autoridade competente escolher, no caso concreto, os meios que preenchem o sentido dessas expressões.

Alguns autores chegam a defender que a interpretação dos conceitos indeterminados em concreto só admitiria uma solução possível, de modo que qualquer intérprete poderia atingi-la. Segundo Garcia de Enterría, “a indeterminação do enunciado não se traduz numa indeterminação de suas aplicações, as quais só permitem uma unidade de solução justa em cada caso”²⁷¹.

Tal distinção, contudo, na visão da maioria da doutrina administrativista, não faz muito sentido, na medida em que toda interpretação depende de uma valoração subjetiva, de modo que seria muito difícil identificar onde termina a interpretação e começa a decisão.

Por essa razão, José dos Santos Carvalho Filho acentua que esses conceitos dependem de uma valoração subjetiva do aplicador, a qual não pode ser substituída pela do juiz. Com isso, confere-se certa discricionariedade ao conceito indeterminado, pois a indeterminação reside no objeto do ato administrativo, abrindo ao administrador um juízo de conveniência e oportunidade. Veja-se:

Quanto à ideia de que o conceito jurídico indeterminado somente admite uma solução justa [...], temos a convicção de que se trata de formulação utópica, fictícia e que, *concessa venia*, não corresponde à realidade concreta [...]. Em nosso entender, não há uma única solução, e sim uma melhor solução de acordo com a avaliação processada pelo autor dos atos de concretização. Essa avaliação, geradora da concretude do conceito indeterminado, não pode, como regra, ser reavaliada pelo Judiciário. Só o será quando a valoração tiver exorbitado as linhas da razoabilidade. [...] Dentro, porém, da faixa aceitável da conduta, o julgador não pode interferir,

²⁷⁰ ENGLISH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p.208-209.

²⁷¹ ENTERRÍA, Garcia. **Curso de derecho administrativo**. Madri: Civitas, 1990. No mesmo sentido: FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1995, p.122.

pena de admitir-se que ele mesmo seja o intérprete e aplicador da atuação administrativa.²⁷²

Diante desse impasse, Karl English argumenta que os conceitos que conferem poder discricionário encontram-se inseridos dentro da categoria dos conceitos indeterminados, com a diferença que a valoração pessoal do intérprete naqueles primeiros basta por si só, enquanto que nestes últimos é incidental. É que a ambivalência da indeterminação quase sempre permite alguma medida de apreciação subjetiva, ao passo que na discricionariedade interessamos o ponto de vista de determinado agente acerca da valoração do que é justo²⁷³.

Dessa forma, enquanto nos conceitos indeterminados o juízo subjetivo teria natureza intelectual, na discricionariedade seria de cunho volitivo. Neste último, interessa à lei conferir a uma determinada autoridade a efetiva escolha.

Contudo, como bem observa Celso Antonio Bandeira de Mello, essa diferença parece ser irrelevante, uma vez que não traz qualquer efeito prático. Veja-se:

[...] muitas vezes – exatamente porque o conceito é fluido – é impossível contestar a possibilidade de conviverem intelecções diferentes, sem que, por isto, uma delas tenha de ser havida como incorreta [...]. Eis porque não é aceitável a tese de que o tema dos conceitos legais fluidos é estranho ao tema da discricionariedade.

[...]

Vale dizer, tais operações mentais, intelectivas ou volitivas, repercutem indiferentemente para a composição dos mesmos efeitos jurídicos que integram o que se entende por discricionariedade. Pouco importa se a liberdade que a lei proporciona para a Administração é uma ‘liberdade intelectual’ ou uma ‘liberdade volitiva’.²⁷⁴

Assim, de um jeito ou de outro, é reconhecido um campo de liberdade limitada para o intérprete. Tanto o juízo intelectual (próprio dos conceitos indeterminados), quanto o volitivo (discricionário) não podem ser substituídos pelo entendimento do Judiciário, desde que o ato

²⁷² CARVALHO FILHO, José dos Santos. O controle judicial da concretização dos conceitos jurídicos indeterminados. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, n.54, p.113-114.

²⁷³ “O autêntico poder discricionário é atribuído pelo direito e pela lei quando a decisão última sobre o justo (correcto, conveniente, apropriado) no caso concreto é confiada à responsabilidade de alguém, é deferida à concepção (em particular, à valoração) individual da personalidade chamada (eventualmente articulando o seu ponto de vista com a deliberação tomada no seio de uma agremiação ou colégio) a decidir em concreto (...). Deste modo será precisamente este ponto de vista, ao qual chega o funcionário que actua ou julga no exercício e em cumprimento dos deveres do cargo, e que ele talvez tenha alcançado depois de vencidas várias dificuldades, será este ponto de vista, dizia, que se tornará em critério do juridicamente justo ou correcto, ao lado dos critérios gerais que delimitam o poder discricionário. Aquilo que há de individual no caso concreto torna-se então relevante, não sob o aspecto objetivo (do lado das circunstâncias particulares) apenas, mas também sob o aspecto subjectivo (do lado da instância que julga e aprecia). O que há de individual no objeto (no caso concreto) e a individualidade do sujeito (daquele que aprecia o caso) convergem num certo ponto. (...) a convicção pessoal (particularmente, a valoração) de quem quer que seja chamado a decidir, é elemento decisivo para determinar qual das várias alternativas que se oferecem como possíveis dentro de certo espaço de jogo será havida como sendo a melhor e a justa.” ENGLISH, Karl. *Op.cit.*, p.222, 228.

²⁷⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle judicial**. São Paulo: Malheiros, 2000, p.22-28.

de interpretação tenha respeitado os limites semânticos do texto. Caso contrário, não haveria qualquer liberdade intelectual do aplicador que se depara com um conceito indeterminado. É por essa razão que o autor não faz distinção entre conceitos vagos e discricionariedade²⁷⁵.

De fato, é mais razoável supor que os conceitos indeterminados dependem de uma valoração discricionária. Partindo do pressuposto que a imprecisão admite mais de uma solução possível e que essa liberdade é atribuída a certo aplicador, sua visão não pode ser substituída pela do Judiciário. Ainda que a teoria dos princípios exija a adoção da melhor solução possível no caso concreto, muitas vezes é impossível conhecê-la, uma vez que isso varia de acordo com os diferentes pontos de vista.

Ricardo Lodi Ribeiro destaca que a confusão terminológica entre conceitos indeterminados, cláusulas gerais e conceitos discricionários gera uma desconfiança entre os formalistas acerca de qualquer valoração pelo aplicador do Direito Tributário. Sendo a lei o veículo necessário para a densa expressão dos elementos da obrigação tributária, seria incompatível com a legalidade estrita a possibilidade de juízo discricionário pelo aplicador.

Porém, o autor esclarece que nem toda valoração importa em juízo discricionário violador da legalidade tributária, sendo possível ao intérprete realizar um juízo valorativo a partir de elementos objetivos que mantenham a atuação da Administração Fazendária plenamente vinculada aos ditames da lei²⁷⁶.

Por exemplo, a lei divide a alíquota do seguro de acidente de trabalho de acordo com o grau de risco das atividades desempenhadas pelos contribuintes, delegando ao regulamento a tarefa de classificá-las. Aí, a atividade hermenêutica, embora tenha um conteúdo valorativo, parte de um juízo técnico, desprovido de discricionariedade, acerca dos riscos grave, médio e leve, com base em estudos estatísticos. Dessa forma, nada impede que tais juízos sejam alvo de controle judicial de legalidade, e não de constitucionalidade, por meio de prova pericial. Por essa razão, a contribuição foi considerada constitucional²⁷⁷.

Contudo, o argumento quanto à ofensa à legalidade não procede no caso do exercício da competência impositiva. A utilização de conceitos indeterminados e discricionários no desempenho da produção legislativa não encontra os mesmos entraves da atividade administrativa fazendária.

²⁷⁵ Por isso, o autor conceitua discricionariedade como: “(...) margem de liberdade que remanesça ao administrador para eleger, segundo critérios consistentes de razoabilidade, um, dentre pelo menos dois comportamentos cabíveis, perante cada caso concreto, a fim de cumprir o dever de adotar a solução mais adequada à satisfação da finalidade legal, quando, *por força da fluidez das expressões da lei ou da liberdade conferida no mandamento*, dela não se possa extrair objetivamente, uma solução unívoca para a situação vertente”. *Ibid.*, p.48.

²⁷⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op.cit.*, p.40-42.

²⁷⁷ Recurso Extraordinário nº 343.446/SC. Julgamento em 20 mar.2003.

Explica-se. Como visto, as normas constitucionais de competência carregam expressões dotadas de algum grau de indeterminação. Por isso, sua concretização pelo Legislativo, na ocasião da produção da norma de incidência tributária, importa um juízo subjetivo daquele Poder.

Nesse caso, a crítica quanto à ofensa à legalidade não procederá. Ainda que a legalidade estrita fosse incompatível com a possibilidade de exercício de juízos discricionários pela autoridade administrativa, o mesmo não poderia ser dito quando o agente em questão é o próprio legislador.

É que a legalidade estrita se satisfaz com a veiculação da norma tributária por lei formal. Nada impede que o Legislativo exerça, dentro dos limites da regra constitucional de competência, juízos discricionários na eleição dos elementos da obrigação tributária.

Certamente, a discricionariedade legislativa, praticada dentro dos limites da competência tributária, não ofende qualquer norma constitucional. Aliás, é pressuposto do princípio da legalidade estrita que os elementos da obrigação tributária sejam instituídos por lei. Se não houvesse qualquer detalhamento a ser criado pela lei, esta seria despicienda.

Portanto, a indeterminação da norma de competência confere ao legislador uma parcela de discricionariedade que somente pode ser controlada pelo Judiciário quando exacerbar dos limites semânticos do texto constitucional.

Na concretização dos conceitos indeterminados ou discricionários, há sempre alguma margem de livre apreciação pelo aplicador, a qual não pode ser substituída pela do Judiciário, sob pena de alvitre à separação de poderes.

