

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD

BRUNO EMANUEL TAVARES DE MOURA

**A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E OS CONCEITOS
DE DIREITO PRIVADO: UMA ANÁLISE SOB O PRISMA DO PACTO
FEDERATIVO.**

Maceió - AL

2012

BRUNO EMANUEL TAVARES DE MOURA

**A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E OS CONCEITOS
DE DIREITO PRIVADO: UMA ANÁLISE SOB O PRISMA DO PACTO
FEDERATIVO.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Alagoas (FDA/UFAL), como requisito para aquisição do título de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo.

Maceió – AL

2012

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecária Responsável: Helena Cristina Pimentel do Vale

M929c Moura, Bruno Emanuel Tavares de.
A competência tributária dos Estados-membros e os conceitos de direito privado : uma análise sob o prisma do pacto federativo / Bruno Emanuel Tavares de Moura. – 2012.
182 f.

Orientador: Gabriel Ivo.
Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2012.

Bibliografia: f. 177-182.

1. Direito tributário. 2. Giro linguístico. 3. Pacto federativo. 4. Competência tributária. 5. Conceitos jurídicos. 6. Direito privado. I. Título.

CDU: 342.99:336.2(81)

BRUNO EMANUEL TAVARES DE MOURA

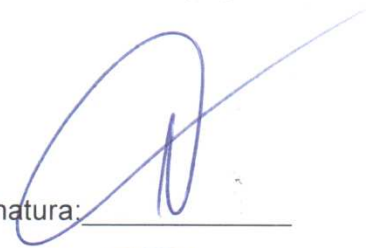
**A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E OS CONCEITOS
DE DIREITO PRIVADO: UMA ANÁLISE SOB O PRISMA DO PACTO
FEDERATIVO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Professor Doutor Gabriel Ivo

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e a julgou nos seguintes termos:

Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto (UFAL)

Julgamento: APROVADO COM DISTINÇÃO Assinatura: 

Prof. Dr. Adrualdo de Lima Catão (UFAL)

Julgamento: aprovado com distinção Assinatura: 

Prof. Dr. Torquato da Silva Castro Júnior (UFPE)

Julgamento: APROVADO COM DISTINÇÃO Assinatura: 

Menção Geral: Aprovado com Distinção (10,0)

Maceió, 06 de janeiro de 2012.

*Aos meus pais Elias e Adilene, pelo amor e incentivo
Ao meu irmão Wallace, pelo companheirismo
À Mari, pelos embates enriquecedores
Ao meu amigo Basile, pela motivação em seguir em frente no mundo acadêmico*

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, o Professor Doutor Gabriel Ivo, pelos preciosos ensinamentos sobre a ciência jurídica e por me servir como um norte, no longo caminho da vida acadêmica, desde os idos da graduação.

Agradeço aos professores que compuseram a “Turma 6” do Mestrado em Direito Público na FDA/UFAL, pelos ensinamentos e, em especial, ao Professor Doutor Adrualdo de Lima Catão, pela atenção e incentivo.

Aos queridos amigos que fiz nesses últimos dois anos. Certamente, a saudade dos nossos proveitosos encontros semanais se fará presente em minha pessoa pelo resto de minha vida. Mais do que técnico, vocês me tornaram mais humano.

À FAPEAL, pelo apoio financeiro, essencial para compra de livros e, sobretudo, para os deslocamentos à cidade do Recife, onde pude realizar intercâmbio junto ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco.

RESUMO

Analisando o direito a partir do paradigma do giro lingüístico, o presente trabalho tem por objetivo estudar as (im)possibilidades de o Estado-membro, ao exercer sua competência tributária, modificar conceitos estabelecidos pelo direito privado, bem como as (im)possibilidades de a União, através do exercício de sua competência para legislar sobre direito privado e sobre normas gerais em matéria tributária, modificar o conteúdo das normas que definem a competência do Estado-membro. Para tanto, o trabalho se vale do modelo interpretativo proposto por Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual o intérprete deverá passar por um processo composto por quatro fases, nas quais os enunciados prescritivos, além de interpretados, terão que ser contrapostos com outros dispositivos do sistema. Desta feita, acredita-se que, para se definir o conteúdo das normas que conferem competência tributária, faz-se mister analisar o conceito de Estado federal e as reais dimensões do mesmo no país. Nesse diapasão, percebe-se que, para que se as unidades federativas sejam de fato autônomas, é necessário que as competências tributárias dos mesmos sejam preservadas. Ante o contexto de crise do federalismo no país, no qual a União, além de exercer de forma desequilibrada sua competência tributária residual, vem interferindo na competência dos outros entes, faz-se imperioso analisar as possibilidades do Estado federal, através da modificação de conceitos oriundos do direito privado, intervir na competência tributária das demais unidades, bem como das possibilidades de o Estado-membro, ao exercer sua competência, modificar tais conceitos, sempre contrapondo, para tanto, os enunciados com os ditames do Federalismo brasileiro.

Palavras-chave: Giro lingüístico; Pacto federativo; Competência tributária; Conceitos jurídicos; Direito privado.

ABSTRACT

Analyzing the law from the paradigm of the linguistic turn, this work intends to study the possibilities of the Member State, in exercising its taxing power, changing concepts established by the private law and the possibilities of the Federal state, through the exercise of its powers to legislate about private law and about general rules of tax law, to modify the content of the rules that determine the competence of the Member State. To this end, the work uses the interpretation model proposed by Paulo de Barros Carvalho, according to which the interpreter must follow a process consisting of four phases, in which the prescriptive texts must be interpreted e contrasted with other dispositives of system. Therefore, it is believed that, to define the content of the rules that give power to tax, it is necessary to analyze the concept of federal state and the actual dimensions of the that in Brazil. In this context, it is clear that, to the federal units are effectively autonomous, it is necessary that its taxing power is preserved. Facing the crisis context of federalism in Brazil, in which the Federal State not only exercises its taxing competence in an unbalanced way, but also interferes in the competence of the others units, it is imperative to examine the possibilities of the Federal State to intervene in the taxing competence of the remaining units, as well as the possibilites of the Member State, in exercising its competence, to modify these concepts and, following this purpose, this work tries to place the legal statements against the dictates of Federalism in Brazil.

