

**Diretrizes hermenêuticas na jurisprudência tributária do Supremo
Tribunal Federal: um debate fundamental em torno
dos conceitos presentes na Constituição**

Aldemario Araujo Castro
Procurador da Fazenda Nacional
Corregedor-Geral da Advocacia da União
Professor da Universidade Católica de Brasília
Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília
Coordenador da Especialização (a distância) em Direito do Estado da UCB
Membro do Conselho Consultivo da Associação Paulista de Estudos Tributários
Ex-Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional
Ex-Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União
Brasília, 4 de maio de 2007

I. Introdução

As mais importantes decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, buscando precisar contornos e limites para conceitos ou noções presentes na Constituição¹, podem ser vistas por duas óticas bem distintas.

A visão de superfície (ou da árvore) simplesmente comemora ou lamenta o desfecho de uma controvérsia, normalmente demorada, conforme tenha prevalecido o interesse das Fazendas Públicas ou do contribuinte. No máximo, sob esse prisma, podem ser sublinhados o aumento da insegurança

¹ Quais os significados (ou as extensões) dos conceitos (ou noções) de faturamento, receita, renda, serviços, mercadorias, entre outros?

jurídica e as inconveniências decorrentes de eventuais mudanças de rumo na jurisprudência consolidada.

Por outro lado, uma visão de fundo (ou da floresta) procura identificar a “lógica” das decisões proferidas, o tipo de raciocínio jurídico prevalecente. A pesquisa envolve uma análise da evolução histórica do raciocínio vencedor e o confronto com “lógicas alternativas”. Esse caminho, compreende um desafio intelectual de considerável profundidade. Ademais, não são singelas as categorias científicas a serem mobilizadas para a realização da tarefa.

II. Relações entre o direito tributário e os outros ramos do direito

Na análise proposta neste modesto escrito, existe um conjunto de considerações que deve ser enfrentado em primeiro lugar. Trata-se justamente da questão crucial de identificar as relações entre o direito tributário e os demais ramos do direito.

Com efeito, é preciso delinear o nível de autonomia do direito tributário, particularmente aquele inscrito em sede constitucional, para conformar a extensão dos conceitos ou noções fundamentais para a tributação.

Nessa linha, são basicamente duas as construções observadas. A primeira corrente identifica uma relação de dependência do direito tributário, na elaboração de conceitos e noções, particularmente em relação aos ramos do direito privado. Diz-se, com frequência, que o direito tributário é um direito de sobreposição. Já a segunda corrente sustenta uma relação de autonomia e interdependência do direito tributário com os demais ramos do direito, em particular aqueles inseridos no âmbito do direito privado.

II.1. Relação de dependência: direito de sobreposição

Como foi destacado, é freqüente a afirmação de que o direito tributário é um direito de sobreposição. Assim, os conceitos presentes nos vários ramos do direito privado deveriam ser respeitados e aproveitados na seara tributária tal como conformados na sua “origem”. Eis um ilustrativo exemplo do raciocínio destacado:

“Independentemente do que está prescrito na art. 110 do CTN, pois não se pretende interpretar o texto constitucional com base em norma infraconstitucional, parece lógico que, quando a Constituição Federal adota um conceito consagrado na doutrina e na jurisprudência, ou um instituto regulado pelo direito privado, para definir competência tributária, aquele conceito ou aquele instituto de direito privado passam a ser vinculantes dentro do Direito Tributário. Constitucionalizado o conceito ou instituto de direito tributário, para efeito de definição da competência impositiva, a lei infraconstitucional não mais poderá dar nova conceituação, sob pena de tornar inócuo o princípio constitucional da discriminação de rendas tributárias”².

² HARADA, Kiyoshi. Cofins. Exclusão do ICMS da base de cálculo. Comentários ao julgamento do RE 240.785. Jus Vigilantibus, Vitória, 2 set. 2006. Disponível em: <http://jusvi.com/doutrinas_e_pecas/ver/22346>. Acesso em: 2 mai. 2007.