4.12 A interação entre os Poderes na interpretação dos conceitos constitucionais

Como visto, no Sistema Tributário Nacional, as normas constitucionais de competência são classificadas como normas de produção normativa ou normas de estrutura²⁷⁸, isto é, disciplinam a edição da lei instituidora do tributo pelo legislador ordinário. Dessa forma, a Constituição confere à lei um espaço de conformação limitado pela moldura da literalidade da regra constitucional de competência²⁷⁹.

A manifestação do legislador acerca do conteúdo de uma materialidade da regra de

²⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, p.68. QUEIROZ, Luís César Souza de. *Op.cit.*, p.243.

²⁷⁹ ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.45.

competência goza, como toda lei, de presunção de constitucionalidade. Desconstituí-la necessita de forte ônus argumentativo pelo Judiciário²⁸⁰.

Para averiguar a constitucionalidade da manifestação do legislador ordinário, é necessário ultrapassar a dificuldade de descrever o tipo contido na materialidade de cada tributo – prestação serviços, operação com produto industrializado, operação de circulação de mercadorias, entre outros. Essa tarefa não incumbe apenas ao Judiciário, mas sim aos três poderes da República, considerando a vinculação de todos à Constituição²⁸¹.

Dessa forma, o Legislativo também pode preencher o sentido de cada um desses substratos econômicos, enumerando na lei dados da realidade que se coordenem com o tipo descrito na Constituição. O Executivo, por sua vez, aplica a lei ao caso concreto, averiguando na atividade de lançamento e fiscalização se o fato praticado se assemelha ao tipo descrito na lei. Por fim, o Judiciário controla os atos dos outros dois Poderes, mas não de forma arbitrária. No controle de constitucionalidade da lei impositiva, o Judiciário deve ser deferente às prévias manifestações legislativas acerca dos fatos imponíveis.

Nesse ponto, é necessário pesquisar o papel institucional do Judiciário e do Legislativo no preenchimento do sentido das regras constitucionais de competência. Para isso, é preciso antes responder à seguinte pergunta: a Constituição possui de antemão um conceito fechado acerca das materialidades enumeradas nas regras de competência – prestação de serviços, operação com produtos industrializados, circulação de mercadorias –, ou apenas desenha uma moldura conceitual dentro da qual há uma liberdade de escolha, limitada pela margem do texto? No primeiro caso, toda decisão será obrigatoriamente reconduzida à Constituição e por isso poderá ser controlada totalmente pelo Judiciário; no segundo, a opção incumbiria ao Legislativo. O ponto será objeto do próximo capítulo.

²⁸⁰ “O princípio da presunção de constitucionalidade, portanto, funciona como fator de autolimitação da atuação judicial: um ato normativo somente deverá ser declarado inconstitucional quando a invalidade for patente e não for possível decidir a lide com base em outro fundamento”. BARROSO, Luís Roberto. *Op. cit.*, p.371.

²⁸¹ “O Poder Judiciário, portanto, não é o único intérprete da Lei Maior, embora o sistema lhe reserve a primazia de dar a palavra final. Por isso mesmo, deve ter uma atitude de deferência para com a interpretação levada a efeito pelos outros dois ramos do governo, em nome da independência e harmonia dos Poderes”. BARROSO, Luís Roberto. *Ibid.*, p. 371.

5 PREENCHIMENTO DO CONTEÚDO DOS CONCEITOS TRIBUTÁRIOS

5.1 Teorias sobre a existência de sentido autônomo nos conceitos empregados nos enunciados constitucionais de competência tributária

Para se verificar o grau de fechamento dos conceitos utilizados pelos enunciados constitucionais de competência, é necessário averiguar se a Constituição, ao inaugurar uma ordem jurídica, fruto da manifestação do poder constituinte originário, apresenta signos dotados de significação própria. Ou seja, é preciso responder à pergunta: os enunciados normativos apresentados no texto constitucional possuem conteúdo autônomo?

A dúvida decorre da importante distinção entre signo e significado²⁸². O signo da linguagem é a palavra. O fato de a Constituição ser um documento verbal, veiculado pela palavra, encerra o fenômeno jurídico nas vicissitudes da linguagem. Por ser uma abstração convencional, transmitida pela tradição, a palavra pode variar de sentido.

Uma vez transmitido um enunciado verbal no texto constitucional, surge a dúvida sobre a autonomia do conteúdo daquele signo. Muito embora a Constituição inaugure uma nova ordem jurídica, a ordem linguística continua sendo a mesma. Os usos e tradições inerentes à linguagem não são modificados pela simples convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte.

Intuitivamente, os conceitos constitucionais possuem algum comprometimento com a ordem linguística vigente. O grau desse compromisso dependerá de critérios de interpretação, a serem conjugados em concreto.

O que importa, no presente momento, é questionar se existe ou não essa autonomia dos conceitos constitucionais. A resposta a esse questionamento é dual (sim ou não), ao passo que a do parágrafo anterior é gradual.

Para a teoria legalista *stricto sensu*²⁸³, não existem conceitos constitucionais autônomos. A norma de competência seria uma norma vazia, a ser preenchida pela manifestação do poder competente. O legislador teria máxima liberdade para escolher quaisquer conceitos. Essa teoria já foi utilizada pela doutrina para admitir que a lei preencha o

²⁸² “Justamente porque o signo é arbitrário, não conhece outra lei senão a da tradição, e é por basear-se na tradição que pode ser arbitrário”. SAUSSURE, Ferdinand de. *Op.cit.*, p.81.

²⁸³ LEMKE, Gisele. **Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998, p.30.

conceito de renda para instituição do imposto sobre a renda²⁸⁴.

Nesse caso, os conceitos constitucionais seriam convolados em meros conceitos legais. *Mutatis mutandis*, foi o que restou assentado pelo STF quando decidiu que o conceito de direito adquirido não possui natureza constitucional, mas sim meramente legal²⁸⁵.

Entretanto, a doutrina majoritária admite que, mesmo os conceitos indeterminados possuem conteúdos determináveis com densidade mínima, sob pena de não passarem de meros “ruídos”²⁸⁶. Ademais, por mais aberta e imprecisa que uma expressão seja, certamente abriga, ao menos, uma zona de certeza negativa.²⁸⁷ Ainda que não se saiba completamente o conteúdo conceitual, pode-se saber o que *não* está contido no mesmo.

Se o legislador pudesse conferir ao conceito constitucional qualquer conteúdo, esvaziaria a regra de competência²⁸⁸, subverteria a hierarquia normativa e usurparia o poder constituinte²⁸⁹. Como visto, a Constituição converte o poder em competência, por meio da sua limitação²⁹⁰. Se a competência fosse ilimitada, já não seria competência, mas poder.

Para uma segunda teoria, a Constituição incorporaria um significado mínimo, caracterizado por um núcleo incontroverso, acompanhado do delineamento de contornos. Assim, o legislador teria que respeitar o núcleo mínimo do conceito, fora do qual haveria liberdade²⁹¹. Essa linha parece ter sido adotada no conceito de renda pelo STF, por nunca ter

²⁸⁴ “(...) o imposto de renda é aquele que incide sobre o que a lei define como renda”. SOUZA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. **Revista de Direito Público** n.14. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p.339, 345.

²⁸⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Op.cit.*, p.21. Agravo Regimental nº 135.632-4/RS, Relator Ministro Celso de Mello, Julgamento em 10 out.1995. Ver também: Agravo Regimental nº 367.261-8/SC. Julgamento em 30 abr.2002.

²⁸⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Op.cit.* p.29. Aliás, no citado precedente sobre o direito adquirido, o STF reconhece que o legislador somente pode acolher um dos conceitos doutrinários admitidos para o instituto.

²⁸⁷ “Os enunciados linguísticos são, noutros casos, vagos (= conceitos vagos, conceitos indeterminados), havendo, ao lado de objectos que cabem inequivocadamente no âmbito conceitual (= candidatos positivos) e ao lado de objectos que estão claramente excluídos do âmbito intencional do conceito (= candidatos negativos), outros objectos em relação aos quais existem sérias dúvidas quanto à sua caracterização (= candidatos neutrais)”. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op.cit.*, p.1201.

²⁸⁸ “Admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos linguísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência”. GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.171.

²⁸⁹ “(...) 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”. Recurso Extraordinário 71.758-GB, Relator Ministro Luiz Galloti. Julgamento em 14 jun.1972. “(...) se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituintes”. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Imposto sobre a renda: depósitos bancários: sinais exteriores de riqueza. **Revista de Direito Tributário** n.23-24. São Paulo: 1983, p. 92.

²⁹⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Op.cit.*, p. 111.

²⁹¹ JUSTEN FILHO, Marçal. Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda. **Revista de Direito Tributário** n. 63. São Paulo, p. 18. ENGLISH, Karl. *Op.cit.*, p. 209. LEMKE, Gisele. **Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: 1998, p. 30. VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p.31.

preenchido seu conteúdo, limitando-se a declarar inconstitucional aquilo que desbordasse do núcleo mínimo²⁹². É por isso que Ricardo Lobo Torres anuncia: “o conceito constitucional de renda, de natureza jurídico-econômica, é amplo e indeterminado, sujeitando-se às especificações da legislação ordinária”²⁹³.

Karl Larenz²⁹⁴ utiliza a figura de uma célula. Em cada conceito, haveria um núcleo, contornado por uma franja marginal. A adoção dos sentidos localizados apenas no núcleo leva a uma interpretação restritiva. Já na franja, verifica-se uma interpretação extensiva. Fora desses limites, inicia a integração do direito. Para além da franja, ocorre a analogia; para além do núcleo, a redução teleológica.

