



GLOBAL JOURNAL OF MANAGEMENT AND BUSINESS RESEARCH: G
INTERDISCIPLINARY

Volume 19 Issue 3 Version 1.0 Year 2019

Type: Double Blind Peer Reviewed International Research Journal

Publisher: Global Journals

Online ISSN: 2249-4588 & Print ISSN: 0975-5853

Methods to Significate the Power to Tax Limitating Concepts

By Tiago Vicente Didier & Thais De Sa Curvelo

Culture Virginia Commonwealth University

Abstract- The paper has as goal, to present some of the main and most acceptable methods to significate the power to tax limitating concepts. Will be revealed that, even though the Constitution doesn't expressly define the power to tax limitating concepts, it doesn't mean that the interpreter is freely authorized to do so. On the contrary, the lawyer must act inside the constitutional limits, otherwise his or her interpretation will become unconstitutional and incorrect. It will be demonstrated that the infra-constitutional legislation, the legal literature and the case-law provide some reliable interpretative methods to help the interpreter finding a correct meaning of the power to tax limitating concepts. Each one of these methods will be analyzed, with their legal basis, uses, qualities and faults. By the end of the paper, it will be proved that the lawyer decreases the chances to disrespect the Constitution, by using those methods correctly.

Keywords: *power to tax limitating concepts. methods to significate. private law importing method. historical method. systemic-principle related method.*

GJMBR-G Classification: *JEL Code: H20*



Strictly as per the compliance and regulations of:



Methods to Significate the Power to Tax Limitating Concepts

Métodos Para Significação Dos Conceitos Limitadores Ao Poder De Tributar

Tiago Vicente Didier ^α & Thais De Sa Curvelo ^ο

Resumo- O presente artigo visa apresentar alguns dos principais e mais aceitos métodos para significação dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar. Será demonstrado que, embora a Constituição não tenha estabelecido de forma expressa o significado dos conceitos limitadores ao poder de tributar, isso não significa que o intérprete esteja autorizado a fazê-lo da forma como bem quiser. Ao revés, o jurista deve atuar dentro dos limites traçados pela Carta Magna, sob pena de tornar sua interpretação inconstitucional e indevida. Restará constatado que, para auxiliar o intérprete a proceder de forma devida na tarefa de construção destes conceitos, a legislação infraconstitucional, doutrina e jurisprudência oferecem métodos interpretativos confiáveis. Far-se-á a apresentação pormenorizada de cada um dos métodos, demonstrando a sua fundamentação, aplicação, virtudes e defeitos. Ao cabo, concluir-se-á que, ao aplicar adequadamente tais métodos, o jurista diminuirá suas chances de ofender à Carta Maior, aproximando-se dos significados por ela permitidos.

Palavras-chave: conceitos limitadores ao poder de tributar. métodos para significação. método de importação do direito privado. método histórico. método sistêmico-principiológico.

Abstract The paper has as goal, to present some of the main and most acceptable methods to significate the power to tax limitating concepts. Will be revealed that, even though the Constitution doesn't expressly define the power to tax limitating concepts, it doesn't mean that the interpreter is freely authorized to do so. On the contrary, the lawyer must act inside the constitutional limits, otherwise his or her interpretation will become unconstitutional and incorrect. It will be demonstrated that the infra-constitutional legislation, the legal literature and the case-law provide some reliable interpretative methods to help the interpreter finding a correct meaning of the power to tax limitating concepts. Each one of these methods will be analyzed, with their legal basis, uses, qualities and faults. By the end of the paper, it will be proved that the lawyer decreases the chances to disrespect the Constitution, by using those methods correctly.

Keywords: power to tax limitating concepts. methods to significate. private law importing method. historical method. systemic-principle related method.

1. INTRODUÇÃO

Ao outorgar as competências tributárias, o Constituinte se utilizou de expressões que carregam consigo conceitos. Entretanto, o alcance e significado de tais conceitos não estão

expressamente definidos na Carta Magna, cabendo ao intérprete construí-los para alcançar o sentido da norma e a moldura instituída ao poder de tributar.

Em razão da ausência de dispositivo constitucional estabelecendo os critérios que devem ser utilizados para a significação dos conceitos limitadores ao poder de tributar, muitos juristas desempenham essa tarefa de maneira atécnica ou manipulam de forma intencional o alcance e significado de tais conceitos a seu bel prazer. Tal proceder não pode ser admitido.

As principais disputas travadas entre contribuintes e Fazendas, após a vigência da Carta de 1988, são decorrentes dessa ausência de parâmetros constitucionais para significação dos conceitos limitadores ao poder de tributar. Alguns desses litígios persistem ainda sem solução e outros continuam a surgir, engendrando disputas judiciais intermináveis e gerando insegurança jurídica a contribuintes e Fazendas Públicas.