Keywords: Linguistic turn; Federalism; taxing power; legal concepts; private law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 O DIREITO, SUA LINGUAGEM E SEUS CONCEITOS: FIXANDO UM MARCO TEÓRIO	13
1.1 Sistemas de referência	13
1.2 O paradigma do giro lingüístico	18
1.3 Direito positivo, ciência do direito e interdisciplinaridade	30
1.4 A estrutura lógica das normas jurídicas	37
1.5 Norma jurídica e o percurso gerador de sentido	41
1.6 Conceitos jurídicos	48
1.6.1 Termos, conceitos e definições jurídicas: perspectiva lógica	48
1.6.2 A Arbitrariedade e a (i)mutabilidade dos conceitos	52
1.6.3 Identificando o limite semântico mínimo dos termos jurídicos	57
2 PACTO FEDERATIVO E A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	63
2.1 O Estado federal: das origens ao conceito	63
2.2 O Federalismo brasileiro	76
2.3 Os requisitos de validade do Federalismo	78
2.3.1 A Participação dos Entes federativos no processo de tomadas de decisão da União	78
2.3.2 A Autonomia e a igualdade entre os Entes federativos	81
2.3.3 A Repartição de competências	83
2.3.4 A repartição de competências tributárias	88
2.4 A crise do Federalismo no Brasil	94
3 A COMPETÊNCIA LEGISLATIVA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E A COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA LEGISLAR SOBRE NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	100
3.1 A unidade do Sistema jurídico	100
3.1.1 Breve conceito de sistema no direito	100
3.1.2 A questão da validade	110
3.2 Competência tributária: conceito e exercício	114
3.3 Competência tributária estadual	118
3.4 Papel da União na elaboração dos conceitos de direito privado	122
3.4.1 Lei Federal e Lei Nacional	122
3.4.2 Normas gerais em matéria tributária	123
3.4.3 Teoria tricotômica	128
3.4.4 Teoria dicotômica	129
3.4.5 Competência da União para legislar sobre direito privado	130
3.5 Abordagem crítica: exercício da competência e possíveis violações ao pacto federativo	131

4 PACTO FEDERATIVO, EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO	135
4.1 Considerações gerais	135
4.2 Das (im)possibilidades de Estado-membro, ao exercer sua competência tributária, modificar o conteúdo de conceitos de direito privado	139
4.2.1 Conceitos presentes em normas que definiram a competência do Estado-membro	139
4.2.2 Conceitos de direito privados não utilizados para definição da competência tributária do Estado-membro	148
4.3 Das (im)possibilidades de a União, ao exercer sua competência, modificar conceitos de direito privado dispostos em normas constitucionais que definem a competência dos Estados-membros	153
4.3.1 Das (im)possibilidades de modificação de conceitos de direito privado, quando do exercício da competência para legislar sobre normas gerais em matéria tributária	153
4.3.2 Das (im)possibilidades de a União interferir na competência tributária dos Estados-membros, ao exercer sua competência para legislar sobre Direito privado (Art. 22, I, CF/88).	162
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	167
REFERÊNCIAS	176

INTRODUÇÃO

Nações com grandes territórios tendem a abrigar comunidades com diferentes culturas, paisagens e interesses. Nesse contexto, nos últimos anos, com vistas a obter uma maior eficiência na prestação dos serviços públicos e a aproximar o administrador dos administrados, a descentralização do poder estatal tem crescido em vários países. Com efeito, em Estados como o brasileiro, torna-se imperioso que, ao lado da ordem nacional, coexista um governo local atento às peculiaridades existentes.

Assim como no Canadá e na Suíça, o Estado federal possibilita a convivência, sobre o mesmo território, de diferentes grupos étnicos. Nesses termos, acredita-se que Federalismo representa uma resposta à necessidade de se consultar as diversas bases de um território para formação das decisões do país que o afetem como um todo.

Por outro viés, além de conferir maior eficiência ao serviço público (em face da descentralização do prestador), diz-se que o modelo federal é um formato mais democrático, visto que o poder, além de ser dividido horizontalmente, é repartido verticalmente, o que assegura, conforme citado, uma aproximação maior entre o governante e os governados, os quais terão acesso mais fácil ao poder local e, ainda que indiretamente, poderão influir, de forma mais efetiva, nas decisões do poder central.

Ocorre que, a despeito de muitos países terem alcançado o consenso de que a repartição de poderes é uma condição essencial ao desenvolvimento social e à formação de uma unidade num contexto de diversidade de culturas e interesses, o Brasil dá mostras de estar trilhando um caminho diferente, no qual a União, cada vez mais, acumula poder e competências que poderiam – e deveriam, em consonância com a Constituição – ser compartilhadas com outras unidades federativas.

Levando-se em consideração que a principal característica do Federalismo é a previsão de dois níveis de poder (um poder central e poderes periféricos) que funcionam de forma autônoma e concomitante, torna-se clara a necessidade de partilha de competências, para que os entes federativos possam gerir as suas necessidades, dimensionar suas despesas e, sobretudo, arrecadar recursos. Nesse contexto, falar em autonomia dos Estados-membros brasileiros para administrar suas necessidades, sem outorgar-lhes competência para instituir suas fontes de receita correspondentes seria o mesmo que reduzir essa autonomia a nada, porquanto tornaria as unidades federativas sempre dependentes da benevolência da União.

Nesses termos, pode-se dizer que a autonomia financeira de um ente federativo implica outorga de competência impositiva ou tributária. Trata-se, pois, de elemento-chave na

organização do Estado federal, haja vista que é, por intermédio desse “poder” que a unidade federativa, poderá, de fato, gozar de foros de autonomia.

Ocorre que, no Brasil, o pacto federativo instaurado pela Constituição Federal de 1988 vem sofrendo várias modificações, as quais, aos poucos, vêm retirando autonomia dos entes federativos. Conquanto a descentralização seja o caminho para se instituir um Estado mais democrático e mais próximo dos governados, a atribuição de competências às unidades federadas não vem sendo preservada.

Observa-se que, como se não bastasse o exercício excessivo de suas competências residuais, a União, por intermédio de supostas permissões encontradas em enunciados normativos constitucionais, vem interferindo nas competências de outras unidades, o que gera desequilíbrio e desvirtua o Pacto federativo vigente no país.

Dentre os canais de interferência mencionados, surge o objeto desse trabalho. Partindo-se do atual estágio do Federalismo no Brasil, o estudo pretende realizar uma análise a respeito do exercício das competências tributárias conferidas aos entes federativos e à União, verificando as possibilidades de manipulação sobre os conceitos de direito privados, os quais, em diversas oportunidades, são utilizados como limitador material do exercício da competência tributária.

Para tanto, partindo-se da idéia de que o direito é um objeto de estudo complexo que permite abordagens sob as mais diversas perspectivas, esse trabalho resolveu adotar, como pressuposto para o seu desenvolvimento, o paradigma do giro lingüístico (1ª frente), segundo o qual, na análise do direito, uma busca por uma essência é descabida. Nesse contexto, o direito é tido como um sistema de linguagem que constrói a sua própria realidade.

O ordenamento jurídico é composto por enunciados prescritivos que, após interpretados, compõem as normas jurídicas. Vale mencionar que tais dispositivos não guardam uma significação em si. Na verdade, o sentido que os criadores do texto normativo pretendiam conferir ao enunciado prescritivo nada mais é que um projeto. Após a promulgação dos textos normativos, os enunciados ganham vida própria e passam a pertencer à coletividade.

Assim, pode-se afirmar que texto e norma não se confundem, haja vista que essa é o juízo deôntico formado a partir da leitura daquele, *i.e.*, é o sentido instituído pelo intérprete a partir da leitura dos enunciados prescritivos dispostos no ordenamento. Ante esse contexto, o trabalho acredita que, para se chegar ao sentido válido das normas constitucionais que definem competências tributárias, a análise de dispositivos isoladamente não é suficiente. Faz-se necessário que, além da necessária verificação do conteúdo dos conceitos utilizados na

esfera do direito privado, o sentido encontrado seja contraposto com os ditames do Federalismo.