Alf Ross recorre à ilustração de um alvo. Segundo o autor, haveria um:

[...] campo de referência correspondente à palavra, que pode ser comparado com um alvo. Em torno do centro, haverá uma densidade de pontos, cada um dos quais marcando um impacto na referência. Rumo à periferia a densidade decrescerá gradualmente. A referência semântica da palavra tem, por assim dizer, uma zona central sólida em que sua aplicação é predominante e certa, e um nebuloso círculo exterior de incerteza, no qual sua aplicação é menos usual e no qual se torna mais duvidoso saber se a palavra pode ser aplicada ou não.²⁹⁵

A crítica normalmente feita a essa teoria reside na alegação de que levaria ao brocardo *in dubio pro fisco*. Se há dúvidas quanto ao significado, a dúvida seria sempre resolvida a favor do fisco, com a conclusão de que existe a competência. Porém, a maioria da doutrina rejeita esse brocardo por levar a decisões fazendárias e arrecadatórias²⁹⁶.

Entretanto, a crítica não procede, eis que a tese do núcleo semântico não leva necessariamente a posições arrecadatórias, mas prestigia a decisão do legislador acerca do halo conceitual, onde reside alguma dúvida sobre as possibilidades de preenchimento. Nem sempre a manifestação legislativa será em favor da Fazenda. É possível que o Legislativo adote democraticamente uma opção que acabe favorecendo o contribuinte. Em todo caso, o mais democrático seria prestigiar a escolha do representante eleito pelo povo, em vez da

²⁹² A título exemplificativo, confira-se: Recurso Extraordinário nº 92.253/SP. Julgamento em 29 abr.1980; Recurso Extraordinário nº 117.887/SP. Julgamento em 11 fev.1993.

²⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, v.4, p. 123-124. Mas o autor não confere liberdade ampla ao legislador, reconhecendo que a norma de competência lhe impõe limites: “Se o legislador complementar possui a competência para definir o fato gerador do ISS, nem por essa razão tem liberdade plena para atuar. A norma constitucional, embora sucinta e nominalista, já coloca alguns parâmetros e certas limitações ao direito infraconstitucional, tanto negativos quanto positivos. No plano negativo, a definição do fato gerador do ISS esbarra no conceito de serviço utilizado por outros impostos estaduais e federais. O tributo dos municípios é residual. (...) Mas a CF traz em si também algumas determinações positivas. O ISS se insere no sistema dos impostos sobre a circulação de riquezas, donde se conclui que incide sobre o serviço enquanto objeto de circulação econômica”. (p. 359-360).

²⁹⁴ LARENZ, Karl. *Op.cit.*, p.501.

²⁹⁵ ROSS, Alf. *Op.cit.*, p.141-142.

²⁹⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Op.cit.*, p.35.

decisão do juiz.

Uma terceira teoria rejeita a tese de que o conceito constitucional seria vazio, bem como a tese de que o conceito teria apenas um núcleo mínimo, concluindo que o conceito possuiria conteúdo integral. Dessa forma, amplia-se o controle jurisdicional sobre as manifestações legislativas, deslocando a discussão sobre a materialidade tributária do campo legislativo, para o constitucional. Uma vez encerrado na Constituição o conteúdo da hipótese de incidência, a competência legislativa fica bastante reduzida ao sentido preconcebido.

Nesse diapasão, surge a dúvida sobre como identificar o conteúdo da materialidade constitucional, o que será melhor analisado nos pontos seguintes.

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal parece predominar essa terceira corrente. Diversas vezes, o Tribunal afirmou que os conceitos contidos nas regras constitucionais de competência não podem ser alterados pelo Legislativo, nem pelo Executivo. Foi o que ocorreu no caso do conceito de mercadoria na importação por pessoa física²⁹⁷, da inconstitucionalidade da contribuição social sobre fontes diversas da folha de salários²⁹⁸ e sobre a receita bruta ou faturamento²⁹⁹.

Nesses julgados, o Ministro Gilmar Mendes envidou esforços, sem sucesso, para convencer o Pleno de que as regras de competência seriam normas abertas que atribuiriam ao legislador o poder de dinamicamente escolher um dos seus múltiplos sentidos. Contudo, a Corte utilizou de uma fundamentação conceitual e subsuntiva, atendo-se aos sentidos já empregados pelo ordenamento ou pela linguagem ordinária. É por isso que Humberto Ávila observa que, diversas vezes, “[...] o Tribunal decidiu que, tendo a Constituição utilizado um conceito, diretamente ou indiretamente pela incorporação de conceito de Direito Privado ao ordenamento constitucional, não pode o legislador infraconstitucional afastar-se dele”³⁰⁰.

5.2 Teorias sobre a adoção de conceitos preexistentes pelos enunciados constitucionais de competência tributária

Uma vez enfrentada a questão da existência de conceitos constitucionais autônomos,

²⁹⁷ Recurso Extraordinário 203.075-9, Relator Ministro Maurício Corrêa. Julgamento em 5 ago.1998.

²⁹⁸ Recurso Extraordinário 166.772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12 maio1994. Ver também: Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.102-2/DF, Relator Ministro Maurício Corrêa. Julgamento em 5 out.1995.

²⁹⁹ Recurso Extraordinário 346.084/PR, Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em 9 nov. 2005.

³⁰⁰ ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.221.

cumpra avaliar o grau de comprometimento da Constituição perante os significados usuais dos signos por ela adotados.

A Constituição, ao incorporar um signo³⁰¹, pode adotar um significado distinto do usualmente já empregado. Essa modificação de sentido geralmente ocorre tacitamente, o que dificulta sua identificação.

Essa dúvida surge quando o signo é ambíguo, ou seja, aponta para dois conceitos ou mais. Nesse caso, há duas linhas hermenêuticas principais³⁰²: a que defende uma autonomia extremada do direito tributário, dotado de conceitos autônomos; e uma que advoga o primado do direito privado, de modo que a Constituição incorporaria conceitos infraconstitucionais preexistentes.

Essa dicotomia decorre de uma contradição entre duas correntes históricas acerca da autonomia do direito tributário: a da interpretação econômica e a do primado do Direito Privado.

5.3 A interpretação econômica do fato gerador e a autonomia do direito tributário

A interpretação econômica³⁰³ rejeitava conceitos prévios, afirmando que os signos tributários possuiriam significação específica. Com isso, consagrava-se a autonomia do direito tributário³⁰⁴.

Essa primeira teoria serviu para duas linhas hermenêuticas antagônicas: a mutação *a priori* dos conceitos e a desconsideração *a priori* de formas jurídicas.

Pela mutação *a priori* de conceitos³⁰⁵, o Direito Constitucional Tributário, por ser autônomo e hierarquicamente superior, seria dotado de conceitos próprios, livres de preconceitos usuais. Pretendendo dar uma resposta apriorística à atividade hermenêutica, essa linha de argumentação partia da certeza absoluta de que o conceito da regra de competência

³⁰¹ Signo não se confunde com conceito. Conceito é a ideia a que o signo remete, com a finalidade de viabilizar a aplicação de uma norma. Nesse sentido, confira-se: SAUSSURE, Ferdinand de. *Op.cit.*, p.81.

³⁰² VELLOSO, Andrei Pitten. *Op.cit.*, p. 52.

³⁰³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p.65.

³⁰⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: 1982, p.63.

³⁰⁵ LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. *In*: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p.64.

não teria qualquer compromisso com os sentidos usuais antes adotados. Logo, poderia captar qualquer riqueza que se assemelhasse ao conteúdo econômico do fato descrito no enunciado.

Segundo Alfredo Augusto Becker³⁰⁶, a transposição de um conceito comum para o mundo jurídico levaria sempre à sua deformação, de modo que o conceito jurídico seria necessariamente autônomo e distinto do conceito comum, gerando uma inevitável tensão entre norma e realidade social.

De fato, é possível que os conceitos ganhem essa autonomia, mas não se pode tomá-la como presunção absoluta. Nem sempre pode se sustentar uma modificação do conceito. Por exemplo, não há como se supor que o conceito comum de derivados de petróleo seja modificado pela sua mera juridicização no artigo 155 da Constituição. Caso contrário, chegar-se-ia aos mesmos efeitos da tributação por analogia, por alargar demasiadamente o conceito para atingir outras situações, sob o pálio da pretensa autonomia.

A segunda teoria, da desconsideração *a priori* das formas jurídicas³⁰⁷, ressalta a intenção econômica do negócio, e não a forma jurídica adotada pela livre iniciativa. Ou seja, as hipóteses de incidência seriam constituídas por fatos econômicos de conteúdo jurídico, e não por fatos jurídicos de conteúdo econômico. Essa linha também dá especial relevo ao método teleológico, tendo como principal objetivo a captação da capacidade contributiva.

O risco é que, desdenhando-se totalmente da forma jurídica, pode acabar-se tributando por analogia, sob o pálio da isonomia econômica.

Nesse ponto, o uso deturpado da teoria dos tipos não deve servir à tributação por analogia. Antes, o uso apropriado da estrutura tipológica há que respeitar os limites do texto.

Com efeito, a tese da consideração econômica do fato gerador foi rejeitada no passado por ter servido ao alargamento excessivo da regra de incidência, na finalidade arrecadatória de buscar a capacidade contributiva fora dos limites do texto legal, gerando os mesmos efeitos da tributação por analogia. Com isso, os juristas deixaram de fortalecer a autonomia do direito tributário, para buscar suas ligações com os demais ramos do direito, assimilando significações de outras áreas.

5.4 Primado do direito privado: a incorporação *a priori* de conceitos preexistentes no ordenamento

³⁰⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 2002, p.79.

³⁰⁷ JARACH, Dino. **O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p.119.

Pelas razões ressaltadas no item anterior, a doutrina e jurisprudência nacionais seguem, predominantemente, o primado do direito privado, incorporando no direito tributário os conceitos jurídicos usuais³⁰⁸. Isso empobrece a autonomia deste último, motivo pelo qual há doutrinadores que chegam a considerá-lo um direito de superposição³⁰⁹, composto de conceitos infraconstitucionais preexistentes³¹⁰.

Nessa linha, formou-se a tese da incorporação *a priori* de conceitos preexistentes. Parte-se da certeza de que a Constituição, ao empregar um signo, acolheu o significado correspondente do direito infraconstitucional preexistente.