Em que pese a Constituição não tenha estabelecido de forma expressa o significado dos conceitos limitadores ao poder de tributar, ou sequer indicado o caminho para construir tais conceitos, isso não significa que o intérprete esteja autorizado a fazê-lo da forma como bem quiser. Ao revés, o jurista deve atuar dentro dos limites traçados pela Carta Magna, sob pena de tornar sua interpretação inconstitucional e indevida.

Para auxiliar o intérprete a proceder de forma devida nessa tarefa de construção dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, a legislação infraconstitucional, a doutrina e a jurisprudência oferecem certos métodos interpretativos confiáveis, dentre eles, o método de importação do direito privado, o método histórico e o método sistêmico-principiológico. Caso aplique tais métodos de forma adequada, o jurista diminuirá suas chances de ofender à Carta Maior, aproximando-se dos significados por ela permitidos.

Author ^α: e-mail: tiago.didier@ig.com.br

II. PROBLEMAS ADVINDOS DA UTILIZAÇÃO DE CONCEITOS COMO LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A *Lex Major*, ao passo em que outorga competências, descreve os fatos aptos a serem tributados, construindo uma moldura limitadora que evita abusos por parte dos juristas. Nas palavras de Humberto Ávila:

A CF/88 atribui poder por meio de regras de competência. Poderia não ter se ocupado do assunto, e deixado para o legislador infraconstitucional, por lei ordinária ou complementar, cumprir tal tarefa. Decidiu ela própria fazê-lo. (...) Ao alocar poder, as regras visam a neutralizar o principal problema decorrente do seu exercício: seu uso ilimitado.¹

Ao outorgar as competências tributárias, o Constituinte se utilizou de expressões que carregam consigo conceitos: “serviços de comunicação”; “patrimônio”; “renda”; “produtos industrializados”; etc. Através do conteúdo semântico desses conceitos, o legislador construiu uma moldura limitadora para cada tributo.

A título elucidativo, ao outorgar à União Federal a competência para instituir imposto sobre produtos industrializados (artigo 153, inciso IV, CF), a Carta Maior outorgou poder para este ente tributar o que se encaixe no conceito de “produtos industrializados”. Por outro lado, o que não se enquadre no significado de tal conceito, por consequência, estará fora da competência tributária da Fazenda Nacional e não poderá ser tributado.

Ocorre que o alcance e significado dos conceitos que delimitam a competência tributária na Carta Magna não estão nela expressamente estabelecidos. A título exemplificativo, o Constituinte estabeleceu que a União Federal poderá tributar aquilo que se enquadre no conceito de renda (artigo 153, inciso III, CF), entretanto, não se propôs a definir expressamente o alcance e significado do referido conceito. Em auxílio, invoca-se as ponderações de Cezar Peluso:

A Constituição Federal não explicita o sentido e nem o alcance da palavra faturamento, como tampouco o faz em relação a “tributo”, “propriedade”, “família”, “liberdade”, “vida”, “crime”, “cidadão”, “sufrágio”, etc.. Ou seja, não

há, no texto constitucional, predefinição ou conceituação formal dos termos aí usados (...).²

Caberá então, ao intérprete do direito, construir o alcance e o significado desses conceitos utilizados pela Constituição, para tentar alcançar o sentido da norma e conceber a moldura instituída pela Lei Maior ao poder de tributar. Sobre essa atividade de interpretação das normas pelo jurista, segue a lição de Paulo de Barros Carvalho:

Não sobeja afirmar que muitas vezes a tarefa de produção do conteúdo, sentido e alcance da norma jurídica é o resultado do esforço breve e ligeiro. Condições há, entretanto, em que a construção do sentido da mensagem legislada só se consegue mediante intensa e profunda meditação, em que articulamos regras dos mais variados setores da experiência jurídico-positiva, cruzando-as sob o pálio de princípios implícitos, de difícil compreensão. É nessa área que surgem os obstáculos de problemática de transposição, em virtude de nos depararmos com vácuos normativos, verdadeiras lacunas que a linguagem leiga do legislador plasmou no texto de lei.³

É justamente nesse momento que surge o problema. Em razão da ausência de determinação constitucional expressa sobre quais os critérios devem ser utilizados para a construção do conteúdo semântico dos conceitos limitadores ao poder de tributar, muitos juristas tendem a manipular o alcance e significado de tais conceitos a seu bel prazer.

Tal proceder não pode ser admitido. Conforme leciona Roberto Quiroga Mosquera, “se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituinte”⁴.

Em verdade, o jurista deve atuar nos limites traçados pela Carta Magna, que são absolutamente intransponíveis. Caso venha a desrespeitar esses limites, estará atuando fora da competência que foi outorgada pela Lei Maior, tornando a interpretação inconstitucional e, portanto, indevida. Segundo Humberto Ávila:

A alocação de poder tributário dá-se, pois, por meio de regras que descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos

¹ÁVILA, Humberto. *Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 143. 2007. p. 118.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 390.840 - MG*, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico LTDA, Recorrido: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 15 ago. 2006. Voto Min. Cezar Peluso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 11 jul.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª edição. 2ª tiragem. Editora Saraiva, 2014, p. 108.

⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional*. Editora Dialética 1996. p. 40.

conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência.⁵

Ocorre que, não havendo definição constitucional expressa do significado do conceito utilizado para limitar o poder de tributar, há juristas que o constroem de maneira totalmente atécnica, com base apenas no próprio senso. Há outros, ainda, que manipulam de forma intencional o alcance dos conceitos, de acordo com seus próprios interesses. Em auxílio, invoca-se Carlos Maximiliano:

Cumprir evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças a fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual, desvairedo por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos.⁶

De fato, não são necessários muitos anos de prática jurídica para testemunhar auditores fiscais e procuradores da Fazenda Pública tentando esgarçar o alcance e significado dos conceitos pressupostos pela Constituição como limitadores ao poder de tributar, afim de aumentar a arrecadação do ente federativo.

De forma análoga, são vários os casos de advogados de contribuintes, que elaboram teses mirabolantes para tentar mutilar o conteúdo semântico dos conceitos pressupostos pela Carta Magna, iludindo clientes ou causando prejuízos na arrecadação pública. Novamente, segue o parecer de Carlos Maximiliano:

Também a posição do intérprete contribui para a defesa de proposições inexatas. O advogado propugna a tese que melhor aproveita ao constituinte, o político, a que convém ao seu partido; o juiz sente-se preso pela ideia sustentada em processo anterior; o prático apega-se aos precedentes; o divulgador alvissareiro de uma doutrina nova, dificilmente a repudia depois, não condescendente em despojar-se da glória da descoberta ou da primazia; o escritor, criticado vigorosamente, não mais abandona os seus

paradoxos vistosos, nem os cintilantes sofismas enganadores.⁷

Como se não bastasse, há também legisladores infraconstitucionais e julgadores que manipulam de maneira indevida o alcance e significado dos mencionados conceitos constitucionais, colaborando para aumento do quadro de insegurança jurídica instituído. Cezar Peluso intitula tal proceder de “corrupção legal dos termos e conceitos usados ou supostos pela Constituição da República ao outorgar competências tributárias”⁸. A seguir, tem-se mais sobre seu testemunho:

O constituinte originário indicou-lhe desde logo, de modo expreso, o fato gerador (hipótese de incidência) e a base de cálculo possíveis, interditando ipso facto à lei subalterna alargar ou burlar tais limites mediante subterfúgios linguísticos ou conceituais, como, p. ex., alteração dos significados normativos incorporados pela Constituição.⁹

Para que se tenha ideia do alcance e da relevância do problema ora debatido, registre-se que as principais disputas travadas entre contribuintes e Fazendas, após a vigência da Carta de 1988, são decorrentes da ausência de parâmetros constitucionais determinados para significação dos conceitos limitadores ao poder de tributar.

Talvez o mais icônico desses casos seja a discussão acerca da (in)constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS e COFINS. Para aqueles não familiarizados com a referida contenda, cumpre informar que o artigo 195, inciso I, alínea b, da Constituição autoriza a cobrança de contribuições sociais sobre o faturamento das empresas. Em contrapartida, a *Lex Major* não define de forma expressa o conteúdo semântico do conceito de faturamento.

Por sua vez, a União Federal passou a atuar no sentido de que os valores de ICMS, ingressos no caixa dos contribuintes, decorrentes da atividade empresarial, integrariam o conceito de faturamento e, por sua vez, comporiam a base de cálculo da PIS e da COFINS (espécies de contribuições sociais). Os contribuintes, por outro lado, passaram a defender que tais valores de ICMS não constituem verba da empresa (e sim dos Estados membros), não compondo assim o conceito de faturamento, estando, portanto, fora da base de cálculo da PIS e da COFINS.

⁵ ÁVILA, Humberto. *Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 143. 2007. p. 118.

⁶ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20ª edição. Editora Forense, 2011, p.84

⁷ Ibid.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 390.840 - MG*, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico LTDA, Recorrido: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 15 ago. 2006. Voto Min. Cezar Peluso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 11 jul. 2017.

⁹ Ibid.

Fazenda Nacional e contribuintes construíram, a partir de então, seus respectivos conceitos de faturamento, de modo a fundamentar cada um sua própria tese. A seguir, tem-se mais informações sobre o caso em tela.

No Supremo Tribunal Federal (STF), o julgamento que discute a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). A matéria está sendo analisada no Recurso Extraordinário (RE) 574706, com repercussão geral reconhecida, e o resultado deve impactar em, pelo menos, 10 mil processos suspensos nas instâncias de origem e que aguardam a definição do caso.