Face a necessidade de se interpretar vários enunciados para, só então, obter o sentido do texto, *i.e.*, a norma jurídica, o presente estudo adota o modelo de construção de sentido normativo oferecido por Paulo de Barros Carvalho. Segundo este arquétipo interpretativo, os enunciados prescritivos são frases soltas consubstanciadas em estruturas carentes de sentido, ou seja, podem até conter um sentido prescricional, mas não encerram uma unidade completa de significação. Partindo-se desse pressuposto, acredita-se que os dispositivos constitucionais que definem competência não contêm um sentido completo em si. Para se chegar às normas jurídicas que estruturam competências, faz-se mister, portanto, a conjugação de uma série de enunciados prescritivos, que juntos poderão formar uma unidade de significação deontica completa.

No processo gerador de sentido instituído por Paulo de Barros Carvalho, o intérprete deverá passar por quatro fases, nas quais o aplicador terá contato com os enunciados, conferirá valores significativos aos termos e contextualizará o sentido obtido com outros enunciados do sistema, para, somente então, chegar ao conteúdo da norma jurídica. Vale destacar que exatamente nesse ponto está albergada a proposta inovadora deste trabalho: ao se identificar o conteúdo das normas que conferem competência tributária, será realizada uma contraposição com os postulados do Pacto federativo vigente no Brasil.

O objetivo do trabalho, como já ressaltado, é realizar um estudo acerca das normas superiores que definem as competências tributárias dos Estados-membros e da União, bem como do seu exercício, dando enfoque à questão da interpretação dos conceitos de direito privado presentes nessas regras. Conquanto seja um tema clássico, a partir da leitura de obras sobre o tema, constatou-se que o Pacto federativo, aspecto extremamente importante para o estudo do assunto, foi, por vezes, esquecido.

Nesse contexto, percebe-se que as regras referentes à competência da União para legislar sobre direito privado e sobre normas gerais de direito tributário parecem consistir um canal aberto para livre interferência do Ente federal (União) sobre os demais. Além disso, a depender da interpretação que for conferida aos conceitos de direito privado presente nas normas superiores que instituíram o poder para instituir tributo, competências poderão ser ampliadas ou, até mesmo, usurpadas, gerando graves lesões ao Princípio Federativo vigente no país.

Por tais motivos, acredita-se que não pode o intérprete autêntico, ao constituir as normas jurídicas de competência, restringir-se aos enunciados que especificamente definem

a competência e às normas do direito privado que conceituam os termos ali presentes. Faz-se imperioso prosseguir até se chegar aos postulados do Federalismo.

Para desenvolver o assunto, o trabalho foi dividido em quatro capítulos. No primeiro, busca-se fixar um alicerce para se construir o estudo e explicitar as razões que justificaram a adoção de certas premissas. Fixado o paradigma, o segundo capítulo passa a analisar o problema. Levando-se em consideração o modelo interpretativo adotado, acredita-se que, para se estabelecer os limites entre as competências da União e dos Estados-membros, faz-se necessário determinar o conceito de Federalismo e verificar as reais dimensões do pacto federativo no Brasil. Somente após essa análise, poderá o interprete prosseguir no processo de determinação do conteúdo das normas jurídicas em discussão.

Para tratar das competências tributárias e da interpretação dos conceitos de direito privado efetuada pelos legisladores tributários (complementar e ordinário), traça-se uma análise do direito como sistema. Desta feita, o terceiro capítulo se inicia com estudos acerca do sistema jurídico e sua unidade, além de verificações acerca da norma hipotética fundamental (que confere unidade ao sistema) e da validade jurídica. Destaque-se que, ainda nesse capítulo, o estudo demonstrará o conceito de competência tributária e apontamentos sobre o seu exercício, tratando, nesse ponto, acerca da competência estadual para instituir tributos e a competência nacional para instituir normas gerais nessa esfera jurídica.

No último capítulo, após a fixação do conteúdo do Pacto federativo vigente no país e a análise de conceitos essenciais para o deslinde do problema, acredita-se que o trabalho estará apto para resolver os problemas advindos da verificação do conteúdo das normas constitucionais que definem as competências tributárias dos Estados-membros e da União. Neste ponto, o trabalho, consciente do conteúdo do Federalismo no ordenamento jurídico brasileiro, poderá, enfim, estabelecer limites ao exercício da competência tributária, mormente no que se refere às possibilidades de modificação de conceitos oriundos do direito privado.

1. O DIREITO, SUA LINGUAGEM E SEUS CONCEITOS: FIXANDO UM MARCO TEÓRICO

1.1 Sistemas de referência

Embora seja um tema clássico, enfrentar a questão das relações existentes entre o direito tributário e o direito privado não é uma tarefa simples. Neste cenário, nota-se que as regras constitucionais que definem as competências tributárias dos entes federativos se valem de construções (conceitos) de outros ramos do direito para limitar esse poder. Por esta razão, é comum assistir, no direito tributário, discussões acerca da amplitude de conceitos como mercadoria, comunicação, produtos industrializados, dentre outros.

De fato, construir ou revelar conceitos demandam muito trabalho do intérprete, especialmente quando estes são oriundos de outros subsistemas jurídicos, os quais, muitas vezes, possuem características diferentes daquele onde o debate se trava. Além disso, vale ressaltar que, no processo de construção da norma jurídica tributária, o intérprete terá que levar em consideração outros enunciados do sistema, tais como o pacto federativo. Deveras, cuida-se de uma empreitada complexa, que exige, daquele que interpreta, uma atividade séria, comprometida e, sobretudo, metódica, a ser desenvolvida sobre um firme alicerce, *i.e.*, sobre um marco teórico.

No início de sua obra sobre causalidade e relação no direito, Lourival Vilanova afirmou que a natureza é “[...] um complexo de fatos segundo invariações causais”. Para ser transformada em cultura, seria necessário que o homem capturasse as leis causais e as tornassem suportes de “objetivações de valores”. Nesse contexto, diz-se que o Ser humano também é natureza mas, ao internar tais objetivações, torna-se também Ser-pessoa. Para o autor caruaruense, só com tal estabilização é que o discurso humano se torna possível.¹

Em sentido semelhante, preleciona Vilém Flusser que o ser humano, ao tentar compreender, controlar e modificar o mundo, sempre busca uma ordem. Para o autor, um mundo caótico seria incompreensível e impossível de ser dominado, sendo o próprio ser humano apenas um dos elementos desse caos.² Nesse contexto, o espírito humano, diante das manifestações comunicacionais, sempre procura identificar uma “[...] certa porção de coerência em relação ao mundo circundante”, que lhe permita retornar à comunicação em si

¹ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no direito**. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 7.

² FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3ª Ed. São Paulo: Annablume, 2007. p. 31.

para entender a mensagem. Cuida-se de um impulso natural, tendente a diminuir o sentimento humano de insegurança.³

Ao buscar uma ordem, o indivíduo procurar identificar, no fundo das aparências caóticas, uma estrutura que seja capaz de explicar e sistematizar o mundo complicado que lhe foi apresentado. Nesses termos, Vilém Flusser afirmava que tal ordem deveria funcionar de dois modos: servindo como sistema de referência, *i.e.*, alocando as aparências dentro de uma estrutura geral; e permitindo a coordenação das aparências, ou seja, constituindo um sistema de regras. Em suma, primeiramente, o mundo é catalogado; posteriormente, os seus elementos são hierarquizados.⁴

Em seus estudos, Thomas Kuhn afirmou que a “ciência normal” (ou sistema de referência, como foi afirmado acima) representaria a pesquisa seguramente baseada em realizações passadas, conhecidas por uma comunidade científica específica em um certo período de tempo. Tais concretizações seriam expostas em livros que buscariam demonstrar os seus fundamentos, suas aplicações e os métodos legítimos para se adentrar ao referido campo de pesquisa.⁵ Em complemento ao afirmado por Kuhn, vale mencionar as palavras de Fabiana Del Padre Tomé:

[...] não existe conhecimento sem sistema de referência: este é condição sem a qual aquele não subsiste. É por se colocarem em um tipo de sistema de referência que os objetos adquirem significado, pois algo só se apresenta inteligível na medida em que conhecida sua posição em relação a outros elementos, tornando-se clara sua postura a um ou mais sistemas de referência.⁶

Partindo-se do que foi dito acima, entende-se que, na produção de trabalhos científicos, os integrantes de uma determinada comunidade deverá respeitar as prescrições estabelecidas pelo grupo do qual faz parte, ou seja, o seu sistema de referência, deixando claro os pressupostos que foram adotados.

Nesse contexto, entende-se que uma comunidade científica só logrará êxito, na sua empreitada de constituir o seu sistema de referência, quando suas formulações e verificações (os pressupostos científicos) não possuam precedentes para atrair um grupo

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos incidência**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 21

⁴ FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3ª Ed. São Paulo: Annablume, 2007. p. 31.

⁵ KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2009. p. 29

⁶ TOMÉ, Fabiana del Padre. **Vilém Flusser e o contrutivismo lógico-semântico in Vilém Flusser e Juristas**. Coordenação: Florence Harat e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009. p. 321.

duradouro de partidários e suas realizações sejam suficientemente abertas para possibilitar que uma grande série de problemas sejam resolvidos pelos seus seguidores.⁷

Ao tratar do assunto, Thomas Kuhn denominou tais prescrições (que partilhavam das duas características citadas) de “paradigmas”. Para o autor, é o estudo dessas bases que prepara o estudante para fazer parte de uma determinada comunidade científica.⁸

Diz-se também que os paradigmas são exemplares de soluções, *i.e.*, resultados aos quais a comunidade científica confere capacidade de constituir o fundamento para conclusões de trabalhos subsequentes. Nesse mesmo sentido, para Platão, os paradigmas seriam modelos constituídos no mundo dos seres eternos, enquanto, para Aristóteles, esses seriam exemplos.⁹

Ocorre que, assim como as revoluções políticas – nas quais um sentimento crescente, por parte de um pequeno grupo, de que os meios estabelecidos para formação da comunidade já não são mais capazes de resolver os problemas postos–, as revoluções científicas também são imprescindíveis. Com efeito, trata-se de um rompimento com paradigmas anteriores, em razão da constatação de que o sistema de referência que deu origem àquele grupo já não funciona para investigação da natureza e solução de problemas.¹⁰

Para Marcelo Neves, com apoio em Niklas Luhmann, a evolução dos sistemas sociais se dá de maneira parecida. Segundo o autor, a evolução se manifesta com a transformação do improvável em provável, ou seja, com “normalização de improbabilidades”, momento em que aquilo que é desviante passa a integrar a estrutura do sistema.¹¹

Ao tratar da evolução das ciências, Thomas Kuhn traça um paralelo entre as revoluções políticas e científicas. Nas revoluções políticas, as mudanças objetivam realizar alterações nas instituições políticas, *i.e.*, modificações teoricamente proibidas pelas próprias instituições. Desse modo, para que a revolução se inicie, far-se necessário o abandono (total ou parcial) de instituições em favor de outras. Ocorre que, nessa mudança, os partidários das instituições não encontrarão regras superiores ou paradigmas que possam definir o que é

⁷ KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2009. p. 30

⁸ KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2009. p. 30.

⁹ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 5ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 864.

¹⁰ KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2009. p. 125-126.

¹¹ NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 1.

verdadeiro ou correto. Nesses termos, restaria aos grupos envolvidos recorrer à persuasão, algumas vezes, seguidas da força.¹²

Do mesmo modo como ocorre nas revoluções políticas, o estudo de Thomas Kuhn demonstra que, nas revoluções científicas, as mudanças de paradigma se dão de maneira semelhante, ou seja, através da escolha entre “matrizes institucionais” em disputa, valendo frisar que, na eleição de novos paradigmas, não seria possível encontrar critérios superiores para definir qual seria o verdadeiro, o certo ou o melhor paradigma.¹³

Assim como nas ciências em geral, o direito também passa por mudanças de paradigmas. Vários foram os modelos teóricos que tentaram explicar o sistema jurídico e aplicá-lo da melhor forma. De toda sorte, é sempre bom lembrar que a escolha acrítica por um ou outro paradigma não é condição suficiente para se lidar de maneira satisfatória com o direito. Faz-se necessário uma análise mais aprofundada sobre as questões filosóficas que antecedem a seleção de um modelo teórico.

Nesse contexto, Paulo de Barros Carvalho, ao se pronunciar sobre o assunto, aduz o seguinte:

[...] a consistência do saber científico depende do ‘quantum’ de retroversão que o agente realize na estratégia de seu percurso, vale dizer, na disponibilidade do estudioso ponderar sobre o conhecimento mesmo que se propõe a construir. [...] Já foi o tempo em que se nominava, acriticamente, de cientista a singela coleção de proposições afirmativas sobre um direito positivo historicamente situado, passível de dissolver-se sob o impacto dos primeiros questionamentos. Requer-se, hoje, a inserção num paradigma mais amplo, numa tomada mais abrangente, capaz de manter-se em regime de interação com um esquema que possa realimentar incessantemente o labor da Ciência, nos quadros de uma concepção grandiosa do pensamento humano.¹⁴

No mesmo sentido do que foi dito acima, Alfredo Augusto Becker aduz que “[...] a obviedade confere uma identidade falsa às premissas”.¹⁵ Para o autor, não basta fundamentar a escolha de um determinado campo teórico identificando suas premissas, ainda que sejam óbvias: é essencial que o jurista esclareça, *i.e.*, explicitamente os pressupostos que foram adotados. Para tanto, o cientista do direito deverá realizar o que Paulo de Barros Carvalho chamou de “retroversão” do “percurso”, que seria a análise dos pressupostos filosóficos de um paradigma adotado.