Inúmeros precedentes da nossa Corte Constitucional podem ser citados nesse sentido. Por exemplo, já se decidiu que o ISS não incidiria sobre a locação de guindastes, por não se enquadrar no conceito clássico das obrigações de direito civil, que encerra o conceito de serviço como uma obrigação de fazer³¹¹.

Semelhantemente, na ocasião da declaração de inconstitucionalidade da incidência da contribuição social sobre autônomos e administradores, o Supremo Tribunal Federal adotou o conceito preexistente de folha de salários do direito do trabalho, negando a autonomia do conceito tributário³¹².

Um terceiro caso seria o do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros - IOF sobre os saques em cadernetas de poupança. Nesse caso, o Supremo Tribunal Federal entendeu que os saques não corresponderiam ao conceito de operação de crédito da legislação comercial e civil³¹³.

Em todos esses precedentes, o Supremo Tribunal Federal, apoiado na doutrina nacional, acolheu conceitos preexistentes de outros ramos do direito para preencher o sentido das normas constitucionais de competência tributária, o que acaba negando a autonomia do direito tributário desde o seu nascedouro. Desde as materialidades das hipóteses de incidência, encerradas em normas constitucionais de competência, o guardião da Constituição atrela o direito tributário aos sentidos preexistentes.

³⁰⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e aplicação das leis tributárias**. São Paulo: José Buschatsky, 1974, p.49.

³⁰⁹ MOREIRA, André Mendes; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do novo código civil no direito tributário *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.197-250.

³¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003, p.13.

³¹¹ Recurso Extraordinário nº 116121-3/SP, Relator Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 11 out.2000.

³¹² Recurso Extraordinário nº 166772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12 maio.1994.

³¹³ Recurso Extraordinário nº 232467-5/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em 29 set.1999.

Contudo, nem sempre é assim. O próprio Supremo Tribunal Federal não se mantém fiel a esses postulados, tendo já manifestado a impossibilidade de reconhecer o império do direito privado em todos os casos. Por exemplo, na ocasião do julgamento da constitucionalidade da incidência do IOF sobre operações de *factoring*³¹⁴, o STF admitiu que a enumeração dos títulos mobiliários da Lei 6.385/76 seria meramente exemplificativa, não se atendo ao conceito preexistente desses títulos. Com isso, reconheceu que o direito tributário poderia possuir conceitos próprios.

Como visto no capítulo anterior, essa contradição está explicitada dentro do próprio Código Tributário Nacional, cujos artigos 109 e 110 apresentam aparente contradição³¹⁵. Pelo artigo 109, o Direito Privado serve para definição, conteúdo e alcance do direito tributário infraconstitucional. De outro lado, segundo o artigo 110, os conceitos constitucionais não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, sobretudo para ampliar competências, em respeito à superioridade hierárquica da Constituição.

Contudo, o artigo 110 não pode servir como argumento para o primado absoluto do direito privado, até porque o Código Tributário Nacional não pode limitar a interpretação da Constituição, por razões hierárquicas.

5.5 Conciliação entre as teorias anteriores: incorporação *prima facie* dos conceitos preexistentes e o problema de se atribuir peso em abstrato aos métodos de interpretação

Diante dessa falta de coerência, surge uma terceira corrente que busca conciliar as duas anteriores: a tese da incorporação *prima facie* dos conceitos preexistentes, pautada na teoria de L. Berliri³¹⁶. Afasta-se de ambos os extremos: a autonomia absoluta do direito tributário, e, de outro lado, o primado do direito privado.

Explica-se. As prioridades estabelecidas de maneira *prima facie* não possuem definitividade, mas admitem argumentos contrários, criando um ônus argumentativo para o intérprete³¹⁷. Dessa forma, rejeitam-se teses apriorísticas, substituindo-as por presunções relativas que guiam a atividade hermenêutica, sem conferir de antemão certezas absolutas.

³¹⁴ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1763-8/DF, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento em 20 ago.1998.

³¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Op.cit.*, p.188.

³¹⁶ BERLIRI, Luigi Vittorio. *Op.cit.*, p.124.

³¹⁷ ALEXY, Robert. *Op.cit.*, p.60.

E a presunção de que se parte é esta: a da prevalência do sentido usual. Segundo o autor, deve-se presumir que a Constituição não rompeu com o sentido usual do termo – muito embora ela possa fazê-lo, implícita ou explicitamente.

Em primeiro lugar, se o termo possui um significado técnico-jurídico e outro corrente, presume-se que foi utilizado no sentido técnico, em respeito à unidade do ordenamento. Caso contrário, teríamos que admitir que a Constituição cometeu uma impropriedade no uso da linguagem, o que não se pode admitir, tendo em vista o intenso debate político da Constituinte e o caráter científico do direito.

Assim, havendo um uso corrente e um uso jurídico do conceito, a teoria da incorporação *prima facie* presume pela adoção do conceito jurídico, por força do princípio da unidade do ordenamento. É que, sendo a Constituição um documento jurídico, deve-se presumir que seus termos correm no contexto jurídico. Ainda que, a princípio, haja uma polissemia na palavra, o contexto pode afastar os demais significados.

Em segundo lugar, o conceito jurídico deve ser extraído, a princípio, da legislação preexistente. Considerando a continuidade da linguagem, cujos signos constituem convenções tradicionais, há de se supor que os significados da Constituição mantenham alguma coerência com o passado. Por isso, presume-se que a Constituição adotou os conceitos infraconstitucionais já existentes, e não que tenha inovado nos sentidos. Com isso, evita-se a formação de conceitos sem fundamentação, pois, amarrando-se aos sentidos já existentes, limita-se a atividade do intérprete.

Dessa forma, antes de se supor que a Carta tenha criado um novo conceito para um determinado signo, a mencionada teoria propugna que se pesquise o conceito no direito infraconstitucional para verificar se ele foi acolhido pela Constituição. Descartada essa hipótese, pode-se acolher um sentido autônomo eventualmente inaugurado pela Constituição.

É possível que a Constituição não incorpore o conceito preexistente, seja ele comum ou jurídico, e inaugure um novo significado para o signo utilizado em seu texto, consagrando a autonomia do direito tributário, em detrimento do primado do direito privado. A principal crítica feita à incorporação de conceitos preexistentes reside no esvaziamento da superioridade hierárquica da Constituição, levando à interpretação da Constituição conforme a lei.

Realmente, uma total dependência do sentido preexistente poderia enfraquecer a força normativa da Constituição, por ser lida conforme atos infraconstitucionais. Mas não é o que se tem na tese da incorporação *prima facie*. A prevalência defendida pela tese é mera presunção relativa, afastável na interpretação em cada caso. Não se ignora que a própria superioridade

normativa da Constituição lhe permita inaugurar um novo sentido ao termo.

Com efeito, a teoria da incorporação *prima facie* dos conceitos preexistentes é um critério para o início da interpretação, e não para seu fim. Parte de uma presunção a ser enfrentada pelo intérprete, sem a pretensão de apresentar uma resposta apriorística³¹⁸.

Entretanto, duas críticas podem ser feitas a essa teoria. Primeiro, o argumento de que a Constituição teria utilizado conceitos primordialmente jurídicos pode ser facilmente derrotado.

Aliás, há quem defenda exatamente o contrário, com base em motivos bastante razoáveis. Em seu voto, proferido nos autos do RE 166.772-9³¹⁹, acerca da contribuição sobre remuneração dos autônomos e administradores, o Ministro Carlos Velloso sustentou a preferência do sentido usual, porque a Constituição é voltada para o povo. O discurso jurídico é excludente e até elitista.

Entretanto, o que se defende neste trabalho não é uma coisa, nem outra. A pluralidade metodológica recomenda a convivência harmônica dos sentidos. Não há hierarquia entre os métodos, mas a interpretação se dá mediante um procedimento único, que utiliza de todos os métodos a um só tempo.

Dessa forma, coexistindo um sentido jurídico e outro extrajurídico, não há razão para que o jurídico parta na frente. Ambos devem possuir o mesmo peso, a princípio. Somente o contexto pode determinar uma diferença de importância.

Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro ressalta que somente a interação dos demais métodos de interpretação em concreto pode chegar à conclusão do sentido adotado, tudo a depender do contexto. Isso porque, “se o legislador pretende regular relações jurídicas diversas, é preciso buscar nos outros métodos o significado da expressão em cada situação por ele vislumbrada”³²⁰.

O autor exemplifica com o termo “proventos”, empregado pela Constituição tanto para designar o rendimento para fins do imposto de renda, contexto em que empregou o sentido comum, como para o benefício previdenciário auferido pelos servidores públicos inativos, que

³¹⁸ Canotilho oferece outra proposta: o esgotamento de todas as possibilidades interpretativas da Constituição antes de se pesquisar os conceitos pré-constitucionais. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 410. Contudo, Andrei Pitten Velloso critica, pois não haveria como se obter um conceito constitucional completamente desvinculado do direito infraconstitucional e, somente em caso de insucesso nessa empreitada, considerar o conceito do direito privado. Deve o conceito preexistente ser levado em conta desde o início da interpretação, o que não impede que haja o esgotamento das possibilidades de significação que o texto oferece. VELLOSO, Andrei Pitten. *Op.cit.*, p. 267.

³¹⁹ Recurso Extraordinário nº 166772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12 maio 1994. Entretanto, prevaleceu na Corte a concepção técnica.

³²⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op.cit.*, p.103.

corresponde ao sentido técnico utilizado pelo direito previdenciário e pelo direito administrativo.

Da mesma forma, critica-se a prevalência do sentido adotado pela legislação preexistente. A adoção de presunções hermenêuticas em abstrato, ainda que em caráter meramente *prima facie* (derrotável) é incoerente com a máxima de que a interpretação depende do contexto. Isso porque é criado para o intérprete um ônus argumentativo a ser vencido, antes mesmo do conhecimento do objeto da interpretação. É justamente por isso que a interpretação é uma atividade que apenas deve se verificar em concreto.