(..) A União sustenta que a posição defendida pelo contribuinte distorce o conceito de faturamento e receita bruta definida pela Constituição Federal, e sustenta impacto bilionário ao Tesouro. Os contribuintes reiteraram a tese de que o ICMS não é integrado ao patrimônio do contribuinte, portanto não está sujeito ao PIS/Cofins.¹⁰

Como exemplos de outras disputas decorrentes da ausência de parâmetros constitucionais determinados para significação dos conceitos limitadores ao poder de tributar, pode-se citar a controvérsia acerca da possibilidade de inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS, a disputa para exclusão de verbas não salariais da base de cálculo das contribuições previdenciárias, o questionamento sobre a incidência do ICMS sobre serviços complementares aos serviços de comunicações, dentre muitos outros.

Frise-se que alguns dos temas acima listados persistem ainda sem solução e estão pendentes de assentamento pelo poder judiciário. De outra monta, novos debates similares continuam a surgir constantemente, engendrando disputas judiciais intermináveis e gerando insegurança jurídica a contribuintes e Fazendas Públicas.

III. MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO APLICADOS AOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Em que pese a Constituição não tenha estabelecido de forma expressa o significado dos conceitos limitadores ao poder de tributar, ou sequer indicado o caminho para construir tais conceitos, isso não significa que o intérprete esteja autorizado a fazê-lo

da forma como bem quiser. Ao revés, o jurista deve atuar dentro dos limites traçados pela Carta Magna, sob pena de tornar sua interpretação inconstitucional e indevida.

Diante dessa ausência de definição constitucional expressa do conceito e do caminho para alcançá-lo, como fazer então para construí-lo sem incorrer em violação à Constituição?

Para auxiliar o intérprete a proceder de forma devida nessa tarefa de construção dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, a legislação infraconstitucional, a doutrina e a jurisprudência oferecem certos métodos interpretativos confiáveis.

Os métodos para construção de significados constitucionais limitadores ao poder de tributar não compõem um rol exaustivo, ou seja, há inúmeros métodos que podem conduzir o jurista de forma bem-sucedida. Ademais, não há método absoluto que seja adequado para todos os casos, mas sim, métodos mais adequados e outros não compatíveis para cada caso específico.

De forma análoga, os conceitos construídos podem ser diversos. Em que pese seja possível identificar quando e como determinado significado proposto pelo intérprete seja indevido por agredir a Carta Maior, isto não significa que há apenas um significado correto para cada termo limitador ao poder de tributar. Nesse sentido, é a lição de Hugo de Brito Machado:

A rigor, todos os métodos de interpretação conduzem apenas a um resultado possível, mas não oferecem um resultado que seja o único correto. A ciência jurídica é incapaz de oferecer o exato significado de uma norma. Pode apenas oferecer suas possíveis significações. (...)

A cada dia que passa, estamos mais fortemente convencidos de que a interpretação jurídica é o conhecimento da norma, impregnando de inevitável conteúdo axiológico, e de que nenhum dos métodos, processos ou elementos de interpretação é capaz de oferecer um resultado seguro, objetivo, capaz de evitar fundadas controvérsias.¹¹

A seguir, passa-se a apresentar alguns dos principais e mais aceitos métodos para significação dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, quais sejam, o método de importação do direito privado, o método histórico e o método sistêmico-principiológico. Caso aplique tais métodos de forma adequada, o jurista diminuirá suas chances de ofender

¹⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Notícias: Suspensão julgamento sobre inclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e Cofins*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. Malheiros Editores, 2010. p. 111.

à Carta Maior, aproximando-se dos significados por ela permitidos.

a) *Método de importação do direito privado*

Talvez o principal e mais aceito método para significação dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar seja o método de importação do direito privado. Sua aplicação consiste em buscar na legislação e na doutrina do direito privado, o significado expresso dos termos utilizados pela Constituição. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Pondere-se, todavia, que na própria idealização das consequências tributárias o legislador muitas vezes lança mão de figuras de direito privado. Sempre que isso acontecer, não havendo tratamento jurídico-tributário explicitamente previsto, é evidente que prevalecerão os institutos, categorias e formas do direito privado.¹²

Seu uso está legitimado pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe que a lei não poderá alterar o alcance de determinado conceito do direito privado, quando a Constituição o utilizar para definir competência tributária. Veja-se:

Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.¹³

Conforme leciona Hugo de Brito Machado “se um conceito jurídico seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador, nem muito menos pelo intérprete. (...) Não o pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete.”¹⁴

Em verdade, o método de importação do direito privado é uma consequência lógica da supremacia da Constituição. Pois, se a Lei Maior se valeu de um conceito consagrado do direito privado para limitar o poder de tributar, é óbvio que o legislador infraconstitucional e o intérprete não podem manipular o referido conceito. Ainda nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Hoje já não se pode ter dúvida de que o art. 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação da supremacia constitucional, posto que desta é que na verdade resulta a inalterabilidade dos

conceitos utilizados pela Lei Maior. Inalterabilidade que evidentemente não está restrita à matéria tributária. Nenhum conceito utilizado em norma da Constituição pode ser alterado pelo legislador ordinário para, por via oblíqua, alterar a norma de superior hierarquia.¹⁵

A título exemplificativo, o método de importação do direito privado é bem-sucedido na construção do significado do termo utilizado pelo artigo 156, inciso III, da Lei Maior¹⁶. Tal dispositivo outorga aos Municípios a competência para instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza”.

