

1 Methods to Significate the Power to Tax Limitating Concepts

2 Thais de Sa Curvelo

3 Received: 15 December 2018 Accepted: 3 January 2019 Published: 15 January 2019

4

5 Abstract

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

17

18 **Index terms**— power to tax limitating concepts. methods to significate. private law importing method.
19 historical method. systemic-principle related method.

20 1 Tiago Vicente Didier ? & Thais De Sa Curvelo ?

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

31 2 Introdução

32 o outorgar as competências tributárias, o Constituinte se utilizou de expressões que carregam consigo conceitos.
33 Entretanto, o alcance e significado de tais conceitos não estão expressamente definidos na Carta Magna, cabendo
34 ao intérprete construí-los para alcançar o sentido da norma e a moldura instituída ao poder de tributar.
35 Em razão da ausência de dispositivo constitucional estabelecendo os critérios que devem ser utilizados para a
36 significação dos conceitos limitadores ao poder de tributar, muitos juristas desempenham essa tarefa de maneira
37 atécnica ou manipulam de forma intencional o alcance e significado de tais conceitos a seu bel prazer. Tal proceder
38 não pode ser admitido.

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

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

2 INTRODUÇÃO

45 esteja autorizado a fazê-lo da forma como bem quiser. Ao revés, o jurista deve atuar dentro dos limites traçados
46 pela Carta Magna, sob pena de tornar sua interpretação inconstitucional e indevida.

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

52 II. Problemas Advindos da Utilização ??e Conceitos Como Limitações ao Poder de Tributar

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

55 A CF/88 atribuiu poder por meio de regras de competência. Poderia não ter se ocupado do assunto, e deixado
56 para o legislador infraconstitucional, por lei ordinária ou complementar, cumprir tal tarefa. Decidiu ela própria
57 fazê-lo. (...) Ao alocar poder, as regras visam a neutralizar o principal problema decorrente do seu exercício:
58 seu uso ilimitado. 1 A Constituição Federal não explicita o sentido e nem o alcance da palavra faturamento,
59 como tampouco o faz em relação a "tributo", "propriedade", "família", "liberdade", "vida", "crime", "cidadão",
60 "sufrágio", etc.. Ou seja, não Ao outorgar as competências tributárias, o Constituinte se utilizou de expressões
61 que carregam consigo conceitos: "serviços de comunicação"; "patrimônio"; "renda"; "produtos industrializados";
62 etc. Através do conteúdo semântico desses conceitos, o legislador construiu uma moldura limitadora para cada
63 tributo.

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

69 Ocorre que o alcance e significado dos conceitos que delimitam a competência tributária na Carta Magna não
70 estão nela expressamente estabelecidos. A título exemplificativo, o Constituinte estabeleceu que a União Federal
71 poderá tributar aquilo que se enquadre no conceito de renda (artigo 153, inciso III, CF), entretanto, não se
72 propôs a definir expressamente o alcance e significado do referido conceito. Em auxílio, invoca-se as ponderações
73 de Cezar Peluso: há, no texto constitucional, predefinição ou conceituação formal dos termos aí usados (...). 2
74 Não sobeja afirmar que muitas vezes a tarefa de produção do conteúdo, sentido e alcance da norma jurídica é
75 o resultado do esforço breve e ligeiro. Condições há, entretanto, em que a construção do sentido da mensagem
76 legislada só se consegue mediante intensa e profunda meditação, em que articulamos regras dos mais variados
77 setores da experiência jurídico-positiva, cruzando-as sob o pátio de princípios implícitos, de difícil compreensão.
78 É nessa área que surgem os obstáculos de problemática de transposição, em virtude de nos depararmos com
79 vácuos normativos, verdadeiras lacunas que a linguagem leiga do legislador plasmou no texto de lei.