5.6 Metodologia de Karl Larenz: o sentido literal possível, a partir do contexto de significado e dos usos linguísticos

Diante desse impasse, a resposta está na interpretação da própria Constituição, que se abre para uma pluralidade de métodos hermenêuticos. Deve-se retornar à base empírica da interpretação³²¹: o enunciado constitucional, rejeitando-se concepções apriorísticas. O enunciado constitucional possui hierarquia superior e alguma autonomia, de modo que há casos em que o conceito constitucional não corresponde ao conceito do direito privado. O texto é o início e o fim da interpretação, ponto de partida e de chegada. Não se pode limitar a atividade interpretativa por meio de teses apriorísticas e absolutas.

Por outro lado, a segurança jurídica recomenda o estabelecimento de parâmetros objetivos de interpretação. Karl Larenz propõe a fórmula do “sentido literal possível”³²².

A principal crítica realizada contra a interpretação econômica consiste na ampliação exacerbada do sentido literal. Buscar a capacidade econômica fora dos limites textuais, já na primeira etapa da interpretação, chegaria sub-repticiamente aos mesmos efeitos da tributação pela analogia³²³. Para evitar isso, deve-se, a princípio, usar o sentido empregado no direito privado. Por exemplo, a locação no direito tributário deve ser a mesma locação do direito civil. Somente em casos excepcionais deve se utilizar um sentido especial para o direito tributário.

³²¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op.cit.*, p.309.

³²² É entendido como o “significado de um termo ou de uma cadeia de palavras no uso linguístico geral ou, no caso de que seja possível constatar um tal uso, no uso linguístico especial do falante concreto”. LARENZ, Karl. *Op.cit.*, p.448.

³²³ Por outro lado, pode-se afirmar que não haveria integração nessa fase, mas mera interpretação, pois o sentido já estaria na hipótese de incidência.

Para fixar os lindes textuais, Larenz divide a atividade hermenêutica em duas fases. Na primeira, é estabelecido o sentido literal possível, fixando os limites da interpretação. A fixação de lindes possibilita a própria designação de objeto. É que não há interpretação sem objeto a ser interpretado. Consequentemente, não há interpretação sem limites.

Para determinar o sentido literal, Larenz se baseia nos usos linguísticos. Estes não dizem respeito a todos os usos possíveis do termo em qualquer linguagem, mas sim aos usos específicos em concreto. Um mesmo signo pode variar de sentido, a depender do contexto. Por isso, é fundamental observar o contexto do significado.

A depender do contexto, os usos podem ser divididos em gerais, jurídicos gerais e jurídicos especiais. Ainda, podem ser preexistentes à Constituição, estabelecidos pela própria Constituição ou resultados de mutação constitucional.

Por exemplo, o sentido literal possível do conceito tributário de “serviços de qualquer natureza”, dentro do contexto de significado, não abrange todos e quaisquer serviços, pois estão excluídos os serviços contidos no ICMS, IPI e IOF.

O contexto também permite a exclusão de significados que, muito embora pudessem ser admitidos a princípio, não concordem materialmente com outras disposições. Por exemplo, o STF declarou inconstitucional o IPVA sobre embarcações e aeronaves porque, muito embora pudessem ser extraídos da expressão “veículos automotores”, contrastavam com outro dispositivo de repartição de receita que prevê a transferência do imposto para o município em que o veículo estiver licenciado, o que só condiz com veículos de propulsão terrestre³²⁴.

Ressalve-se que o exame do contexto não é integrado pelos princípios. Como se verá adiante, Larenz avalia os princípios apenas no critério teleológico, no segundo momento da interpretação, de forma mais mediata. Caso contrário, haveria abusiva influência dos princípios na determinação do âmbito semântico das regras, o que muitas vezes ocorre nas decisões judiciais, e não resiste a críticas.

Portanto, o sentido literal possível é extraído com base nos usos linguísticos específicos, os quais dependem do contexto de significado.

5.7 Escolha dentre as opções admitidas pelo sentido literal possível: utilização do critério teleológico

³²⁴ Recurso Extraordinário nº 134509 / AM, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 29 maio.2002.

A identificação dos usos linguísticos pelo contexto de significado é a primeira etapa do método de Larenz. Caso se chegue a diversos sentidos possíveis, parte-se para a segunda fase. Nesta, é eleita uma das variantes de significado possível. Para a escolha dentre as opções admitidas pelo sentido literal possível, são utilizados argumentos teleológicos.

Os critérios teleológicos, na metodologia de Larenz, são de duas naturezas. Uma subjetiva, que consiste no elemento histórico, a intenção do legislador no momento da edição do enunciado. Outra objetiva, composta pela estrutura do âmbito material regulado (dados factuais acerca da natureza das coisas objeto da norma) e pelos princípios ético-jurídicos (contexto jurídico-valorativo)³²⁵.

O elemento subjetivo vai além da mera vontade histórica do legislador. Envolve projetos, atas de comissões, exposições de motivos, debates parlamentares, razões de veto, histórico da legislação, para conhecimento da intenção reguladora e dos fins do legislador.

Por exemplo, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2/DF³²⁶, o voto do Ministro Celso Mello considerou inconstitucional a contribuição previdenciária dos inativos e pensionistas com base nos debates parlamentares. Outro exemplo foi o julgamento do Recurso Extraordinário nº 134509-8, no qual o voto do Ministro Francisco Rezek se baseou no histórico do IPVA e considerou que a tributação das embarcações e aeronaves sempre foi clara nas constituições anteriores e o IPVA veio substituir a antiga taxa rodoviária.

Quanto ao aspecto teleológico-objetivo, na análise do contexto valorativo, não se pode dar primazia à justiça, nem à segurança, sob pena de incidir no *in dubio pro fisco* ou *in dubio contra fiscum*. A teleologia da norma não pode ser a finalidade arrecadatória, nem a consideração econômica, sob pena de ofensa à justiça tributária e à capacidade contributiva. De outro lado, exige-se uma certeza e previsibilidade no direito tributário, de modo que “não pode o juiz, tampouco, simplesmente sobrepor-se à decisão valorativa do legislador a ela subjacente”³²⁷.

A verdadeira teleologia, portanto, reside no respeito ponderado aos princípios constitucionais, tais como capacidade contributiva e isonomia.

Dentro do critério teleológico, reside uma pequena divergência. Uma teoria hermenêutica subjetiva valorizaria o elemento histórico, ao passo que uma teoria objetiva

³²⁵ LARENZ, Karl. *Ibid.*, p.445.

³²⁶ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2/DF, Relator Ministro Celso Mello. Julgamento em 30 set. 1999.

³²⁷ LARENZ, Karl. *Ibid.*, p.493.

enfanzaria os elementos objetivos. A maioria da doutrina³²⁸ critica a prevalência dada ao critério teleológico-subjetivo, pois o objeto a ser interpretado é o texto, e não a vontade do constituinte. O legislador se vincula ao ordenamento posto. Dessa forma, haveria uma prevalência *prima facie* dos critérios literais, sistemáticos (contexto de significado) e sistemático-teleológicos (teleológico-objetivos, formados pelos princípios) sobre os argumentos genéticos e históricos (teleológico-subjetivos). Segundo Luís Roberto Barroso³²⁹, deve-se dar primazia aos critérios sistemático e teleológico-objetivo perante o subjetivo.

Outro cuidado importante que se deve ter na utilização do critério teleológico é o respeito aos limites do texto. O intérprete deve ter cuidado para não transbordá-lo, até mesmo sob o pretexto de aplicar um princípio, pois aí criaria um suposto direito, em vez de interpretá-lo³³⁰. Por exemplo, no Agravo em Recurso Extraordinário nº 205.355/DF³³¹, o Supremo Tribunal Federal criou uma cláusula de exceção numa imunidade, realizando redução teleológica³³², afastando a regra da imunidade do FINSOCIAL sobre operações envolvendo minerais (art. 155, §3º, CF), porque dispensar as empresas de mineração do custeio da seguridade social ofenderia a capacidade contributiva e a igualdade.

A decisão é criticável, pois extrapolou do âmbito da interpretação para alargar os limites do texto de regra de competência com base num princípio. Ademais, olvidou-se que a universalidade do custeio da seguridade é limitada pela própria regra de competência. Antes tivesse se valido apenas do outro argumento, segundo o qual as operações com minerais não se confunde com faturamento das empresas.

Dessa forma, a teleologia está adstrita aos limites possíveis do texto.

Em suma, a metodologia de Larenz propõe as seguintes etapas na interpretação³³³: (1º) identificar o sentido literal possível; (2º) delimitar o sentido literal possível pelo contexto de significado; (3º) se restarem opções, adotar o critério histórico-teleológico; (4º) se ainda restarem opções, resolver pelo critério teleológico-objetivo.

³²⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op.cit.*, p.1.145. ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista de Direito Tributário**, v.79, 2001, p. 143. VELLOSO, Andrei Pitten. *Op.cit.*, p.218.

³²⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Op.cit.*, p.118-119.

³³⁰ “Em todos os casos em que os tribunais sublinhem que o sentido e o escopo de um preceito prevalecem sobre um teor literal linguisticamente inequívoco e que a interpretação não está limitada pelo sentido literal, trata-se, na verdade, sempre que o resultado não se situe, pois, nos marcos do sentido literal linguisticamente possível, de integração de lacunas, de analogia ou de redução teleológica”. LARENZ, Karl. *Op.cit.*, p.454.

³³¹ Agravo em Recurso Extraordinário nº 205.355/DF, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 1 jul.1999.

³³² Redução teleológica consiste na introdução de uma cláusula de exceção numa regra com base num princípio. ALEXY, Robert. *Op.cit.*, p.100.

³³³ LARENZ, Karl. *Op.cit.*, p.486-487.