Ao aplicar o método de importação do direito privado para construção do significado do termo “serviços de qualquer natureza”, o jurista poderá se valer da definição expressa no artigo 3º, parágrafo 2º, do Código de Defesa do Consumidor (CDC). Nele, consta que “serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.”¹⁷

A utilização do método de importação do direito privado para construção do conceito de “serviços de qualquer natureza” é pacificamente aceita na doutrina, conforme se pode verificar.

Dentre as demais legislações que tratam desse conceito, e que discorrem de forma mais ampla sobre serviço propriamente dito, não sob o aspecto tributário, que vincula as partes, prestador e contratante, podemos citar o Código de Defesa do Consumidor (CDC), Lei nº 8.078/1990, que em seu art. 3º, § 2º, estabeleceu que: (...) Este conceito de serviço do CDC, bem como os demais contidos em nosso ordenamento legislativo, são jurídicos, permitindo a adequação em cada campo do direito, quando provocado.¹⁸

De forma análoga, a utilização do referido método também é consolidada na jurisprudência, como demonstrado a seguir.

A primeira dificuldade posta consiste na imprecisão do que se tem como conceito arraigado no direito civil para conceituação do que se deva entender

¹⁵ Id. *Não incidência do ISS no Afretamento de Embarcações*. RDDT 173/85, fev/2010.

¹⁶ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF; Senado, 1988, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 ago. 2017: Art. 156: Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

¹⁷ BRASIL. *Código de Defesa do Consumidor*. Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso 22 jul. 2017.

¹⁸ BRASIL, Robson Rocha. *ISSQN reter ou não reter*. IOB. Coleção IOB, Resumos Tributários. Volume 10, p. 25/26.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª edição. 2ª tiragem. Editora Saraiva, 2014, p. 138.

¹³ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso 22 jul. 2017.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. Malheiros Editores, 2010. p. 118.

por prestação de serviços de qualquer natureza. O texto do Código Civil de 2002 não define o que sejam serviços (arts. 593-609 da Lei 10.406/2002). O Código Civil anterior utilizava a expressão locação de serviços sem, contudo, trazer qualquer elemento para a estipulação do conceito (Lei 3.071/1916, arts. 1.216 a 1.236).

Por seu turno, a Lei 8.078/1990 (Código do Consumidor), considera serviço qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.¹⁹

Além do conceito de “serviços de qualquer natureza”, é possível aplicar de maneira bem-sucedida o método de importação do direito privado para construção de outros conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, tais quais “propriedade”, “bem imóvel” e “transmissão”. Nesse mesmo sentido afiança Gabriel Sturtz.

Isto quer dizer que o conceito de Direito Privado utilizado pela Constituição Federal não poderá ser alterado pela lei tributária, por exemplo, os conceitos de “propriedade”, “transmissão” e “serviço” não podem ser alterados pelo legislador ordinário a ponto de estarem sendo tributados, respectivamente, a “posse” (para fins de IPTU), a “promessa de compra e venda” (para o ITBI) e a “locação” (para o ISS). Se assim não fosse, estaria possibilitado ao legislador ordinário alterar a própria Constituição.²⁰

O método de importação do direito privado, legitimado pelo artigo 110 do CTN, é, portanto, um dos principais e mais aceitos métodos para significação dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar. Caso o intérprete utilize o referido método e consiga encontrar no âmbito do direito privado a definição expressa do termo utilizado pela Constituição, poderá valer-se dele sem receios.

Por outro lado, caso não exista no direito privado a definição expressa do termo desejado, o jurista não poderá se valer do método de importação do direito privado, estando obrigado a procurar outro método.

b) Método histórico

Prosseguindo com a análise dos principais métodos para significação dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, tem-se

o método histórico. Sua aplicação consiste em analisar a legislação vigente à época da promulgação da Lei Maior de 1988 e a exposição de motivos desta, no intuito de tentar encontrar orientações para definição do conceito buscado. Nas palavras de Celso Correia Neto e Liziane Meira:

Este método considera o recurso às condições históricas em que se insere uma norma como elemento para determinar-lhe o sentido. Parte-se da premissa de que o momento social da produção ou da aplicação de um diploma legislativo é relevante para se compreender o significado das palavras da lei (...).

Citemos dois exemplos: os precedentes normativos, entendidos como “normas que vigoraram no passado e que antecederam à nova disciplina”, e os trabalhos preparatórios, tais como discussões parlamentares, emendas preteridas, bem como qualquer documento que possa ser útil para desvendar os motivos condicionantes da edição da lei.²¹

Em que pese seu uso não encontre substrato direto na legislação, a aplicação do método histórico foi legitimada pela doutrina e pela jurisprudência. Sua lógica é a de que, se na época da promulgação da Carta de 1988 havia uma lei definindo expressamente o significado de determinado conceito e a Constituição se utilizou daquele conceito sem o redefinir, é razoável presumir que a Lei Maior tomou emprestada a definição estabelecida na lei pré-existente. Conforme preleciona Cezar Peluso:

Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando u'a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporados ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.²²

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 547.245 - SC*, Recorrente: Município de Itajaí, Recorrido: Banco Fiat S/A. Relator: Min. Luiz Fux, D.J. 05 mar. 2010. Voto Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso 20 jul. 2017.

