

INTERPRETAÇÃO DOS ENUNCIADOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PELO ADVOGADO PÚBLICO

JOÃO PAULO MELO*

Sumário: 1. Introdução: Abertura da Linguagem dos Enunciados Constitucionais de Competência Tributária; 2. Biunivocidade dos Signos: os Signos Linguísticos Admitem Diversos Significados; 3. Coexistência de um Sentido Jurídico e um Extrajurídico para um mesmo Signo Linguístico; 4. Coexistência de mais de um Sentido Jurídico para o mesmo Signo Linguístico; 5. Força Normativa dos Precedentes Judiciais. A Norma Jurídica Extraída do Caso Concreto; 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; 7. A Contradição Entre os Artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional: Prevalência do Método Sistemático ou do Teleológico?; 8. A Prevalência do Método Literal de Interpretação no Ativismo Judicial; 9. O Papel Criativo do Intérprete no Contexto Pós-Positivista; 10. A Pluralidade Metodológica na Interpretação da Constituição Tributária Aberta; 11. Discricionariedade na Interpretação de Conceitos Jurídicos Indeterminados; 12. A Interação entre os Poderes na Interpretação dos Conceitos Constitucionais; 13. Conclusão; 14. Referências.

1. Introdução: Abertura da Linguagem dos Enunciados Constitucionais de Competência Tributária

Grande parte das lides tributárias enfrentadas pelo Estado dizem respeito à interpretação dos enunciados constitucionais de competência tributária. Em tais demandas, o trabalho do advogado público gira em torno do esforço hermenêutico das regras constitucionais do Sistema Tributário Nacional, que podem aumentar a arrecadação tributária estadual, contribuindo para amenizar a crise fiscal enfrentada atualmente.

* Procurador do Estado do Rio de Janeiro.

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 contexto¹.

Segundo Luís Roberto Barroso², 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.

2. Biunivocidade dos Signos: Os Signos Linguísticos Admitem Diversos Significados

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 imprecisão³.

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 constitucional⁴. Andrei Pitten Velloso⁵ identificou que a polissemia dos signos empregados pela Constituição pode levar à coexistência de dois ou mais

¹ SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. São Paulo: Cultrix, 2002, p.81.

² BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. São Paulo: Saraiva, 2008, p.108-109.

³ 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.

⁴ MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p.67.

⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p.65.

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 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” de Karl Larenz 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.

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. Berliri⁶ 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

⁶ BERLIRI, Luigi Vittorio. L'imposta di ricchezza mobile. *Apud* VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p.323.

Recurso Extraordinário nº 166.772-9⁷, 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 Previdência Social (RGPS)⁸, 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.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 166772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12 maio 1994.

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

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 166.772-9, o Supremo Tribunal Federal admitiu a coexistência de múltiplos conceitos jurídicos preexistentes acerca 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 7.738/89⁹, 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 serviços¹⁰. 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.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 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.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 527.602/SP, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 5 ago.2009.

Por exemplo: as instituições financeiras¹¹ e as seguradoras¹², cujo maior movimento diz respeito a receitas exclusivamente financeiras, e as empresas locadoras de bens¹³, cujo objeto social (locação) seria dissonante do conceito de serviço idealizado pelo próprio 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*¹⁴, a fim de identificar a questão constitucional efetivamente decidida nesses julgados, de modo a não cristalizar teratologias.

Como muito bem observa Ricardo Lodi Ribeiro¹⁵, 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

¹¹ A questão ainda pende de decisão no STF, com repercussão geral reconhecida. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 609.096/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento em 3 maio.2001.

¹² A questão também ainda pende de decisão no STF, com repercussão geral reconhecida. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 400.479/SP, Relator Ministro Luiz Fux.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 599.658/RJ, Relator Ministro Cezar Peluso. Julgamento em 7 fev.2013.

¹⁴ 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.

¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p.206.

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 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 contribuições¹⁶. 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 Tribunais¹⁷ decidiram pela incidência sobre as vendas inadimplidas, atendo-se apenas às exceções expressas na lei.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 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 incluiu 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.

¹⁷ 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.

Esses são alguns exemplos enfrentados pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça de conflitos entre conceitos jurídicos do mesmo termo adotado pela Constituição. No próximo item, será abordada a importância do estudo de precedentes judiciais como esses no país.

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 *obiter dictum*¹⁸. 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 *obiter dictum*, o qual constitui qualquer manifestação marginal do tribunal não necessária à solução do caso.