5.8 Utilização cuidadosa dos princípios na interpretação

Como visto, na identificação do uso linguístico específico, surge a dúvida sobre o peso que deve ser dado aos princípios. A teoria dos princípios teve o mérito de reconhecer sua normatividade, mas isso não pode menoscar a força vinculante das regras. Embora se possa imaginar que, num conflito, os princípios prevaleçam sobre as regras – por constituírem disposição fundamental que se irradia sobre o ordenamento, servindo de critério para sua compreensão e de fundamento para as próprias regras³³⁴ –, a doutrina vem acentuando que as regras merecem prevalecer³³⁵.

É que, além das razões materiais que as sustentam, as regras privilegiam a segurança jurídica, tendo em vista que, como “veiculam efeitos determinados, pretendidos pelo legislador de forma específica, as regras contribuem para a maior previsibilidade do sistema jurídico”³³⁶. Caso contrário, todo conflito envolvendo regras seria reconduzido a um mero conflito de princípios, esvaziando a força normativa autônoma das regras.

Destarte, constituindo o resultado da ponderação já realizada pelo legislador entre os diversos princípios, as regras já possuem um antecedente e um consequente predefinidos, diferentemente dos princípios, que em cada caso podem reclamar uma solução distinta.

Com efeito, uma decisão pautada em princípios demanda um ônus argumentativo ainda maior, para justificar sua incidência em determinado antecedente, bem como a aplicação de certo consequente.

Geralmente, os princípios apontam para a tributação de fatos que possuam relevância econômica, em decorrência da igualdade e da capacidade contributiva. É que a medida de discriminação eleita pela tributação, qual seja, a capacidade contributiva, constitui mandado de otimização que recomenda a incidência de tributo tão maior quanto for a demonstração de riqueza do contribuinte, o que se convencionou denominar de efeito positivo da capacidade contributiva³³⁷.

³³⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.747 e ss.

³³⁵ BARCELLOS, Ana Paula de. *Op.cit.*, p.165. ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.84. Destaca-se uma exceção: quando a aplicação da regra atingir o núcleo essencial do princípio, o qual possui natureza de regra. BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2008, p.66-68.

³³⁶ *Ibid.*, p. 70.

³³⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2002, p.53.

Entretanto, em primeiro lugar, deve ser rechaçado o argumento segundo o qual todas as manifestações de capacidade contributiva devem ser passíveis de tributação. Isso subverteria a rigidez da discriminação de competências, e desconsideraria seu fechamento horizontal. Como visto, a amplitude do nosso sistema é total, inexistindo abertura horizontal, pois a Constituição esgota a disciplina de competências, antevendo inclusive competências residuais. Se a Constituição não regula a competência, é porque ela simplesmente não existe.

Em segundo lugar, os princípios não podem garantir, por si sós, a prevalência de qualquer conceito pré-constitucional, tanto é que não são determinantes dentro da metodologia de Larenz, como visto no item anterior. Apenas contribuem para a determinação do conceito incorporado, dentro da metodologia de identificação do sentido literal possível, pelos usos linguísticos do contexto de significado e, se for o caso, os critérios teleológicos.

Dessa forma, os princípios não devem ser os primeiros elementos a ser considerados. Viu-se que, para Larenz, os princípios são analisados numa etapa posterior à da identificação do sentido literal possível, no âmbito dos critérios teleológicos. Por exemplo, na interpretação dos vocábulos “empregadores” e “folha de salários”, não se deve partir diretamente para o princípio da universalidade do custeio da seguridade social, como pretenderam alguns votos³³⁸, o que levaria à adoção do significado mais amplo.

Logo, os princípios, por constituírem critério teleológico-objetivo, não são determinantes. Muito embora se reconheça a importância dos princípios na interpretação das regras³³⁹, a ponderação dos princípios não tem o condão de dar uma resposta definitiva sobre o conceito. É apenas um dos elementos que contribuem com a atividade interpretativa, mas não é decisiva.

5.9 A eficácia do princípio da capacidade contributiva no contexto da jurisprudência dos valores

O papel da capacidade contributiva na interpretação deve ser avaliado no contexto da reaproximação do sistema tributário aos valores da justiça e da igualdade.

A jurisprudência dos conceitos, de índole positivista normativista, reduzia o fenômeno

³³⁸ Recurso Extraordinário 166.772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12 maio 1994.

³³⁹ A doutrina americana utiliza o método conhecido como “definitional balancing”, por meio do qual determina o âmbito de aplicação das normas constitucionais a partir dos princípios. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op.cit.*, p.1164.

jurídico à norma, dando pouca importância aos valores. Separando-se o direito e a moral, os valores, inclusive a justiça, só importavam se estivessem positivados numa norma.

Consequentemente, entronizaram-se a tipicidade fechada e o método sistemático, com a subordinação do direito tributário aos conceitos de direito privado, em detrimento da realidade econômica subjacente, o que facilitava a elisão fiscal.

A essa altura, a tipicidade fechada colaborou para a iniquidade do nosso sistema tributário. A fim de atender aos reclames arrecadatários, e diante do distanciamento dos valores no positivismo formalista, a legislação tributária pautava a escolha dos fatos geradores dos tributos na menor possibilidade de planejamento fiscal, mais do que na capacidade contributiva. Com isso, a legislação tributária se afastou do ideal de justiça fiscal.

Por sua vez, na era da jurisprudência dos interesses, o paradigma hermenêutico residia na finalidade arrecadatória do Estado. A vontade do legislador cedeu aos interesses que motivaram a criação da norma, identificados pelo julgador. A norma deu lugar a um dado fático, qual seja, os interesses sociais, defendidos por diferentes correntes filosóficas. Sob a perspectiva utilitarista, a solução juridicamente correta seria aquela que garantisse a felicidade do maior número de pessoas, valorizando os efeitos econômicos de uma conduta.

As grandiosas despesas públicas, necessárias para atender os compromissos do Estado de Bem-Estar Social, eram rateadas entre os contribuintes, sem se atentar para o ideal de justiça fiscal. A preocupação com a justiça residia no fornecimento de prestações positivas, e não na arrecadação de receita.

No direito tributário, isso se manifestou por meio da interpretação econômica do fato gerador. Entronizava-se o método teleológico sobre os demais, por meio principalmente da capacidade contributiva.

Por fim, a jurisprudência dos valores, afinada com o pós-positivismo e com a virada kantiana, rompeu com o positivismo, tanto o de cunho normativista (jurisprudência dos conceitos), como o de índole sociológica (jurisprudência dos interesses), reaproximando-se o direito e a moral, por meio do resgate da teoria dos direitos fundamentais e da justiça.

Repudiando-se a aplicação apriorística de qualquer método, prefere-se uma pluralidade metodológica. Abandona-se o dogma de haver um único intérprete, que já foi o legislador, na jurisprudência dos conceitos, e o julgador, na dos interesses, para consagrar a pluralidade de intérpretes, o que inclui, além das figuras anteriores, todos os agentes sociais e estatais.

Hoje, a reaproximação de valores como o da justiça fiscal impõe a investigação de quanto cada cidadão pode contribuir com a manutenção do Estado, sob pena de sacrifício de

parcelas indispensáveis à dignidade humana. Seria um contrassenso custear as prestações estatais com recursos próprios de parcelas básicas do cidadão, cuja manutenção também é dever do Estado. Se o Estado tem a obrigação de fornecer o mínimo existencial ao cidadão, não pode daí extrair receita. É, inclusive, mais econômico relegar ao cidadão a administração dessas necessidades com seus próprios recursos³⁴⁰.

Dessa forma, a capacidade contributiva, modernamente, se funda em valores como o da igualdade. É o *discrimen* que justifica a diferenciação da carga tributária entre os contribuintes.

Nesse contexto, a capacidade contributiva desponta como princípio norteador da justiça fiscal, servindo tanto para justificar a igualdade entre os contribuintes, como para balizar a relação destes com o Estado.

O princípio impõe dois comandos. O legislador somente pode escolher um fato gerador que constitua um signo presuntivo de riqueza. Além disso, deve graduar a tributação de acordo com essa grandeza.

5.10 A função hermenêutica da capacidade contributiva

A capacidade contributiva não é dirigida apenas ao legislador, mas também ao intérprete.

Como a finalidade da tributação reside na arrecadação dos recursos para o custeio das despesas do Estado, a capacidade contributiva norteia o método teleológico, de modo a guiar o intérprete para o sentido que melhor privilegie os fins desse princípio. Havendo mais de uma interpretação plausível, deve prevalecer a que melhor satisfaça esses imperativos.

Considerando que a finalidade da norma é arrecadar receita conforme a riqueza do contribuinte, a interpretação não pode destoar da consideração econômica da realidade, eis que é mais importante o conteúdo econômico dos atos praticados do que a forma ou nomenclaturas adotadas pelo sujeito.

Nesse sentido, seria despicienda a orientação do artigo 108 do Código Tributário

³⁴⁰ “O princípio da capacidade contributiva não investiga o que o Estado e comunidades podem fazer pelo cidadão isolado, senão o que o cidadão isolado, com base na sua capacidade contributiva, pode fazer por seu Estado e sua comunidade”. TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p.64.

Nacional, que desconsidera, na interpretação do fato gerador, a validade jurídica dos atos praticados e dos efeitos efetivamente ocorridos. Esse comando, que esvazia a interpretação civilística, já decorreria dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva³⁴¹.

Esse raciocínio, veja-se, não leva à interpretação econômica do fato gerador, própria da teoria causalista, mas confere importância ao critério econômico na interpretação, dentro dos limites do texto normativo. A diferença é que aquela teoria buscava a capacidade contributiva fora da literalidade da norma, ao passo que a reaproximação dos valores restringe a tributação aos lindes do enunciado e ainda os informa pela preservação da dignidade do contribuinte. A preocupação, hoje, não reside mais na arrecadação, mas sim na igualdade e na justiça.