¹² KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2009. p. 126 – 127.

¹³ KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2009. p. 127.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 3.

¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 12.

Logicamente, que o trabalho não pretende padecer do mesmo mal do “asno de Buridan”. Ao refletir sobre a discussão sobre modelos teóricos, Torquato Castro Jr. citou uma anedota criada por João Buridan, Reitor da Universidade de Paris, segundo a qual um animal teria falecido de forma inusitada: seu corpo teria sido encontrado ao lado de dois montes de feno, dispostos em igual distância do bicho morto. Este teria morrido de fome, ainda que, tanto do seu lado esquerdo como direito, houvesse bastante comida.¹⁶

Por intermédio de tal anedota, Torquato Castro Jr. explica que o animal teria morrido de fome, pois não teria encontrado fundamento para escolher qual dos dois montes de feno iria comer, visto que ambas estavam dispostas em mesma quantidade e qualidade. Porquanto, “morrera o asno porque, não podendo concluir, tampouco quis largar a pergunta”.¹⁷

Assim, torna-se importante frisar que a intenção desse trabalho não é uma busca ao infinito por uma pretensa essência ou origem do conhecimento. Na verdade, o estudo não deixará de ser dogmático. O que se pretende sustentar aqui é que, assim como ensina Tércio Sampaio Ferraz Jr., o jurista teórico também deve se valer da pesquisa zetética, objetivando evitar exageros decorrentes da limitação imposta pela dogmática jurídica.¹⁸

O fato é que o direito é um objeto de estudo complexo que permite abordagens por várias dimensões. Assim, necessário se faz escolher um modelo teórico e avançar no estudo. Entretanto, é importante que se frise que aquele que pretende estudar o direito sob a perspectiva ontológica (ainda mais, quando não esclarece as premissas adotadas), corre o risco de privilegiar ou, até mesmo, reduzir a investigação jurídica a “psicologismos” ou “moralismos”.¹⁹

Nesse contexto, torna-se importante ressaltar que esse estudo não pretende observar o direito sob as perspectivas citadas, mas sim adotar um modelo capaz de analisar o sistema jurídico em seu ângulo normativo, destrinchando o seu elemento mínimo, *i.e.*, a norma jurídica, trabalhando-a sob o prisma da filosofia da linguagem, sem desconsiderar o substrato a ser fornecido pela ciência jurídica – nos moldes do que será visto a seguir.

¹⁶ CASTRO JR., Torquato. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente**. São Paulo: Noeses: 2009. p. 18.

¹⁷ CASTRO JR., Torquato. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente**. São Paulo: Noeses: 2009. p. 19.

¹⁸ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001 p. 48. Aduz o autor que a limitação teórica decorrente do enfoque dogmático pode conduzir a exageros, de modo que o jurista se vale também do estudo zetético, conquanto predomine, em sua perspectiva, o aspecto dogmático.

¹⁹ FERRAZ JR Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: Ensaio de Pragmática da Comunicação normativa**. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 5.

1.2 O paradigma do giro lingüístico

De um modo geral, o presente trabalho busca analisar a questão das competências tributárias e as interferências que o seu exercício por parte da União e dos Estados-membros (mediante interpretação dos conceitos de direito privado presentes nas normas que conferem o poder de tributar) podem gerar no Pacto federativo vigente no país. Para tanto, pretende-se analisar o assunto a luz do modelo de interpretação proposto por Paulo de Barros Carvalho denominado percurso gerador de sentido, com alguns ajustes que serão feitos ainda nesse capítulo.

No mencionado arquétipo interpretativo, Paulo de Barros Carvalho propõe que, para se chegar à norma jurídica (“unidade completa de significação deôntica”), o intérprete/aplicador deverá respeitar um processo que envolve quatro fases: o S1, o S2, o S3 e o S4. Nelas, o indivíduo deverá, em linhas gerais, contrapor os enunciados prescritivos encontrados no ordenamento jurídico com outros do próprio sistema. Com efeito, segundo o autor, o direito positivo é um sistema formado por unidades interligadas por vínculos de subordinação e coordenação e, para se construir as “unidades mínimas e irreduzíveis de manifestação do deôntico” (norma jurídica), faz-se necessário que o intérprete/aplicador primeiro isole as frases e os enunciados (compondo um domínio das significações) e, posteriormente, agrupe os conteúdos significativos na estrutura lógica da norma jurídica (algumas no antecedente, outras no conseqüente).²⁰

Vale ressaltar que os autores que se aventuraram em estudos acerca dos conceitos de direito privado no direito tributário²¹ se limitaram a tratar o assunto sob o enfoque da teoria da linguagem, esquecendo-se da necessidade de se estudar as (im)possibilidades de modificação da competência tributária a partir de uma alteração de sentido ou delimitação desses conceitos e os impactos na Federação.

Transportando para o modelo carvalhiano, é como se, ao se analisar os enunciados prescritivos e formar a unidade mínima de sentido deôntico, o intérprete não percorresse a última fase do trajeto interpretativo, *i.e.*, o S4, momento em que o aplicador

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 183-185.

²¹ Vide: VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003 e PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. Muito embora não haja uma efetiva análise acerca do impacto que o exercício das competências tributárias e a interpretação dos conceitos de direito privado presente nas regras que dispõem de tal poder (ou limitação), as obras não podem valor. Muito pelo contrário, são excelentes obras que cumpriram com os objetivos propostos pelos autores.

deveria contrapor o sentido construído até aquele momento com enunciados dispostos num patamar superior do sistema, no caso, o princípio federativo.

Para se realizar um trabalho dessa natureza, acredita-se que, como foi demonstrado em páginas anteriores, é necessário que o autor esclareça as premissas que servirão de alicerce para o trabalho. No caso que se apresenta, faz-se mister analisar o direito sob a perspectiva do fenômeno lingüístico (assim como fez Paulo de Barros Carvalho), sem olvidar do conteúdo fornecido pela ciência do direito.