A distinção entre esses elementos – dispositivo, *holding*, *rationale* e *obiter 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 503 do 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.

¹⁸ MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Op.cit.*, p.672-675.

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 reveem 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.

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 jurídicos¹⁹ – 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 normativo²⁰ dependem, para sua concretização, de 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 direito²¹. Porém, isso não significa que o legislador possua ampla

¹⁹ 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, p.157.

²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.332.

²¹ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves, *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.195-203.

liberdade para dispor sobre a matéria²². 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 conceito²³.

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 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 Justiça²⁴. Exclui-se o locatário, cuja posse é de direito pessoal.

²² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p.1224.

²³ 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.

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1091198 / PR, Relator Ministro Castro Meira. Julgamento em 24 maio.2011.

Apesar de esses institutos desbordarem do conceito de propriedade do direito privado, sobretudo considerando a teoria sociológica da posse²⁵ e a superveniência do Código Civil de 2002, que consagra a autonomia do direito possessório²⁶, 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.

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 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, Larenz²⁷ propõe etapas que serão dissecadas adiante.

Viu-se que o Supremo Tribunal Federal, utilizando-se de uma fundamentação conceitual e subjuntiva, 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.

²⁵ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p.37.

²⁶ Vide artigo 1.210, §1º, do Código Civil.

²⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p.486-487.

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 preexistente²⁸. 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 do direito privado.

Na verdade, os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional são fruto de uma contradição histórica²⁹, 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.

8. A Prevalência do Método Literal de Interpretação no Ativismo Judicial

Se as correntes positivistas guerrearam 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.

²⁸ “(...) 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.

²⁹ “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 metodológicas, 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.

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*³⁰. 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.

Na tentativa de privilegiar a superioridade hierárquica da Constituição, apegam-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.

9. O Papel Criativo do Intérprete no Contexto Pós-Positivista

A interpretação constitucional atual é bem diferente do antigo modelo subsuntivo³¹, em que o intérprete era mera “boca da lei”³², cabendo-lhe descobrir o direito contido no texto e aplicá-lo aos fatos. Também difere das teorias positivistas³³, segundo as quais o intérprete poderia escolher discricionariamente a norma concreta a ser aplicada, dentro dos limites da moldura textual. Por último,

³⁰ 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.

³¹ BOBBIO, Norberto. *Ibid.*, p. 88.

³² MONTESQUIEU, Charles Luis de Secondat. *Do espírito das leis*. São Paulo: Saraiva, 1962, p.268.

³³ 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.

também não se confunde com o realismo jurídico³⁴, 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 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”³⁵. 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 sociais³⁶. A interpretação depende não apenas do emissor da mensagem, mas também da pré-compreensão do seu receptor³⁷. 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.

³⁴ ROSS, Alf. *Direito e justiça*. São Paulo: Edipro, 2000, p.168.

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p.24.

³⁶ 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.

³⁷ “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 despidido 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.

10. A Pluralidade Metodológica na Interpretação da Constituição Tributária Aberta

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 Torres³⁸ 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 Constituição³⁹, 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”⁴⁰.

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 Beisse⁴¹ 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 tributária sejam interpretados consoante critérios econômicos, a exemplo do conceito de renda e proventos; (ii) conceitos de direito privado devem ser

³⁸ “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. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Campus, 2012, p.154, 178.

³⁹ *Ibid.*, p. 147.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 154.

⁴¹ 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.

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 administradores⁴². 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 enunciado⁴³.

Deve-se, portanto, retornar à base empírica da interpretação: o enunciado constitucional, respeitando-se o “sentido literal possível”⁴⁴. 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 salários⁴⁵. 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 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.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12 maio.1994.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. Sistemas constitucionais tributários. In: NOVELLI, Flávio Bauer. *Tratado de direito tributário brasileiro*, v.II, t.III. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

⁴⁴ LARENZ, Karl. *Op.cit.*, p. 99.

⁴⁵ Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12 maio.1994.

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”⁴⁶. 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.

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 doutrinadores⁴⁷. 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 English identifica essa imprecisão pela seguinte ilustração:

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.⁴⁸

O autor diferencia essas categorias afirmando que os conceitos indeterminados dependem de uma valoração objetiva do intérprete, pautadas em concepções

⁴⁶ *Ibid.*, p. 166.

⁴⁷ 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.242-248.

⁴⁸ ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p.208-209.

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”⁴⁹.