²⁰ STURTZ, Gabriel. *Tributação do Comércio Eletrônico: Análise da Incidência do ICMS*. Revista de Estudos Tributários n.º 34. Porto Alegre: Síntese. nov/dez 2003, p. 5-26

²¹ CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. *Métodos de interpretação e direito tributário*. Disponível em: <[file:///C:/Users/Gabi%20e%20Duda/Downloads/988-1648-1-SM%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Gabi%20e%20Duda/Downloads/988-1648-1-SM%20(1).pdf)>. Acesso em 20 ago. 2017.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 390.840 - MG*, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico LTDA, Recorrido: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 15 ago. 2006. Voto Min. Cezar Peluso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 23 ago. 2017.

Exemplificativamente, o método histórico é bem-sucedido na construção do significado do termo utilizado pelo artigo 195, inciso I, alínea b, da Lei Maior²³. Tal dispositivo determina que as contribuições sociais poderão incidir sobre o “faturamento” das empresas.

Ao aplicar o método histórico para construção do significado de “faturamento”, o jurista poderá se valer da definição expressa contida no artigo 187, inciso I, da Lei nº 6.404 de 1976²⁴ e no artigo 1º, parágrafo 1º, alínea a, do Decreto Lei 1.940 de 1982²⁵ (ambos vigentes desde a época da promulgação da Constituição de 1988 até hoje). Neles o conceito de faturamento fica definido como “a receita bruta das vendas e serviços”.

A utilização do método histórico para construção do conceito de “faturamento” é pacificamente aceita na doutrina, conforme se pode verificar.

De fato, a noção de faturamento em matéria fiscal, quando do advento da Constituição de 1988, embora não fosse tão restrita a ponto de só alcançar as vendas acompanhadas de fatura, não autorizava fosse tomado como sinônimo de receita bruta, assim entendidas quaisquer receitas do contribuinte. Vinha-se, já, considerando como faturamento a receita proveniente da venda de mercadorias e serviços, de maneira que é com essa amplitude que deve ser considerada a base

econômica do art. 195, I, da Constituição na sua redação original.²⁶

De forma análoga, a utilização do método histórico para significação do termo “faturamento” também é consolidada na jurisprudência, como demonstrado a seguir.

A contribuição do art. 239 satisfaz a previsão do art. 195, I, no que toca à contribuição calculada sobre o faturamento. De outra parte, o D.L. 2.397/87, que alterou o DL 1.940/82, em seu art. 22, já havia conceituado a receita bruta do art. 1º, §1º, do mencionado diploma legal como a ‘receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços’, conceito esse que coincide com o de faturamento.²⁷

Além do conceito de “faturamento”, é possível aplicar de maneira bem-sucedida o método histórico para construção de outros conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, tais quais “receita bruta” e “propriedade territorial urbana”.

O método histórico, legitimado pela doutrina e pela jurisprudência é, portanto, um dos principais e mais aceitos métodos para significação dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar. Caso o intérprete utilize o referido método para significação do conceito buscado e encontre na legislação vigente à época da promulgação da *Lex Major* de 1988 ou na exposição de motivos desta, orientações para a definição do termo utilizado pela Constituição, certamente diminuirá suas chances de ofender à Carta Maior, aproximando-se dos significados por ela permitidos.

Por outro lado, caso não exista na legislação vigente à época da promulgação da Carta Magna de 1988 ou na exposição de motivos desta, qualquer orientação para a definição do termo desejado, o jurista não poderá se valer do método histórico, estando obrigado a procurar outro método.

c) Método sistêmico-principiológico

Como último exemplo dos principais métodos para significação dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, deve-se citar o método sistêmico-principiológico. Sua aplicação consiste em se utilizar dos princípios constitucionais e do direito tributário para balizar o intérprete na construção do significado buscado.

²³ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF; Senado, 1988, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23 ago. 2017: Art. 195: Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento.

²⁴ BRASIL. *Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em 23 ago.2017: Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará: I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;.

²⁵BRASIL. *Decreto Lei 1.940, de 25 de maio de 1982*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1940.htm#art1%1>. Acesso em 23 ago. 2017: Art. 1º. Fica instituída, na forma prevista neste decreto-lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor. § 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre: a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;.

²⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre, 11ª edição. 2ª tiragem. Editora Livraria do advogado, 2009, p. 484.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 150.764 - PE*, Recorrente: União Federal, Recorrido: Empresa Distribuidora Vivacqua de Bebidas LTDA. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, D.J. 02 abr. 1992. Voto Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso 24 ago. 2017.