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

84 3 Tal proceder não pode ser admitido. Conforme leciona Roberto QuirogaMosquera, "se o legislador ou o
85 aplicador da regra pudesse delineiar, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através
86 da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituinte" É justamente nesse
87 momento que surge o problema. Em razão da ausência de determinação constitucional expressa sobre quais os
88 critérios devem ser utilizados para a construção do conteúdo semântico dos conceitos limitadores ao poder de
89 tributar, muitos juristas tendem a manipular o alcance e significado de tais conceitos a seu bel prazer. 4 Em
90 verdade, o jurista deve atuar nos limites traçados pela Carta Magna, que são absolutamente intransponíveis.
91 Caso venha a desrespeitar esses limites, estará atuando fora da competência que foi outorgada pela Lei Maior,
92 tornando a interpretação inconstitucional e, portanto, indevida. Segundo Humberto Ávila:

93 . A alocação de poder tributário dá-se, pois, por meio de regras que descrevem fatos tributáveis, de modo
94 que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras
95 e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos
96 previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência.

97 5 Cumpre evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de
98 forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças a fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais se
99 apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual,
100 desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos. 7 Como se não bastasse, há também legisladores
101 infraconstitucionais e julgadores que manipulam de maneira indevida o alcance e significado dos mencionados
102 conceitos constitucionais, colaborando para aumento do quadro de insegurança jurídica instituído. Cezar Peluso
103 intitula tal proceder de "corrupção legal dos termos e conceitos usados ou supostos pela Constituição da República
104 ao outorgar competências tributárias" 8 O constituinte originário indicou-lhe desde logo, de modo expresso, o
105 fato gerador (hipótese de incidência) e a base de cálculo possíveis, interditando ipso facto à lei subalterna alargar
106 ou burlar tais limites mediante subterfúgios linguísticos ou conceituais, como, p. ex., alteração dos significados
107 normativos incorporados pela Constituição.

108 3 Ocorre

109 . A seguir, tem-se mais sobre seu testemunho: 9 7 Ibid. 8 Para que se tenha ideia do alcance e da relevância
110 do problema ora debatido, registre-se que as principais disputas travadas entre contribuintes e Fazendas, após
111 a vigência da Carta de 1988, são decorrentes da ausência de parâmetros constitucionais determinados para
112 significação dos conceitos limitadores ao poder de tributar.

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

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

124 Fazenda Nacional e contribuintes construíram, a partir de então, seus respectivos conceitos de faturamento,
125 de modo a fundamentar cada um sua própria tese. A seguir, tem-se mais informações sobre o caso em tela.
126 Para auxiliar o intérprete a proceder de forma devida nessa tarefa de construção dos conceitos constitucionais
127 limitadores ao poder de tributar, a legislação infraconstitucional, a doutrina e a jurisprudência oferecem certos
128 métodos interpretativos confiáveis.

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

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

137 A rigor, todos os métodos de interpretação conduzem apenas a um resultado possível, mas não oferecem um
138 resultado que seja o único correto. A ciência jurídica é incapaz de oferecer o exato significado de uma norma.
139 Pode apenas oferecer suas possíveis significações. (...) A cada dia que passa, estamos mais fortemente convencidos
140 de que a interpretação jurídica é o conhecimento da norma, impregnando de inevitável conteúdo axiológico, e
141 de que nenhum dos métodos, processos ou elementos de interpretação é capaz de oferecer um resultado seguro,
142 objetivo, capaz de evitar fundadas controvérsias. 11 A seguir, passa-se a apresentar alguns dos principais e mais
143 aceitos métodos para significação dos conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, quais sejam, o
144 método de importação do direito privado, o método histórico e o método sistêmico-principiológico. Caso aplique
145 tais métodos de forma adequada, o jurista diminuirá suas chances de ofender à Carta Maior, aproximando-se dos
146 significados por ela permitidos.