Nessa linha, chega-se até ao entendimento extremado de que os conteúdos dos conceitos manuseados no campo tributário “*são aqueles que estavam contidos na lei privada em vigor na data da promulgação da Constituição Federal, ou seja, em 5 de outubro de 1988*”³.

II.2. Relação de autonomia e interdependência

O legislador tributário pode se utilizar de conceitos com conteúdo econômico desenvolvidos no seio do direito privado para viabilizar a mecânica do fenômeno tributário. Nesses casos, os conceitos em questão, que não precisam ser reconstruídos no espaço tributário, porque já consolidados no direito privado mais antigo, de maturação mais longa, serão tomados com os contornos presentes na seara privada.

Entretanto, o legislador tributário pode reformular conceitos de direito privado. Tais conceitos serão aplicados, a partir do critério da especialidade, paralelamente aos de direito privado, observando os limites definidos na ordem jurídica. Importa, ainda, destacar a possibilidade do legislador tributário construir conceitos inexistentes ou em processo de formação no direito privado.

³ “Isto é assim porque, se assim não fosse, uma simples alteração de lei ordinária federal sobre o direito privado poderia afetar competências tributárias que somente podem ser modificadas ou excluídas através de emenda constitucional. Por exemplo, qualquer nova definição de imóvel ou mercadoria, por lei ordinária federal voltada para as relações de direito privado, embora essa lei seja válida porque promulgada no exercício da competência da União para reger esse ramo do direito, poderia atingir indevidamente as competências tributárias dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, caso em que não teria extensão ao direito tributário por faltar tal competência àquele tipo de lei”. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 185.

II.3. Solução apontada pela ordem jurídica

A referida premissa do direito de sobreposição encerra o pecado capital de estar divorciada da ordem jurídica brasileira tal como posta. São de três ordens os equívocos consagrados na formulação: a) desconsidera normas jurídicas presentes na Constituição; b) interpreta incorretamente as normas fixadoras de diretrizes interpretativas inseridas no Código Tributário Nacional e c) não atenta para o difícil processo de construção e consolidação de conceitos e tipos a serem utilizados pelas diversas normas jurídicas para viabilizar a tributação.

Veja-se, no tocante ao primeiro dos equívocos apontados, que o art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição autoriza expressamente o legislador tributário a definir os fatos geradores e bases de cálculo dos impostos. Não há, portanto, obrigatoriedade de se buscar nos domínios do direito privado os conceitos necessários para operacionalizar a tributação.

Por outro lado, o art. 109 do Código Tributário Nacional estabelece uma diretriz hermenêutica relacionada com a pesquisa do conteúdo dos conceitos, ou seja, com a busca do sentido dos conceitos utilizados. Ele fixa um balizamento para o desenvolvimento, e não para a conclusão, do processo de interpretação. Assim, por força desse comando legal, o legislador tributário não se encontra impedido de construir conceitos ou definições paralelos e especiais em relação aos já existentes no seio do direito privado⁴.

⁴ “... a lei tributária pode alterar conceitos de direito privado para os seus próprios fins, é também absolutamente inegável que ela não pode fazer isso se resultar prejuízo para a distribuição constitucional de competências. (...) Isso é muito claro: a lei tributária pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, desde que não vá atingir a competência de outro ente tributante. É por isso que a legislação do imposto de renda pode tranquilamente conceituar como pessoa jurídica a firma individual e assim por diante”. COSTA, Alcides Jorge. A competência tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São

Já o comando veiculado pelo art. 110 do Código Tributário Nacional pretende limitar a ação arbitrária ou escusa do legislador tributário, a manipulação artificial de conceitos com o objetivo de alargar indevidamente o espaço da tributação. O preceito em questão não está vocacionado para barrar as repercussões legislativas, inclusive tributárias, das mutações sociais, econômicas, tecnológicas e congêneres, que independem da “vontade” do legislador⁵.