Seu uso está legitimado pelo artigo 108, incisos II e III, do CTN, que dispõem que, na ausência de definição expressa, o intérprete deverá utilizar os princípios gerais tributários e os de direito público. Veja-se a seguir *in verbis*.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - aequidade.²⁸

Em verdade, o método sistêmico-principiológico é uma consequência lógica da função orientativa dos princípios. Pois, se o conjunto de princípios consagrados na Carta da República e no direito tributário orientam o intérprete a seguir determinados valores jurídicos, não pode o mesmo violar tal orientação. Conforme leciona Geraldo Ataliba.

O grande valor prático dos princípios da Constituição, dos princípios fundamentais, é que eles nos dão orientação para interpretar os outros princípios e para interpretar as regras da própria Constituição. Então o princípio é uma diretriz para o intérprete. E se, por acaso, vou descobrindo no meu trabalho que não estou caminhando naquele sentido, estou errado, porque tenho que conformar a minha tarefa às exigências dos princípios. Pois bem, todos os intérpretes, desde o primeiro até os intermediários que somos nós ou a administração pública, até o juiz que é o último, têm que interpretar seguindo o caminho, o rumo apontado pelos princípios.²⁹

A título exemplificativo, o método sistêmico-principiológico é bem-sucedido na construção do significado do termo utilizado pelo artigo 153, inciso III, da Lei Maior³⁰. Tal dispositivo outorga à União Federal a competência para instituir imposto sobre a “renda”.

Ao aplicar o método em questão para construção do significado de “renda”, o jurista deverá seguir a orientação de princípios como o da capacidade contributiva, isonomia, dignidade da pessoa humana e não confisco, para concluir que a tributação não pode atingir o mínimo vital necessário à

sobrevivência do contribuinte. Nesse sentido, o conceito de renda deverá se limitar ao “acréscimo patrimonial produto do capital e do trabalho”.

A utilização do método sistêmico-principiológico para construção do conceito de “renda” é pacificamente aceita na doutrina, conforme se pode verificar.

Quaisquer limitações temporais ou quantitativas com relação às despesas e provisões devem guardar estrita compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial e com a atividade do contribuinte, sob pena de serem inconstitucionais, por violarem o conceito jurídico de renda, por implicarem tributação direta ou indireta do capital e não do seu efetivo acréscimo e por afrontarem a capacidade contributiva do sujeito passivo.³¹

De forma análoga, a utilização do referido método também é consolidada na jurisprudência, como demonstrado a seguir.

A imposição de limites ao abatimento das quantias gastas pelos contribuintes com educação resulta na incidência de tributos sobre despesas de natureza essencial à sobrevivência do indivíduo, a teor do art. 7º, IV, da CF, e obstaculiza o exercício desse direito.

(...) A incidência do imposto de renda sobre despesas com educação ‘vulnera o conceito constitucional de renda, bem como o princípio da capacidade contributiva, expressamente previsto no texto constitucional.

A desoneração tributária das verbas despendidas com instrução configura medida concretizadora de objetivo primordial traçado pela Carta Cidadã, a qual erigiu a educação como um dos valores fundamentais e basilares da República Federativa do Brasil.³²

Além do conceito de “renda”, é possível aplicar de maneira bem-sucedida o método sistêmico-principiológico para construção de outros conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, tais quais “confisco”, “templos de qualquer culto” e eventualmente “grandes fortunas”.

O método sistêmico-principiológico, legitimado pelo artigo 108, incisos II e III, do CTN é, portanto, um dos principais e mais aceitos métodos para significação dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de

²⁸ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso 20 ago. 2017.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. *Periodicidade do imposto de renda I, Mesa de Debates*. RDT nº 63, Ed. Malheiros, p.35.

³⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF; Senado, 1988, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 24 ago. 2017: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza;

³¹ ROLIM, João Dácio. *O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza/alguns casos concretos adições e exclusões ao lucro real*. Malheiros, RDT nº 67, p. 223/224.

³² BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. *Arguição de Inconstitucionalidade n. 0005067-86.2002.4.03.6100/SP*, Apelante: IsoChaitzScherkerkewitz, Recorrido: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Des. Fed. Consuelo Yoshida, D.J. 11 mai. 2012. Voto Des. Mairan Maia. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br>>. Acesso 25 ago. 2017.

tributar. Caso o intérprete utilize o referido método para a construção do significado buscado, seguindo a orientação traçada pelos princípios gerais tributários e de direito público aplicáveis ao caso concreto, diminuirá suas chances de ofender à Carta Maior e se aproximará dos significados por ela permitidos.

IV. CONCLUSÕES

O objetivo do presente trabalho foi apresentar alguns dos principais e mais aceitos métodos para significação dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, quais sejam, o método de importação do direito privado, o método histórico e o método sistêmico-principiológico.