147 4 a) Método de importação do direito privado

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

152 Pondere-se, todavia, que na própria idealização das consequências tributárias o legislador muitas vezes lança
153 mão de figuras de direito privado. Sempre que isso acontecer, não havendo tratamento jurídico-tributário
154 explicitamente previsto, é evidente que prevalecerão os institutos, categorias e formas do direito privado. 12 Art
155 conceitos utilizados pela Lei Maior. Inalterabilidade que evidentemente não está restrita à matéria tributária.
156 Nenhum conceito utilizado em norma da Constituição pode ser alterado pelo legislador ordinário para, por via
157 oblíqua, alterar a norma de superior hierarquia. ??5 A título exemplificativo, o método de importação do direito
158 privado é bem-sucedido na construção do significado do termo utilizado pelo artigo 156, inciso III, da Lei Maior
159 ??6 Ao aplicar o método de importação do direito privado para construção do significado do termo "serviços
160 de qualquer natureza", o jurista poderá se valer da definição expressa no artigo 3º, parágrafo 2º, do Código de
161 Defesa do Consumidor (CDC). Nele, consta que "serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo,
162 mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes
163 das relações de caráter trabalhista."

164 . Tal dispositivo outorga aos Municípios a competência para instituir impostos sobre "serviços de qualquer
165 natureza". 17 Dentre as demais legislações que tratam desse conceito, e que discorrem de forma mais ampla sobre
166 serviço propriamente dito, não sob o aspecto tributário, que vincula as partes, prestador e contratante, podemos
167 citar o Código de Defesa do Consumidor (CDC), Lei nº 8.078/1990, que em seu art. 3º, § 2º, estabeleceu que: (...)
168 Este conceito de serviço do CDC, bem como os demais contidos em nosso ordenamento legislativo, são jurídicos,
169 permitindo a adequação em cada campo do direito, quando provocado.

5 B) MÉTODO HISTÓRICO

170 . A utilização do método de importação do direito privado para construção do conceito de "serviços de qualquer
171 natureza" é pacificamente aceita na doutrina, conforme se pode verificar. Por seu turno, a Lei 8.078/1990 (Código
172 do Consumidor), considera serviço qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração,
173 inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter
174 trabalhista. ??9 Isto quer dizer que o conceito de Direito Privado utilizado pela Constituição Federal não poderá
175 ser alterado pela lei tributária, por exemplo, os conceitos de "propriedade", "transmissão" e "serviço" não podem
176 ser alterados pelo legislador ordinário a ponto de estarem sendo tributados, respectivamente, a "posse" (para fins
177 de IPTU), a "promessa de compra e venda" (para o ITBI) e a "locação" (para o ISS). Se assim não fosse, estaria
178 possibilitado ao legislador ordinário alterar a própria Constituição.

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

182 5 b) Método histórico

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

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

189 Prosseguindo com a análise dos principais métodos para significação dos conceitos constitucionais limitadores
190 ao poder de tributar, tem-se ??9 Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro,
191 se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do
192 vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É
193 que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional.
194 Quando u'a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais
195 sentidos, um dos quais já incorporados ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico,
196 porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.

197 Em que pese seu uso não encontre substrato direto na legislação, a aplicação do método histórico foi legitimada
198 pela doutrina e pela jurisprudência. Sua lógica é a de que, se na época da promulgação da Carta de 1988 havia
199 uma lei definindo expressamente o significado de determinado conceito e a Constituição se utilizou daquele
200 conceito sem o redefinir, é razoável presumir que a Lei Maior tomou emprestada a definição estabelecida na lei
201 pré-existente. Conforme preleciona Cezar Peluso: Ao aplicar o método histórico para construção do significado
202 de "faturamento", o jurista poderá se valer da definição expressa contida no artigo 187, inciso I, da Lei nº 6.404 de
203 1976 . Tal dispositivo determina que as contribuições sociais poderão incidir sobre o "faturamento" das empresas.

204 24 e no artigo 1º, parágrafo 1º, alínea a, do Decreto Lei 1.940 de 1982 ??5 De fato, a noção de faturamento em
205 matéria fiscal, quando do advento da Constituição de 1988, embora não fosse tão restrita a ponto de só alcançar as
206 vendas acompanhadas de fatura, não autorizava fosse tomado como sinônimo de receita bruta, assim entendidas
207 quaisquer receitas do contribuinte. Vinha-se, já, considerando como faturamento a receita proveniente da venda
208 de mercadorias e serviços, de maneira que é com essa amplitude que deve ser considerada a base (ambos vigentes
209 desde a época da promulgação da Constituição de 1988 até hoje). Neles o conceito de faturamento fica definido
210 como "a receita bruta das vendas e serviços".