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, pena de admitir-se que ele mesmo seja o intérprete e aplicador da atuação administrativa.⁵⁰

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

⁴⁹ 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.

⁵⁰ 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.

subjetiva, ao passo que na discricionariedade interessa-nos o ponto de vista de determinado agente acerca da valoração do que é justo⁵¹.

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’.⁵²

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 de interpretação tenha respeitado os limites semânticos do texto. Caso contrário, não haveria qualquer liberdade

⁵¹ “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. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p.222, 228.

⁵² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e controle judicial*. São Paulo: Malheiros, 2000, p.22-28.

intelectiva do aplicador que se depara com um conceito indeterminado. É por essa razão que o autor não faz distinção entre conceitos vagos e discricionariades⁵³.

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 lei⁵⁴.

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 discricionariades, 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 constitucional⁵⁵.

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.

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.

⁵³ Por isso, o autor conceitua discricionariades 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.

⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op.cit.*, p.40-42.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 343.446/SC. Julgamento em 20 mar.2003.

Nesse caso, a crítica quanto à ofensa à legalidade não procederia. 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 alvítre à separação de poderes.

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 estrutura⁵⁶, 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 competência⁵⁷.

A manifestação do legislador acerca do conteúdo de uma materialidade da regra de competência goza, como toda lei, de presunção de constitucionalidade. Desconstituí-la necessita de forte ônus argumentativo pelo Judiciário⁵⁸.

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

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, p.68. QUEIROZ, Luís César Souza de. *Op.cit.*, p.243.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Op.cit.*, p.45.

⁵⁸ “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 invalidez for patente e não for possível decidir a lide com base em outro fundamento”. BARROSO, Luís Roberto. *Op. cit.*, p.371.

Judiciário, mas sim aos três poderes da República, considerando a vinculação de todos à Constituição⁵⁹.

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.

Para a teoria legalista *stricto sensu*, o legislador teria máxima liberdade para escolher quaisquer conceitos⁶⁰. Nesse caso, os conceitos constitucionais seriam convolados em 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 legal⁶¹.

Entretanto, a doutrina majoritária admite que, mesmo os conceitos indeterminados possuem conteúdos determináveis com densidade mínima, sob pena de não passarem de ruídos⁶². Ademais, por mais aberta e imprecisa que uma expressão seja, certamente abriga, ao menos, uma zona de certeza negativa. Ainda que não se saiba completamente o conteúdo conceitual, pode-se saber o que *não* está contido no mesmo.

⁵⁹ “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.

⁶⁰ “(...) 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*. In *Revista de Direito Tributário* n.º 14. São Paulo: 1970, p. 339 e 345.

⁶¹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: 2005, p. 21. AGRAG 135.632-4/RS, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 10/10/95. Ver também: AGRAG n.º 367.261-8/SC, julgado em 30/04/2002.

⁶² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e controle judicial*. São Paulo: 1993, p. 28-29. 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.

Se o legislador pudesse conferir ao conceito constitucional qualquer conteúdo, esvaziaria a regra de competência, subverteria a hierarquia normativa e usurparia o poder constituinte⁶³. Como visto, a Constituição converte o poder em competência, por meio da sua limitação⁶⁴. Se a competência fosse ilimitada, já não seria competência, mas poder.

Destarte, uma segunda teoria defende 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.

Por fim, uma terceira teoria, adotada pelo presente trabalho, defende que a Constituição incorporaria um significado mínimo, caracterizado por um núcleo incontroverso, acompanhado do delineamento de contornos. Karl Larenz⁶⁵ utiliza a figura de uma célula. Alf Ross recorre à ilustração de um alvo⁶⁶.

Assim, o legislador tem que respeitar o núcleo mínimo do conceito, fora do qual há liberdade⁶⁷. Essa linha parece ser adotada no conceito de renda pelo STF, por nunca ter preenchido seu conteúdo, limitando-se a declarar inconstitucional aquilo que desborda do núcleo mínimo⁶⁸.

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 arrecadatórias⁶⁹.

⁶³ “(...) 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, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”. Recurso Extraordinário 71.758-GB, Relator Ministro Luiz Galloti, publicado na RTJ n.º 66, p. 165. “(...) 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, destante, a função de constituintes”. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Imposto sobre a renda – depósitos bancários – sinais exteriores de riqueza*. In *Revista de Direito Tributário* n.º 23/24. São Paulo: 1983, p. 92.

⁶⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: 2008. p. 111.