Inicialmente, restou comprovado que, ao outorgar as competências tributárias, o Constituinte se utilizou de expressões que carregam consigo conceitos. Entretanto, o alcance e significado de tais conceitos não estão expressamente definidos na Carta Magna, cabendo ao intérprete construí-los para alcançar o sentido da norma e a moldura instituída ao poder de tributar.

Em seguida, demonstrou-se que, em razão da ausência de dispositivo constitucional estabelecendo os critérios que devem ser utilizados para a significação dos conceitos limitadores ao poder de tributar, muitos juristas desempenham essa tarefa de maneira atécnicamente ou manipulam de forma intencional o alcance e significado de tais conceitos a seu bel prazer. Concluiu-se que tal proceder não pode ser admitido.

Nesse sentido, viu-se que, em que pese a Constituição não tenha estabelecido de forma expressa o significado dos conceitos limitadores ao poder de tributar, ou sequer indicado o caminho para construir tais conceitos, isso não significa que o intérprete esteja autorizado a fazê-lo da forma como bem quiser. Ao revés, o jurista deve atuar dentro dos limites traçados pela Carta Magna, sob pena de tornar sua interpretação inconstitucional e indevida.

Constatou-se, ainda, que, para auxiliar o intérprete a proceder de forma devida nessa tarefa de construção dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, a legislação infraconstitucional, a doutrina e a jurisprudência oferecem certos métodos interpretativos confiáveis.

O primeiro desses métodos a ser apresentado foi o de importação do direito privado. Constatou-se que sua aplicação consiste em buscar na legislação e na doutrina do direito privado, o significado expresso dos termos utilizados pela Constituição. Seu uso está legitimado pelo artigo 110 do CTN e é consequência lógica da supremacia da Constituição. Isso porque, se a Lei Maior se valeu de um conceito consagrado do direito privado para limitar o poder de tributar, é óbvio que o legislador infraconstitucional e o intérprete não podem manipulá-lo. Entretanto, viu-se que, caso não

exista no direito privado a definição expressa do termo desejado, o jurista estará obrigado a procurar outro método.

O segundo método apresentado foi o histórico. Verificou-se que sua aplicação consiste em analisar a legislação vigente à época da promulgação da Lei Maior de 1988 e a exposição de motivos desta, no intuito de tentar encontrar orientações para definição do conceito buscado. A aplicação do método histórico foi legitimada pela doutrina e pela jurisprudência e sua lógica é a de que, se na época da promulgação da Carta de 1988 havia uma lei definindo expressamente o significado de determinado conceito e a Constituição não o redefiniu, é razoável presumir que tomou emprestada a definição estabelecida na lei pré-existente. Por outro lado, caso não exista na legislação vigente à época da promulgação da Carta Magna de 1988 ou na exposição de motivos desta, qualquer orientação para a definição do termo desejado, o jurista estará obrigado a procurar outro método.

O último método apresentado foi o sistêmico-principiológico. Viu-se que sua aplicação consiste em se utilizar dos princípios constitucionais e do direito tributário para balizar o intérprete na construção do significado buscado. Seu uso está legitimado pelo artigo 108, incisos II e III, do CTN e é consequência lógica da função orientativa dos princípios. Isso porque, se o conjunto de princípios orientam o intérprete a seguir determinados valores jurídicos, não pode o mesmo violar tal orientação.

Ao cabo, concluiu-se que, caso aplique adequadamente tais métodos para significação dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, o jurista diminuirá suas chances de ofender à Carta Maior, aproximando-se dos significados por ela permitidos.

REFERENCES RÉFÉRENCES REFERENCIAS

1. ATALIBA, Geraldo. *Periodicidade do imposto de renda I, Mesa de Debates*. RDT nº 63, Ed. Malheiros.
2. ÁVILA, Humberto. *Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação*. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 143. 2007.
3. BRASIL, Robson Rocha. *ISSQN reter ou não reter*. IOB. Coleção IOB, Resumos Tributários. Volume 10.
4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª edição. 2ª tiragem. Editora Saraiva, 2014.
5. CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. *Métodos de interpretação e direito tributário*. Disponível em: <file:///C:/Users/Gabi%

20e%20Duda/Downloads/988-1648-1-SM%20(1).pdf>. Acesso em 20 ago. 2017.

6. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. Malheiros Editores, 2010.
7. MACHADO, Hugo de Brito. *Não incidência do ISS no Afretamento de Embarcações*. RDDT 173/85, fev/2010.
8. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20ª edição. Editora Forense, 2011.
9. MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional*. Editora Dialética 1996.
10. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre, 11ª edição. 2ª tiragem. Editora Livraria do advogado, 2009
11. ROLIM, João Dácio. *O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza/alguns casos concretos adições e exclusões ao lucro real*. Malheiros, RDT nº 67
12. STURTZ, Gabriel. *Tributação do Comércio Eletrônico: Análise da Incidência do ICMS*. Revista de Estudos Tributários n.º 34. Porto Alegre: Síntese. nov/dez 2003.
13. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Notícias: Suspenso julgamento sobre inclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e Cofins*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 jul. 2017.