II.3.1.Os conceitos, as cláusulas gerais e os tipos no direito tributário

O terceiro aspecto a ser considerado, relativo ao processo de construção e consolidação de conceitos e tipos, comporta, pela sua importância, uma abordagem mais detida.

Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 30 e 31.

5 “A primeira questão trata de se os dispositivos constitucionais que estabelecem competências tributárias incorporaram em seus textos os conceitos de direito privado vigentes na data da publicação da Constituição de 88. Eu não interpreto assim o dispositivo constitucional. Eu acho que ele fez referência aos conceitos de direito privado, mas não os incorporou, fala em imóveis como entendido no direito privado. Eu não entendo que tenha havido uma incorporação e sedimentação, ou seja, no dia 5 de outubro de 88 imóvel passou a ficar imóvel na Constituição, não pode ser alterado ainda que alterado no Código Civil o conceito seria aquele. Não é assim que eu leio o dispositivo constitucional, acho que ele fez uma referência aos conceitos de direito privado. Se eles vierem ser alterados, eu entendo que essas alterações, esses novos conceitos é que vão ser aplicados. O que o art. 110 não permite é que os fiscos manipulem os conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para definir competências tributárias. Mas, quando há mudança no próprio Código Civil, parece-me que esse novo conceito deva ser respeitado pelos fiscos”. REZENDE, Condorcet. A Competência Tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 41 e 42.

A mercadoria eletrônica ou virtual é um emblemático exemplo da adaptação dos conceitos às mudanças ou transformações operadas na realidade. Com efeito, foi o avanço tecnológico que suprimiu o traço de materialidade do conceito de mercadoria, e não, a ação arbitrária ou indevida do intérprete ou do legislador.

II.3.1.1. Conceitos

Existe uma necessidade teórica e prática, inclusive para fins de tributação, de identificar (e delimitar) coisas, processos ou fenômenos na realidade circundante. A identificação, para atribuição de conseqüências e tratamentos jurídicos específicos, lança mão dos conceitos (de classe ou classificatórios).

O conceito é uma idéia ou categoria teórico-científica **fechada**. Trata-se de uma soma de notas ou características passível de definição. A ausência de uma nota ou característica denuncia que não estamos diante da realidade definida no conceito. Ademais, o conceito aplica-se por subsunção lógica estrita.

Os conceitos podem ser: a) determinados: “representação abstrata de dados empíricos” ou b) indeterminados: “cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos”.

Pelo princípio da determinação, os elementos da norma-matriz de incidência tributária devem ser indicados com clareza: a) na lei formal (primeira possibilidade) ou b) mediante um processo de determinação que envolve toda a “legislação tributária” (segunda possibilidade).

Registre-se que o número de conceitos indeterminados é crescente diante de uma realidade mutante e complexa.

II.3.1.2. Cláusulas gerais

No universo da tributação também são utilizadas as categorias conhecidas como cláusulas gerais (“uma formulação da hipótese legal que, em termos de grande generalidade, abrange e submete a tratamento jurídico todo um domínio de casos”). Boa-fé, bons costumes e equidade são exemplos de cláusulas gerais.

II.3.1.3. Tipos

Um dos problemas mais delicados no uso ou manuseio dos conceitos para identificar (ou delimitar) partes da realidade social consiste na circunstância, absolutamente inexorável, de que essa mesma realidade está em acelerada mutação, transformação ou evolução (quando não, revolução) rumo a estágios cada vez mais complexos e de crescente dificuldade de apreensão. Os avanços tecnológicos, as relações sociais, os fatos econômicos e políticos, entre outros, concorrem decisivamente para o quadro de dificuldades referido.

O tipo é uma idéia ou categoria teórico-científica **aberta**. Trata-se de uma média ou um padrão de normalidade, não passível de definição, mas de descrição. Trata-se de um “sistema elástico de características”. A ausência de uma “nota” ou “característica” não impõe o afastamento do tipo. Ademais, a formação dos tipos está voltada para valores e pela consideração do sistema (como um todo). O tipo está aberto ao real, mais próximo da realidade, facilitando a apreensão dos fenômenos. O tipo, ao contrário do conceito, não pode

ser objeto de subsunção. Nesse sentido, é extremamente pertinente a afirmação de Arthur Kaufmann: “A *‘natureza das coisas’ remete ao tipo*”.