Até chegar a ser tratado como um sistema de linguagem (paradigma do trabalho), o direito passou por diversas fases. No que se refere ao pensamento jurídico ocidental, diz-se que a tradição é baseada na distinção entre direito natural e direito positivo.²² No entanto, ao contrário do que aparente ser, a contraposição entre “natural” e “positivo” não diz respeito à natureza do direito, mas sim da linguagem - se aquilo é por natureza ou se é por convenção dos homens.²³ A propósito, vale mencionar as palavras de Autora Tomazini de Carvalho sobre o problema:

Desde o início da filosofia, no século VI a.C., os pensadores têm-se questionado se captamos a realidade pelos sentidos ou se, ao contrário, tudo não passa de uma ilusão? O ponto central desse questionamento está fundado no que se entende por “realidade”, e a resposta a tal indagação é primordial para determinar o conceito de conhecimento.²⁴

²² BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico – lições de filosofia do direito**. Tradução: Márcio Plugliesi. São Paulo: Ícone, 2006. p. 17-21. Na antiguidade, Aristóteles distinguia o direito natural e positivismo por intermédio de dois critérios: segundo o primeiro, o direito natural seria aquele existente em toda parte com a mesma eficácia, enquanto o direito positivo teria eficácia apenas nas comunidades políticas que o puseram; para o segundo, o direito natural regula ações independentemente do juízo do sujeito – a “bondade”, nesse caso, é objetiva – já o direito positivo regula ações que, antes da positivação, poderia ser cumprida de um modo ou de outro. No Direito romano, a distinção girava em torno do jus gentium e jus civile. O primeiro, semelhante ao direito natural, refere-se à natureza (naturalis ratio), enquanto o segundo é posto pelo povo. Para Paulo, o direito natural seria universal e imutável, já o direito positivo é particular no tempo e no espaço. Na idade média, diz-se que a Lex humana derivava da lei natural, seja por meio de um processo lógico (silogístico), seja por determinação, quando do direito positivo terá por função determinar o modo de concretizar o Lex naturalis. Chegando à idade moderna, séculos XVII e XVIII, ganha destaque a diferenciação instituída por Grócio, segundo o qual, o direito natural seria fruto da justa razão e teria, por finalidade, demonstrar que um ato é moralmente necessário quando esteja de acordo com a natureza racional humana. Tais atos são comandados por Deus e, por essa razão, seriam, por si só, obrigatórios ou lícitos. Já o Direito civil (positivo) seria aquele derivado do poder civil que compete ao Estado. Ressalta-se que, para o autor, o Estado é apenas uma das instituições que podem ditar o direito. Ao lado dele, encontram-se a família (enseja o direito familiar ou patronal) e a comunidade internacional que institui o jus gentium (não no sentido utilizado no Direito romano – direito comum a todas as pessoas), mas sim como direito que regula as relações entre os povos.

²³ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico – lições de filosofia do direito**. Tradução: Márcio Plugliesi. São Paulo: Ícone, 2006. p. 15.

²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Interpretação e Aplicação do Direito**. In Vilém Flusser e Juristas. Coordenação: Florence Harat e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009. p. 258.

Para se responder a questão, faz-se mister estudar a linguagem e suas funções. Nesses termos, indaga-se se a linguagem representa uma realidade ou a cria. Qual a função da interpretação? Desvendar o sentido ou construí-lo?

Segundo Manfredo Araújo de Oliveira, o escrito mais antigo sobre linguagem seria *o Crátilo* de Platão.²⁵ Na mencionada obra, Platão traz um diálogo travado entre os filósofos Hermógenes, Sócrates e Crátilo sobre o tema. Após muito discutirem acerca de conhecimento e linguagem, Sócrates chega à seguinte conclusão:

O modo de alcançar o conhecimento das coisas, ou de descobri-las, é questão que talvez ultrapasse a minha e a tua capacidade. Baste-nos termos chegado à conclusão de que não é por meio de seus nomes que devemos procurar conhecer ou estudar as coisas, mas, de preferência, por meio delas próprias.²⁶

Nas reflexões presentes no livro, seria possível perceber que o autor toma posição acerca de indagações clássicas nos estudos de lingüística tais como a forma pela qual a expressão adquire significado e qual a essência da linguagem. Essas questões revelam a existência de duas correntes que receberam o nome de “naturalismo” e “convencionalismo”. Para a primeira, a coisa tem seu nome por natureza, e para segunda, o significado é oriundo da convenção e do uso da linguagem.²⁷

Note-se que, no trecho citado anteriormente, o filósofo usou a expressão “de preferência” para adotar uma posição. Isso mostra que, tendente a tomar a optar pelo naturalismo, o autor não chega a adotar uma posição extremada. Nesses termos, Sócrates adota uma postura cautelosa, *i.e.*, escolhe uma posição intermediária, sustentando que há uma certa afinidade natural entre o som e a significação.²⁸ Na verdade, as palavras não imitam os sons, mas demonstram a essência das coisas. O sistema lingüístico não seria conjunto meramente convencional de nomes, mas sim um sistema formado por elementos que, quando

²⁵ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 17-19.

²⁶ PLATÃO. **O Crátilo**. In Platão **Diálogos: Teeteto e Crátilo**. Tradução de Carlos Alberto Nunes. 2ª Ed. Belém: Universidade Federal do Pará, 1988 p. 175. §439b

²⁷ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 17-19.

²⁸ PLATÃO. **O Crátilo** in Platão **Diálogos: Teeteto e Crátilo**. Tradução de Carlos Alberto Nunes. 2ª Ed. Belém: Universidade Federal do Pará, 1988 p. 174. §438d. Em certo momento do diálogo, Sócrates afirma: “Nesta luta entre os nomes, em que uns se apresentam como semelhantes à verdade, e outros afirmam a mesma coisa de si próprios, que critério adotaremos e a quem devemos recorrer? Não, evidentemente, a outros nomes que não esses, pois não existem outros. É óbvio que teremos de procurar fora dos nomes alguma coisa que nos faça ver sem os nomes qual das duas classes é a verdadeira, o que ela demonstrará indicando-nos a verdade das coisas”. Corroborando com o que foi dito no corpo do texto, percebe-se que Sócrates, ao afirmar que os nomes nem sempre se assemelham a verdade, adota uma postura intermediária no que se refere à luta entre o naturalismo e o convencionalismo.

combinados, constituem uma isomorfia entre a sua estrutura gramatical e a estrutura ontológica.²⁹

Já Aristóteles se aproxima mais do convencionalismo. Seu objetivo não foi aumentar a temática, mas sim buscar novas reflexões sobre a problemática já posta por Platão. Desse modo, o autor procura romper com a idéia de que há uma ligação imediata entre a palavra e o objeto. Assim, ao mesmo tempo em que afirma que há certa distância entre linguagem e coisa, tal filósofo estaria buscando encontrar uma relação entre ambos.

Vale ressaltar que, além da preocupação demonstrada acima, Aristóteles se posicionava de maneira contrária à corrente dos sofistas. Segundo essa linha de pensamento, o sofismo representava um perigo à Polis grega, pois consistia numa corrente filosófica baseada na retórica. Para ela, “[...] o conhecimento estaria reduzido à opinião, e o bem, à utilidade”.³⁰ Desse modo, a linguagem se afastaria da realidade e a verdade se tornaria algo relativo.

Registre-se ainda que Aristóteles, ao tentar romper a ligação direta entre as palavras e a coisa estabelecida por Platão, não procurava se aproximar dos sofistas. Na verdade, ao assim proceder, o autor não estava negando a existência de uma essência, mas sim demonstrando que a significação se liga à expressão em razão de uma convenção que determina a unidade de sentido, e a essência seria justamente isso, ou seja, “[...] a unidade objetiva que fundamenta a unidade de significação das palavras”.³¹

Sobre a metafísica de Aristóteles, Lênio Luiz Streck afirma o seguinte:

[...] o que garante a palavra ‘cão’ uma significação é o mesmo que faz o cão ser cão. Numa palavra, a permanência da essência é pressuposta como fundamento da unidade do sentido [...] Uma palavra é portadora de uma pluralidade de significações, mas aquilo para o que ela aponta é o significado na sua ‘universalidade’.³²

O trecho citado mostra que a essência seria a condição de possibilidade da comunicação. A linguagem, ainda que não represente um discurso imediato sobre o ser, conteria uma ontologia que, para o Aristóteles, seria o estudo das condições do discurso.³³

²⁹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 19-20.