A consideração econômica do fato gerador, observa Ricardo Lodi Ribeiro³⁴², é uma consequência da utilização do método teleológico de interpretação. Dentro do sentido literal possível, o intérprete deve optar pelo sentido que privilegie os valores fundamentais do sistema tributário, notadamente a igualdade e a justiça fiscal, os quais dependem da utilização da capacidade contributiva como fator de gradação e justificação da incidência tributária, salvo quando outros princípios precisem ser ponderados, tais como a praticidade administrativa e a extrafiscalidade.

Tal desiderato demanda a análise da realidade econômica do negócio praticado pelos contribuintes, mais importante que a forma ou o *nomen juris* por eles adotados. O contribuinte não pode se furtar dos efeitos tributários do conteúdo do ato praticado simplesmente em virtude da forma empregada. Nesse sentido, a valorização da igualdade e da capacidade contributiva combate a elisão fiscal. Essa deve ser a finalidade da norma tributária.

Viu-se que, na metodologia de Larenz, a teleologia da norma está ligada aos dados factuais da realidade, ou seja, à estrutura do âmbito material regulado, que pode ser simplesmente associado à natureza das coisas. Nesse sentido, é imprescindível investigar a essência dos atos praticados, pouco importando a forma adotada. Por essa razão, Ricardo Lodi Ribeiro acentua que há uma íntima relação entre o método teleológico e o combate à elisão³⁴³.

Nessa perspectiva, a elisão abusiva pode ser combatida pela própria interpretação. A prática de um ato que possui a mesma essência do ato previsto na norma de incidência deve atrair a tributação, não pela analogia, mas pela verdadeira ocorrência de fato imponible. Para tanto, os mecanismos utilizados pelo contribuinte para enquadrar a realidade econômica em

³⁴¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op.cit.*, p.125.

³⁴² *Ibid.*, p.117-120.

³⁴³ *Ibid.*, p.119.

formatação diversa da lei impositiva merecem ser desconsiderados. É que, entre os resultados possíveis do sentido literal, o intérprete deve adotar aquele que se aproxime dos valores da justiça fiscal, igualdade e capacidade contributiva.

Não se trata de interpretar economicamente o fato gerador, nos moldes da jurisprudência dos interesses, mas sim tributar fato gerador efetivamente ocorrido, reavaliando a realidade, a partir da relevância jurídica do negócio praticado, de modo a corrigir uma “subsunção malograda”³⁴⁴ intentada pelo contribuinte, requalificando o fato concreto à luz da lei de incidência.

³⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Campus, 2012, p.25.

CONCLUSÃO

Conclui-se o presente trabalho com a constatação da necessidade de conservação do espaço de liberdade do Legislativo, que contribui para o preenchimento do sentido do texto constitucional, de modo a reduzir os riscos que o ativismo judicial oferece à democracia.

Desse modo, defende-se a autocontenção judicial na interpretação dos conceitos insertos nos enunciados constitucionais de competência tributária, em especial no que tange ao aspecto material da norma de incidência dos impostos, elemento que melhor caracteriza a repartição de rendas na Constituição.

Viu-se que uma democracia forte depende de instituições que funcionem no exato equilíbrio da tríade de repartição dos poderes, cabendo ao Judiciário apenas corrigir disfunções observadas no desempenho do jogo político pelas maiorias ocasionais. Considerando a pluralidade metodológica da teoria da constituição tributária aberta e o cunho criativo da atividade hermenêutica, não há como se encerrar a interpretação das materialidades apenas na jurisdição constitucional.

É função precípua do Legislativo, e não do Judiciário, exercer a competência tributária pela instituição dos impostos, com base nas materialidades preconizadas pela Constituição. Esse desempenho compreende, também, o poder de interpretar a norma constitucional.

Tendo em vista a indeterminação e a vagueza da linguagem, é natural que os termos utilizados pela Constituição admitam mais de um sentido, a depender do contexto em que se insiram. A subjetividade nessa interpretação abre um espectro relativamente amplo de possibilidades, sendo difícil determinar com precisão um único sentido.

Ao fim, cada intérprete pode dar sua opinião, mas não há ninguém que detenha o monopólio da hermenêutica constitucional, tampouco o poder de dar a última palavra sobre um suposto sentido preexistente no texto. Pelo contrário: deve ser reconhecido que a construção do sentido da Constituição é um trabalho dinâmico dos três Poderes e de toda a sociedade, num esforço conjunto que nunca se encerra, e tende a preservar no tempo a melhor decisão. Nesse especial, a teoria dos diálogos constitucionais estimula a participação de todos, no intuito de enriquecer o debate, mantendo-o sempre vivo e atual.

Analisando-se as diversas teorias acerca da existência de conteúdo próprio dos conceitos constitucionais, o trabalho adotou a tese de que os termos textuais possuem um núcleo conceitual mínimo, acompanhado de um espaço marginal, no qual residem as possibilidades de interpretação.

Ainda, foram rejeitadas no presente trabalho critérios apriorísticos, pois a interpretação somente se verifica em concreto, por meio da conjugação de todos os métodos, que terão seu peso determinado pelo contexto.

Ao longo do presente estudo, defendeu-se o papel criativo e decisório da lei impositiva, o que causa certa perplexidade em muitos doutrinadores. Como poderia o legislador preencher o sentido das disposições que limitam seu próprio poder? Alguém pode ser juiz de seus próprios limites?

Uma ponderação pacificou essa questão. O Legislativo não tem arbítrio para dispor sobre o sentido da Constituição, mas verdadeira discricionariedade, diante de mais de uma possibilidade interpretativa, pois a exerce dentro dos limites do texto. Se o Legislativo não pudesse exercer esse juízo, o subjetivismo não seria eliminado, mas emanaria do Judiciário, cujos membros não são eleitos e não gozam de capacidade institucional para avaliar questões técnicas e de macrojustiça.

Se a norma de competência, de um lado, limita e define o poder de tributar, de outro, confere ao Legislativo o próprio poder de instituir o tributo. Neste poder está inserido, naturalmente, o de interpretar a Constituição, pois seria absurdo supor que a lei impositiva estaria adstrita a simplesmente reproduzir as disposições constitucionais, sem qualquer papel criativo. Afinal, o texto constitucional não pode esgotar a infinidade de hipóteses de incidência que a realidade econômica pode trazer.

Assim, os conceitos indeterminados contidos na Constituição conferem uma discricionariedade ao legislador. A lei efetivamente toma uma decisão hermenêutica ao instituir o imposto, adstrita aos limites do texto.

Nesse estágio, o único subjetivismo que resta é o de determinar quais são tais limites semânticos. Para uma postura ativista, esses lindes seriam amplos, pois a norma de competência possuiria um sentido pressuposto a ser declarado pelo julgador. Contudo, para o presente trabalho, esses limites são desenhados a partir da interação entre os poderes e a sociedade.

Retomando a ideia abordada no primeiro capítulo, não há resposta com certezas absolutas preexistentes, mas um processo dinâmico de determinação do conteúdo. Isso em nada ofende a legalidade tributária, cuja dimensão principiológica possui uma aplicação gradual.

REFERÊNCIAS

ACKERMAN, Bruce. **We the people: fundations**. Cambridge: Harvard University Press, 1991.

ALEXY, Robert. **Derecho y razón práctica**. México: Fontamara, 1993.

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Valdéz. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez e escolha**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003.

ARAGÃO, Alexandre dos Santos. **Direito dos serviços públicos**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n.10, p.45-80, 1969.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista de Direito Tributário**, [S.l.], v. 79, p. 163-183, 2001.

_____. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuições na constituição federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética; ICET, 2003. p.308-327.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana.** Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático. **Revista de Direito do Estado**, [S.l.], v. 21, p.123-160, 2011.

_____. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

BARROSO, Luís Roberto. Constituição, democracia e supremacia judicial: direito e política no Brasil contemporâneo. **RDE – Revista de Direito do Estado**, [S.l.], v. 21, p. 82-122, 2011.

_____. **Curso de direito constitucional contemporâneo.** São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Interpretação e aplicação da constituição.** São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **RDE – Revista de Direito do Estado**, [S.l.],v. 13, p. 71-91, 2009.

_____. **Legitimidade da recusa de transfusão de sangue por testemunhas de Jeová: dignidade humana, liberdade religiosa e escolhas existenciais.** [S.l.: s.n., 2010]. Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/testemunhas_de_jeova.pdf>. Acesso em: 27. ago. 2012.

_____. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas.** Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e ambivalência.** Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editora, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** São Paulo: Lejus, 2002.

BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: Brandão Machado (Coord.). **Estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva. p. 1-39, 1984.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição e política: uma relação difícil**. São Paulo: Centro de Estudos de Cultura Contemporânea, 2004.

BICKEL, Alexander. **The least dangerous branch**. *New Haven: Yale University Press*, 1986.

BINENBOJM, Gustavo. **A nova jurisdição constitucional brasileira**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Temas de direito administrativo e constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. **Uma teoria do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

BONDER, Nilton. **A alma imoral**. Rio de Janeiro: Rocco, 2008.