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

213 23 BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF; Senado,
214 1988, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 23
215 ago. 2017: Art. 195: Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e
216 indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito
217 Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I -do empregador, da empresa e da entidade a
218 ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento. 24 BRASIL. Lei 6.404, de
219 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
220 das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;. 25 BRASIL. Decreto Lei 1.940,
221 de 25 de maio de 1982. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/Del1940.htm#art1§1>. Acesso em 23 ago. 2017: Art. 1º. Fica instituída, na forma prevista neste decreto-lei, contribuição social,
222 destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação,
223 justiça e amparo ao pequeno agricultor. § 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por
224 cento) e incidirá mensalmente sobre: a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços,
225 de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas
226 pela legislação do Imposto de Renda;; econômica do art. 195, I, da Constituição na sua redação original. ??6
227 A contribuição do art. 239 satisfaz a previsão do art. 195, I, no que toca à contribuição calculada sobre o
228 faturamento. De outra parte, o D.L. 2.397/87, que alterou o DL 1.940/82, em seu art. 22, já havia conceituado

231 a receita bruta do art. 1º, §1º, do mencionado diploma legal como a 'receita bruta das vendas de mercadorias e
232 de mercadorias e serviços', conceito esse que coincide com o de faturamento.

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

235 **6 c) Método sistêmico-principiológico**

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

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

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

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

251 Seu uso está legitimado pelo artigo 108, incisos II e III, do CTN, que dispõem que, na ausência de definição
252 expressa, o intérprete deverá utilizar os princípios gerais tributários e os de direito público. Vejase a seguir in
253 verbis. A utilização do método sistêmico-principiológico para construção do conceito de "renda" é pacificamente
254 aceita na doutrina, conforme se pode verificar.

255 **7 Art**

256 Quaisquer limitações temporais ou quantitativas com relação às despesas e provisões devem guardar estrita
257 compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial e com a atividade do contribuinte, sob pena de serem
258 inconstitucionais, por violarem o conceito jurídico de renda, por implicarem tributação direta ou indireta do
259 capital e não do seu efetivo acréscimo e por afrontarem a capacidade contributiva do sujeito passivo. ??1
260 A desoneração tributária das verbas despendidas com instrução configura medida concretizadora de objetivo
261 primordial traçado pela Carta Cidadã, a qual erigiu a educação como um dos valores fundamentais e basilares
262 da República Federativa do Brasil.

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

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

268 (...) A incidência do imposto de renda sobre despesas com educação 'vulnera o conceito constitucional de
269 renda, bem como o princípio da capacidade contributiva, expressamente previsto no texto constitucional. 32
270 Além do conceito de "renda", é possível aplicar de maneira bem-sucedida o método sistêmico-principiológico para
271 construção de outros conceitos constitucionais limitadores ao poder de tributar, tais quais "confisco", "templos de
272 qualquer culto" e eventualmente "grandes fortunas". ??1 Em seguida, demonstrou-se que, em razão da ausência
273 de dispositivo constitucional estabelecendo os critérios que devem ser utilizados para a significação dos conceitos
274 limitadores ao poder de tributar, muitos juristas desempenham essa tarefa de maneira atécnica ou manipulam
275 de forma intencional o alcance e significado de tais conceitos a seu bel prazer. Concluiuse que tal proceder não
276 pode ser admitido.

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

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

284 O primeiro desses métodos a ser apresentado foi o de importação do direito privado. Constatou-se que
285 sua aplicação consiste em buscar na legislação e na doutrina do direito privado, o significado expresso dos
286 termos utilizados pela Constituição. Seu uso está legitimado pelo artigo 110 do CTN e é consequência lógica da
287 supremacia da Constituição. Isso porque, se a Lei Maior se valeu de um conceito consagrado do direito privado
288 para limitar o poder de tributar, é óbvio que o legislador infraconstitucional e o intérprete não podem manipulá-
289 lo. Entretanto, viu-se que, caso não exista no direito privado a definição expressa do termo desejado, o jurista
290 estará obrigado a procurar outro método.