³⁰ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 5ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 1086

³¹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 31.

³² STRECK, Lênio Luiz. **Heremênutica Jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 122.

²⁵ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 32.

Ainda no trato da linguagem – análise preliminar que se entende como necessária para compreensão do giro lingüístico –, torna-se imperioso citar a concepção da linguagem para Edmund Husserl.

Para o mencionado filósofo, a linguagem continua figurando como um elemento secundário em relação ao conhecimento da realidade. Entretanto, o presente autor avança no trato do conhecimento, concebendo a filosofia como análise fenomenológica. E o que seria isso? Veja-se abaixo.

Para Husserl, seria necessário lutar contra as predisposições que levam o ser humano a considerar como verdadeiras as descrições oriundas de processo perceptivos da mente. Nesses termos, seria preciso adotar uma atitude fenomenológica, *i.e.*, uma posição crítica em relação aos hábitos do próprio sujeito. Para tanto, o autor se utiliza do termo *epoché*, que, na concepção dos antigos cétricos, significava a necessidade de o ser humano se afastar de todos os pré-conceitos e convicções. Vale ressaltar que Husserl, com tal atitude, não pretende negar a existência da verdade, mas sim adotar um método que, por meio do exercício da dúvida, torne possível se chegar a ela.³⁴

Nesse sentido, vale conferir as palavras de Edmund Husserl:

‘Essência’ designou, antes de mais nada, aquilo que se encontra no ser próprio de um indivíduo como o que ele é. Mas cada um desses ‘o quê’ ele é, pode ser ‘posto em idéia’. A intuição empírica ou individual pode ser convertida em visão de essência (ideação) – possibilidade que também não deve ser entendida como possibilidade empírica, mas como possibilidade de essência.³⁵

Na análise da significação, o indivíduo deve retroceder às coisas. No entanto, as coisas são dadas aos seres humanos por meio dos seus atos intuitivos, *i.e.*, das vivências. Partindo-se do que foi dito anteriormente, para se chegar ao objeto, faz-se mister tematizar as vivências, independentemente da linguagem.³⁶

Paulo de Barros Carvalho, ao iniciar os seus estudos sobre *Direito tributário, linguagem e método*, procura se aprofundar no estudo das bases teóricas que servirão de

³⁴ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 38-40

³⁵ HUSSERL, Edmund. **Idéias para uma fenomenologia pura e para uma filosofia fenomenológica**. 2ª Ed. São Paulo: Idéias e Letras: 2006. p. 35.

³⁶ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 39. Sobre isso, Edmund Husserl (HUSSERL, Edmund. **Idéias para uma fenomenologia pura e para uma filosofia fenomenológica**. 2ª Ed. São Paulo: Idéias e Letras: 2006. p. 165) afirma o seguinte: “[...] o que se põe entre parênteses não é apagado do quadro fenomenológico, mas justamente apenas posto entre parênteses e, com isso, marcado com um índice. Com esse índice, porém, ele está incluído no tema principal da investigação”.

alicerce para sua obra. Para tanto, o mencionado jurista inicia seus escritos fazendo uma análise acerca da consciência.

Segundo ele, é por meio da atividade transcendente que o sujeito conhece, sabe que conhece e faz avaliações sobre aquilo que conheceu, incorporando-os ao espírito. Tudo isso se faz “[...] mediante formas, produzidas por atos, que, por sua vez, têm conteúdo”. Trata-se do “[...] ato de consciência, o resultado do ato (que é a forma), e o conteúdo do ato (que é seu objeto)”.³⁷

O ato de consciência consiste no ato pelo qual a forma da consciência é produzida. Nesses termos, o conhecimento ocorre por intermédio de diversas modalidades, tais como: a lembrança, a emoção, a percepção dentre outras. Vale ressaltar que a consciência só existe em razão daquilo que a transcende, *i.e.*, haverá sempre uma “bi-relacionalidade”, haja vista que a direcionalidade é algo necessário, pois a consciência sempre será “consciência de algo”, ainda que a direção seja introspectiva.³⁸

Diz-se, então, que, para Edmund Husserl, o que confere significação a uma expressão é a vivência intencional.³⁹ Em suma, a concepção de linguagem e consciência proposta por Edmund Husserl indica que o ser humano é “[...] o centro a partir do qual os objetos do mundo são considerados”.⁴⁰ No entanto, é importante ressaltar que, muito embora Husserl tenha certa consciência antropológica da composição do conhecimento, a linguagem aqui ainda possuiria caráter auxiliar, visto que figura como um terceiro elemento entre o objeto e o conhecimento.

Importante lembrar que, no início do presente capítulo, ao se buscar analisar o conceito de “sistema de referência”, o trabalho mencionou que uma comunidade científica só alcançará sucesso, na empreitada de estabelecer novos paradigmas, se as formulações e verificações propostas por um novo modelo não possuírem precedentes para atrair um grupo duradouro de partidários e se suas realizações sejam suficientemente abertas para possibilitar que uma grande série de problemas possa ser resolvida pelos seus seguidores.

Munidos desse intuito, um grupo de estudiosos se reuniu em torno de Moritz Schlick, professor da Universidade de Viena, nos idos de 1929 a 1937, em um movimento

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 8-9.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 7-11.

³⁹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 44.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 16.

denominado “Círculo de Viena”.⁴¹ Como fruto dos estudos promovidos pelos filósofos e cientistas envolvidos no grupo, surgiu a corrente denominada “positivismo lógico”. Seus paradigmas estavam fundados na redução da filosofia ao estudo da linguagem com a negação dos aspectos metafísicos, por entenderem que careceriam de sentido, visto que não poderiam ser verificados empiricamente.⁴²

O grupo, que se reunia sistematicamente, era composto por profissionais de diversas áreas, preocupados em instituir uma espécie de epistemologia geral. A partir dos estudos realizados por eles, a linguagem deixou de figurar como um terceiro elemento entre o conhecimento e o objeto, passando a exercer o papel protagonista, servindo de base para controle do conhecimento por ela produzido.⁴³

Segundo a orientação do Círculo de Viena, o conhecimento tinha que ser calcado na linha da experimentação e observação controlada. Assim, questões oriundas da religião, das artes ou da axiologia não podiam ser tratadas cientificamente. Com efeito, os valores por serem relativos e provenientes do subjetivismo humano não poderiam ser objeto de tratamento científico.⁴⁴ Nesse contexto, diz-se que os neopositivistas lógicos buscavam uma linguagem ideal capaz de pôr fim à obscuridade do conhecimento causada por problemas estritamente lingüísticos.⁴⁵ Os fatos que ocorrem no mundo são retratados pelos fatos sîgnicos da linguagem ou projetados no espaço lógico como fatos ou estados de coisa.⁴⁶