BONIZZATO, Luigi; REIS, José Carlos Vasconcellos dos. **Direito constitucional: questões clássicas, contemporâneas e críticas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

BRANDÃO, Rodrigo. **Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da constituição?** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

BRASIL. **Código civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **Código de processo civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **Código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Constitucionalidade nº 18 MC/DF (Relator Ministro Celso Mello. Julgamento 13 ago.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.102-2/DF, Relator Ministro Maurício Corrêa. Julgamento em 05 out.1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1763-8/DF, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento em 20 ago.1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2/DF, Relator Ministro Celso Mello. Julgamento em 30 set.1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2099 MC / ES. Relator: Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento em 17 dez.1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade-MC 2405/RS. Relator Min. CARLOS BRITTO. Julgamento em 6 nov.2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.860/DF. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em 19 dez.2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.421/PR, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 05 maio2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4357/DF, rel. Min. Ayres Britto. Julgamento em 07 mar.2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389 MC/DF, Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 13 abr.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4413 MC/DF. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 13 abr.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº **580655 AgR / SP, Relator Ministro Eros Grau. Julgamento em 16 maio2006.**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo nº 135.632-4/RS, Relator Ministro Celso de Mello. Julgamento em 10 out.1995.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 304493 / SP, Relator Ministro Humberto Martins. Julgamento em 13 ago.2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Especial nº205.355/DF, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 01 jul.1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº 708/DF. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em 25 out.2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº 758/DF. Relator Ministro Marco Aurelio. Julgamento em 01 jul.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 92.253/SP. Relator Ministro Cunha Peixoto. Julgamento em 29 abr.1980.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, Relator Ministro Octavio Gallotti, julgamento em 11 out.2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, Relator Ministro Octavio Gallotti. Julgamento em 11 out.2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 117.887/SP. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 11 fev1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 134.509/AM, Relator Ministro Marco Aurelio. Julgamento em 29 maio2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 136.215/RJ, Relator Ministro Otavio Gallotti. Julgamento em 18 dez.1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 140.773/SP. Relator Ministro Sydney Sanches. Julgamento em 08 out.1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 144.971/DF. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 13 maio 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 150.755-1/PE, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 18 nov. 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento em 16 dez. 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 153.771/MG. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 20 nov. 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 166.772/RS. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12 maio 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12 maio 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento em 10 nov. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.890/SP, Relator Ministro Celso de Mello. Julgamento em 09 ago. 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 203.075/DF. Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em 05 ago. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 203.075-9, Relator Ministro Maurício Corrêa. Julgamento em 05 ago. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 228.321/RS, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 01 out. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 232.467-5/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em 29 set. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, informativos nº 161 e 437 do STF. Julgamento em 24 ago.2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 273.834/RS. Relator Ministro Celso de Mello. Julgamento em 19set.2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 343.446/SC. Relator: Min. Carlos Veloso. Julgamento em 20 mar.2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 346.084/PR, Relator Ministro Ilmar Galvão. Julgado em 09 nov.2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 351.717-1/PR, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 08 out.2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 357.950/MG, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 09 nov.2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº **361.829/RJ, Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 13 dez.2005.**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 400.479/RJ, Relator Ministro Cezar Peluso. Julgamento em 10 out.2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº **410.715 AgR / SP, Relator Ministro Celso Mello. Julgamento em 22 nov.2005.**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 436.996/SP. Relator Ministro Celso de Mello. Julgamento em 22 nov.2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 466.343/SP, Rel. Ministro Cezar Peluso. Julgamento em 03 dez.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 527.602/SP, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 05 ago.2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 547.245/SC, Relator Ministro Eros Grau. Julgamento em 02 dez.2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 560.626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em 12 jun.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento em 06 fev.2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 565.160 RG/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em 10 nov.2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 586.482/RS, Relator Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 23 nov.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.905/SC, Relator Ministro Eros Grau. Julgamento em 02 dez.2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 599.658/RJ, Relator Ministro Cezar Peluso. Julgamento em 07 fev.2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 609.096/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento em 03 mar.2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº **677.589 AgR/SP. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 maio2012.**

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 615/RN. Relator Min. Demócrito Reinaldo. Julgamento em 25 out.1995.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 395.633/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon. Julgamento em 12 nov.2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.029.434/CE, Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 20 maio.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1.192.556/PE, Relator Ministro Mauro Campbell. Julgamento 25 ago.2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.091.198 / PR, Relator Ministro Castro Meira, Julgamento em 24 maio 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.092.206/SP Relator Ministro Teori Zavascki. Julgamento em 11 mar. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1.111.234/PR, Relatora Ministra Eliana Calmon. Julgamento 23 set. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1.113.159/AM, Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento 11 nov. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1.131.872/SC, Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 09 dez. 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

_____. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. O controle judicial da concretização dos conceitos jurídicos indeterminados. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, n.º 54, p. 113-114.

CYRINO, André Rodrigues. **O poder regulamentar autônomo do presidente da república: a espécie regulamentar criada pela EC n 32/2001**. Belo Horizonte: Forum, 2005.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O estado federal**. São Paulo: Atica, 1986.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 1993.

DÓRIA, Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DUGUIT, León. **Las transformaciones generales del derecho**. Tradução de Adolfo G. Posada e Ramón Jaén. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2001.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ENGLISH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

ENTERRÍA, Garcia. **Curso de derecho administrativo**. Madri: Civitas, 1990.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do processo legislativo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1995.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GONÇALVEZ, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Ed. RT, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e 'procedimental' da constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

_____. **Hermenêutica constitucional: contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da constituição**. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997.

HART, H. L. A. **O conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998.

JARACH, Dino. **O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JUSTEN FILHO, Marçal. Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda. **Revista de Direito Tributário**, n.63. São Paulo, p. 18, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

KRAMER, Larry. **The people themselves: popular constitutionalism and judicial review**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEMKE, Gisele. **Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: 1998, p. 30. *In* VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, p.31, 2005.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de direito civil**, v.1. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989.

LÖWENSTEIN, Karl. **Teoria de la constitución**. Barcelona: Ariel, 1982.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MELLO, Cláudio Ari. **Democracia constitucional e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MELLO, Patrícia Perrone Campos. A Ascensão Normativa e Institucional da Jurisprudência – Operando com Súmulas e Precedentes Vinculantes. *In*: BARROSO, Luis Roberto (Org.). **A reconstrução democrática do direito público no Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, p.672-675, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

_____. **Discricionariedade e controle judicial**. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. Imposto sobre a renda: depósitos bancários: sinais exteriores de riqueza. **Revista de Direito Tributário**, n.23-24, p.92. São Paulo: 1983.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MONTESQUIEU, Charles Luis de Secondat. **Do espírito das leis**. São Paulo: Saraiva, 1962.

MOREIRA, André Mendes; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do novo nódigo nivil no direito tributário. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, p.197-250, 2004.

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Controle sobre contas públicas – um direito político fundamental:direito administrativo em debate. Rio de Janeiro, novembro, 2009. Disponível na internet: <<http://direitoadministrativoemdebate.wordpress.com>> Acesso em: 2 out. 2013.

_____. **Curso de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2006.

_____. **Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno**. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2008.

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. A constitucionalidade da compensação tributária com precatório na emenda constitucional n.º 62/2009. *In*: **Anais XXXVI Congresso Nacional de Procuradores do Estado**, Maceió:Alagoas, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e aplicação das leis tributárias**. São Paulo: José Buschatsky, 1974.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal,jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária:o papel da lei complementar. *In*: GOMES, Marcus Lívio Velloso, Andrei Pitten (Coord). **Sistema constitucional tributário**: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Rio de Janeiro: Livraria do Advogado, 2014.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Direito tributário e diálogo constitucional**. Niterói: Impetus, 2013.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

PIRES, Thiago Magalhães. **As competências legislativas na constituição de 1988:** parâmetros para sua interpretação e para a solução de seus conflitos. 261p. Dissertação (Mestrado em Direito Público) Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ -RJ, 2011.

PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais.** São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda:** requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2003.

_____. **Sujeição passiva tributária.** Rio de Janeiro: Ed.Forense, 1998.

RAWLS, John. **Political liberalism.** New York: Columbia University Press, 1996.

_____. **Uma teoria da justiça.** São Paulo: Martins Fontes, 1997.

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.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

_____. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n.59, p.133-151. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

_____. **Tributos: teoria geral e espécies.** Niterói: Impetus, 2013.

_____; LOPES, Lívia Pinheiro. A industrialização por encomenda e os conflitos de competência entre o IPI e o ISS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 54. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. *In:* ROCHA, Sérgio André; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Org.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário.** Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2008.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**. São Paulo: Saraiva, 1989.

ROSA JUNIOR, Luiz Emydgio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. São Paulo: Edipro, 2000.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **O contrato social: princípios de direito político**, l.1, cap.I, p.46. São Paulo: Tecnoprint, 1995.

SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARMENTO, Daniel; Cláudio Pereira de. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

_____. Direito adquirido, emenda constitucional, democracia e reforma da previdência. In: TAVARES, André Ramos. **Teoria da justiça constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de linguística geral**. São Paulo: Cultrix, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: 2013, Saraiva, p. 262.

_____. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, p.82-115, 1998.

SILVA, José Afonso da. Federalismo, autonomia e discriminação de rendas. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, v.XIX. Rio de Janeiro: Lume Juris, 2008.

SOUZA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. **Revista de Direito Público** n.14. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

_____. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

_____. **Verdade e consenso**: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

STRUCHINER, Noel. Posturas interpretativas e modelagem institucional: a dignidade (contingente) do formalismo jurídico. *In*: SARMENTO, Daniel. **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

TEPEDINO, Gustavo. **Código civil interpretado conforme a constituição da república**. v.1. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. Crise das fontes normativas e técnica legislativa na parte geral do código civil de 2002. *In*: TEPEDINO, Gustavo (org.). **A parte geral do novo código civil: estudos na perspectiva civil-constitucional**. RJ-SP: Renovar, p.15, 2003.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2002.

_____. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. *In*: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. A integração entre a lei e a jurisprudência em matéria tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Campus, 2012.

_____. Sistemas constitucionais tributários. *In*: NOVELLI, Flávio Bauer. **Tratado de direito tributário brasileiro**, v.II, t.III. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário.** v.1, v.2, v.4. Rio de Janeiro: Renovar: 2009, 2005, 2007.

TUSHNET, Mark. **Taking the constitution away from the courts.** New Jersey: Princeton University Press, 1999.

UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Roteiro para apresentação das teses e dissertações da universidade do estado do rio de janeiro. Disponível em: http://www.bdttd.uerj.br/roteiro_uerj_web.pdf. Acesso em 10 jan.2014.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. Lei complementar tributária. **Caderno de Pesquisas Tributárias** n.15. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Políticas públicas, direitos fundamentais e controle judicial.** Belo Horizonte: Fórum, 2009.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias.** São Paulo: Dialética, 2005.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **A constituição e sua reserva de justiça:** um ensaio sobre os limites materiais ao poder de reforma. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Supremocracia. **Revista de Direito do Estado**, n.12. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.