⁶⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: 1997, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 501.

⁶⁶ ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: Ed. Edipro, 2000, p.141/142.

⁶⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *Mesa de debates – periodicidade do imposto de renda I*. *Revista de Direito Tributário* n.º 63. São Paulo, p. 18. LEMKE, Gisele. *Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: 1998, p. 30. In VELLOSO, Andrei Pitten. *Op. Cit.*, p. 31.

⁶⁸ A título exemplificativo, confira-se: RE 92.253/SP; RE 117.887/SP.

⁶⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: 2005, p. 35. O autor 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. Para tanto, adota a tese de incorporação *prima facie* de conceitos jurídicos preexistentes. 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, a Constituição teria cometido uma impropriedade no uso da linguagem, o que não se pode admitir, tendo em vista o intenso debate político da constituinte.

Entretanto, a crítica não procede, eis que a tese do núcleo semântico não leva a posições arrecadatórias, mas prestigia a decisão do legislador acerca do halo conceitual, onde reside alguma dúvida sobre as possibilidades de preenchimento. Por isso, o mais democrático seria prestigiar a opção do representante eleito pelo povo, em vez da decisão do juiz.

Entretanto, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal parece predominar o primeiro sentido. 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 física⁷⁰, da inconstitucionalidade da contribuição social sobre fontes diversas da folha de salários⁷¹ e sobre a receita bruta ou faturamento⁷².

Nesses julgados, o Ministro Gilmar Mendes envidou esforços, sem sucesso, para convencer o Pleno de que as regras de competência seriam normas abertas que atribuem 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 arremata: “em várias oportunidades, 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”⁷³.

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 tributar⁷⁴.

Contudo, esse fechamento não pode ser absoluto. Alinhando-se à segunda concepção, segundo a qual 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

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 203.075-9, Relator Ministro Maurício Corrêa, julgado em 05/08/98.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 166.772-9/RS, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 12/05/94. Ver também: Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.102-2/DF, Relator Ministro Maurício Corrêa, julgado em 05/10/95.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 346.084/PR, Relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 09/11/2005.

⁷³ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: 2012, p. 221.

⁷⁴ “A necessidade de clareza conceitual torna-se ainda maior, quanto mais dificuldades existem 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”. *Ib. Ibid.*, p. 142.

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 judicial⁷⁵. Dessa forma, havendo uma manifestação do Legislativo sobre o aspecto material do tributo, o Judiciário deve lhe ser deferente, em respeito ao princípio majoritário⁷⁶.

Vê-se, assim, que o fechamento do tipo da regra de competência transplanta o conflito para o plano constitucional, exigindo uma solução jurisdicional. 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. Nessa seara, o advogado público assume importante papel para alcançar a melhor interpretação possível.

13. Conclusão

O advogado público, ao interpretar os enunciados constitucionais de competência tributária, na busca pelo aumento da arrecadação que amenize a crise fiscal, deve ser pautado pela pluralidade metodológica e pelo diálogo entre os poderes institucionais, não existindo um método interpretativo apriorístico.

⁷⁵ BINENBOJM, Gustavo. *Temas de Direito Administrativo e Constitucional*. Rio de Janeiro: 2008, p. 197.

⁷⁶ “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. *Direito Constitucional – Teoria, História e Métodos de Trabalho*. Belo Horizonte: 2013. p. 514.

14. Referências.

- 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: Revista dos Tribunais, n.10, p.45-80, 1969.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BERCOVICI, Gilberto. *Constituição e política: uma relação difícil*. São Paulo: Centro de Estudos de Cultura Contemporânea, 2004.
- BINENBOJM, Gustavo. *Temas de direito administrativo e constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BRANDÃO, Rodrigo. *Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da constituição?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *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.
- 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.

- DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. São Paulo: Saraiva, 1993.
- ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.
- FALCÃO, Amílcar Araújo. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de direito civil*, v.1. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- 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.
- PIZOLIO, Reinaldo. *Competência tributária e conceitos constitucionais*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

- _____. 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.
- ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação 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.
- ROSS, Alf. *Direito e justiça*. São Paulo: Edipro, 2000.
- SARMENTO, Daniel; Cláudio Pereira de. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.
- 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.
- 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.
- TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. v.1, v.2, v.4. Rio de Janeiro: Renovar: 2009, 2005, 2007.
- ULHÔA CANTO, Gilberto de. Lei complementar tributária. *Caderno de Pesquisas Tributárias* n.15. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.