Ricardo Lobo Torres indica os seguintes exemplos de tipos com especial relevância para o universo da tributação: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor, entre outros.

II.3.1.4. Utilização

A tributação atual ou moderna, mergulhada numa realidade econômica e social complexa e em frenética mutação, precisa recorrer a conceitos (determinados e indeterminados), cláusulas gerais e tipos. Em suma, somente a riqueza das categorias teórico-científicas mencionadas pode dar conta da apreensão adequada da realidade para fins de tributação. Limitar o fenômeno tributário aos conceitos (ou “tipos fechados”, na infeliz expressão de alguns juristas) significa condenar a atividade tributária a uma miopia inaceitável (considerando a necessidade de financiamento do Estado por intermédio de novas manifestações econômicas de capacidade contributiva).

Ricardo Lobo Torres mostra uma convergência “curiosa” entre Alberto Xavier (com o equívoco do “tipo fechado” e Misabel Derzi (que expulsa o tipo, com seu sentido próprio, do universo da tributação). Ambos, no dizer preciso de Torres, “*engessam no conceito fechado a possibilidade de aplicação do direito tributário*”.

A influência teórico-científica dos “conceptualistas” é tão forte no direito tributário brasileiro que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) incorpora, de forma acrítica, a concepção e o discurso⁶.

⁶ Trechos de pareceres da PGFN (com destaques inexistentes nos originais): “15. O princípio da legalidade é um dos pilares fundamentais do Sistema Tributário Nacional delineado na Constituição Federal de 1988. O inciso I do art. 150 da Constituição expressa o princípio em uma fórmula sintética: é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei. Em complementação a essa norma, o art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN) pormenoriza os elementos da tributação que somente a lei pode estabelecer. Assim, a doutrina identifica dois aspectos distintos no princípio da legalidade: a legalidade formal (exigência de ato emanado do Poder Legislativo para instituir ou aumentar tributo) e a **legalidade material, também denominada de tipicidade (exigência de que a lei que fiscal contenha todos os elementos estruturais do tributo, prevendo o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal - hipótese de incidência - e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno - dever jurídico).**”

“16. **Uma das consequências do princípio da legalidade da tributação, no seu aspecto material (tipicidade), é a necessidade de que a lei defina o quantum do tributo devido, fixando a alíquota e a base de cálculo.** Com efeito, o inciso IV do art. 97 do CTN dispõe que somente a lei pode estabelecer “a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo (...)”. Assim, o quantum debeatum é matéria sujeita à reserva legal.”

“31.4) **a definição do quantum debeatum em ato administrativo infralegal, ainda que de forma provisória, pode ser tida como ofensiva ao princípio da tipicidade, conquanto o contribuinte tem o direito de ver expresso em lei todos os critérios necessários à fixação do montante do tributo devido.** (com exceção da alíquota, no caso do IPI); no máximo, o ato administrativo infralegal pode expressar o valor que já decorre dos critérios previamente fixados em lei para o cálculo do quantum devido (é precisamente o que ocorre no regime tributário ora em estudo, quando conjugados os atos administrativos que fixam as tabelas de classes de valores e os atos administrativos de enquadramento), mas não pode substituir a lei e fixar ele mesmo o critério de definição do montante do tributo devido;”

“5. **Não é ocioso lembrar que a fixação de alíquotas é matéria necessariamente submetida ao princípio da tipicidade tributária, em função do qual deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo e completo, as situações (tipos) tributáveis,** cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. **Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários. À vista da impossibilidade de serem invocados, para a valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a tipicidade tributária costuma qualificar-se de fechada ou cerrada, que traduz o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei,** como nos ensina Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, São Paulo, p. 111)”.