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

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

304 Ao cabo, concluiu-se que, caso aplique adequadamente tais métodos para significação dos conceitos constitucionalmente limitadores ao poder de tributar, o jurista diminuirá suas chances de ofender à Carta Maior, aproximando-
305 se dos significados por ela permitidos. ¹

¹PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre, 11^a edição. 2^a tiragem. Editora Livraria do advogado, 2009, p. 484.

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 desse cenário constitucional expressa do conceito e do caminho para alcançá-lo, como fazer então para construí-lo sem incorrer em violação à Constituição?

Como exemplos de outras

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 questionamento sobre a incidência do ICMS sobre serviços comunicações, dentre muitos outros.

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

das contribuições previdenciárias, o complementares aos serviços de

Frise-se que alguns dos temas acima listados

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

[Note: 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.]

[Note: . 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.]

Figure 2:

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 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

dois exemplos precedentes

Figure 3:

Exemplificativamente, o método histórico é bem-sucedido na construção do significado do termo utilizado pelo artigo 195, inciso I, alínea b, da Lei Maior 23

Figure 4:

. 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 -aequüidade. 28

Em

verdade, o método sistemático

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 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 sistemático-principiológico é bem-sucedido na construção do significado do termo utilizado pelo artigo 153, inciso III, da Lei Maior 30 . 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

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.

Figure 5:

Methods to Significate
the Power to Tax Limitating Concepts
Conclusões

IV.

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.

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

Figure 6:

-
- 307 [Neto and De Barros] , Correia Neto , Celso De Barros .
- 308 [Ávila ()] , Humberto Ávila . 2007. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação
309 de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e
310 Placas. Inexigibilidade de Multa. Revista Dialética de Direito Tributário (são Paulo, n. 143.)
- 311 [Machado and De Brito ()] *Curso de Direito Tributário*, Hugo Machado , De Brito . 2010. (31 ed. Malheiros
312 Editores)
- 313 [Carvalho and De Barros ()] ‘Curso de Direito Tributário’. Paulo Carvalho , De Barros . *Editora Saraiva* 2014.
314 (26^a edição. 2^a tiragem)
- 315 [Maximiliano ()] *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Carlos Maximiliano . 2011. (20^a edição. Editora Forense)
- 316 [Brasil and Rocha] *ISSQN reter ou não reter. IOB. Coleção IOB, Resumos Tributários*, Robson Brasil , Rocha
317 . 10.
- 318 [Meira and Angelotti ()] *Métodos de interpretação e direito tributário*, Liziane Meira , Angelotti .
319 Downloads/988-1648-1-SM%20(1. 2017. p. 20.
- 320 [Machado and De Brito] *Não incidência do ISS no Afretamento de Embaraçôes*, Hugo Machado , De Brito .
321 RDDT173/85, fev/2010
- 322 [Rolim and Dácio] *O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza/alguns casos concretos adições*
323 *e exclusões ao lucro real*. Malheiros, João Rolim , Dácio . RDT nº 67.
- 324 [Ataliba] *Periodicidade do imposto de renda I, Mesa de Debates*. RDT nº 63, Geraldo Ataliba . Ed. Malheiros.
- 325 [Mosquera and Quiroga ()] ‘Renda e Proventos de Qualquer Natureza -O imposto e o conceito constitucional’.
326 Roberto Mosquera , Quiroga . *Editora Dialética* 1996.
- 327 [Sturtz et al. (2003)] *SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Notícias: Suspenso julgamento sobre inclusão de*
328 *ICMS na base de cálculo de PIS e Cofins*, Gabriel Sturtz , Comércio Tributação Do , Eletrônico .
329 <<http://www.stf.jus.br>> nov/dez 2003. 2017. 13 p. 15. (Análise da Incidência do ICMS. Revista de
330 Estudos Tributários n.º 34. Porto Alegre: Síntese)
- 331 [Paulsen and Direito ()] *Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*,
332 Leandro Paulsen , Direito . 2009. (Porto Alegre, 11^a edição. 2^a tiragem. Editora Livraria do advogado)