Como se pode notar, antes do giro lingüístico, as discussões filosóficas eram baseadas em paradigmas que levam em consideração uma série de dualismos metafísicos, tais como essência e acidente, substância e propriedade e aparências e realidade. Neste cenário, os debates estavam maquinados na idéia de que seria possível atingir uma verdade absoluta, *i.e.*, atingindo a essência da coisa o ser humano estaria conhecendo a realidade.⁴⁷

Transportando para o direito, diz-se que as discussões acerca da interpretação jurídica giravam em torno de como seria possível atingir a essência da lei. Nesse contexto, discutia-se acerca da *mens legis* e *mens legislatoris*, o que demonstrava que a linguagem

⁴¹ SANTOS, Luís Henrique. **Empirismo lógico** in SCHLICK, Moritz; CARNAP, Rudolf, **Coletânea de textos – Coleção: os Pensadores**. 3ª Ed. São Paulo: Nova cultura, 1988. p. IX

⁴² ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 5ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 167 e 381.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 20-21.

⁴⁴ ALVES, Alaôr Caffé. **Fundamentos dos atos de vontade e práxis lingüístico-social no direito. Kelsen e Wittgenstein II**. In Vilém Flusser e Juristas. Coordenação: Florence Harat e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009. p. 104.

⁴⁵ CATÃO, Adrualdo de Lima. **Decisão jurídica e racionalidade**. Maceió: Edefal, 2007. p. 27.

⁴⁶ APEL, Karl Otto. **Transformação da filosofia I – Filosofia analítica e hermenêutica**. Tradução de Paulo Astor Soethe. São Paulo: Loyola, 2000. p. 270.

⁴⁷ STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 157.

sempre se apresentava ao intérprete como um terceiro elemento residente entre ele e o objeto. Para Streck, tais concepções formariam uma “[...] barreira que dificulta o conhecimento humano de como são as coisas em si mesmas”.⁴⁸

No seu programa de “superação da metafísica por meio da análise lógica da linguagem”, Rudolf Carnap – um dos mais reluzentes expoentes do Círculo de Viena – argumentava que a metafísica era originada da ausência de ordem para o uso das linguagens naturais. Afirmava que eram “[...] as confusões lingüísticas que davam origem ao conhecimento que transcende a experiência dos sentidos”. Nestes termos, para o referido autor, a metafísica não passaria de especulações subjetivas.⁴⁹

Sobre os empiristas, Carnap afirmava que os seguidores dessa corrente, em geral, adotam uma postura de desconfiança em relação a qualquer espécie de abstração. Sempre que possível, buscavam evitar proposição com referência a entidades abstratas.⁵⁰ Com o advento do giro lingüístico, houve um rompimento com os paradigmas do passado que colocavam o sujeito fora da linguagem, *i.e.*, que acreditavam que a linguagem possuía um caráter secundário em relação ao conhecimento.

Outrossim, vale ressaltar a viragem lingüística se deu em duas frentes.⁵¹ A primeira foi denominada de empirismo lógico, neopositivismo lógico ou simplesmente positivismo lógico. Esta corrente buscava a construção de linguagens ideais e a formação de uma epistemologia, deixando de lado as especulações metafísicas. Nesse contexto, fazer ciência seria transformar numa linguagem rigorosa os dados do mundo.⁵²

⁴⁸ STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 157-158.

⁴⁹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 77.

⁵⁰ CARNAP, Rudolf. **Empirismo, semântica e ontologia**. in SCHLICK, Moritz; CARNAP, Rudolf, **Coletânea de textos – Coleção: os Pensadores**. 3ª Ed. São Paulo: Nova cultura, 1988. p. 113.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 30. Importante ressaltar que, enquanto Paulo de Barros Carvalho afirma que, do giro lingüístico, surgiram duas correntes, Lênio Luiz Streck (STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 167), baseado em Luiz Alberto Warat, aduz que a segunda corrente pode ser dividida em duas fases. Esse trabalho resolveu tratar do assunto sob a perspectiva das duas correntes, adotando o que foi afirmado pelo primeiro autor, haja vista que o próprio Streck afirma que nenhuma das duas chegaram a formar uma escola organizada e nenhuma delas servirá de base para o marco teórico do trabalho.

⁵² STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 161. Vale lembrar que, muito embora Ludwig Wittgenstein – para formulação dos pressupostos de sua segunda fase – tenha rompido com suas próprias concepções (*Tractatus*) isso não implica dizer que houve um rompimento com a primeira corrente do giro lingüístico. Na verdade, a sua primeira obra (1922) é anterior ao Círculo de Viena (1929-1937). Em outras palavras, não se pode reduzir a primeira frente do giro lingüístico à primeira obra de Wittgenstein, haja vista que, nessa fase, o filósofo ainda sustenta que a linguagem é um instrumento secundário de comunicação do conhecimento humano do mundo.

Na segunda frente, baseada na filosofia do segundo Wittgenstein, o objetivo seria o estudo da linguagem ordinária.⁵³ Para a concepção tradicional, a linguagem seria um instrumento secundário do conhecimento humano, haja vista que sua função era apenas comunicar o mundo, cuja estrutura pode ser descoberta pelo homem independentemente da linguagem. Para o segundo Wittgenstein⁵⁴, essa era apenas uma das funções da linguagem. Nesse sentido, vale ressaltar o parágrafo 23 de suas “Investigações Filosóficas”, no qual o autor definiu uma série de funções da linguagem, tais como: descrever um objeto, relatar um acontecimento, ordenar, adivinhar enigmas, contar histórias, dentre outras.⁵⁵

Ludwig Wittgenstein, nas Investigações Filosóficas, além de criticar o caráter reducionista da linguagem tradicional, rompe com o dualismo epistemológico/antropológico, segundo o qual a realidade física produzida por atos corpóreos só se tornam linguagem humana quando acompanhada de certos atos espirituais.⁵⁶ De todo modo, vale ressaltar que, muito embora a filosofia da linguagem ordinária possibilite ao estudioso preservar a riqueza, sob a perspectiva pragmática, inerente às linguagens naturais, seus excessos, muitas vezes, segundo Paulo de Barros Carvalho, poderiam comprometer por inteiro as vantagens que possam ter em relação à linguagem científica da frente anterior.⁵⁷

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 30.

⁵⁴ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 97. Na primeira fase de sua filosofia, com *Tractatus lógico-philosophicus*, Wittgenstein buscava estabelecer os limites entre o que pode ser dito e os absurdos que devem ser evitados. Além disso, o autor, superando a concepção tradicional, entendia que uma palavra não poderia ter denotação quando não fosse expressa como elemento de uma frase. Com efeito, o sentido das frases não é fruto da associação das significações das palavras ali contidas, ou seja, o elemento só tem significação quando se encontra como elemento de uma frase.

⁵⁵ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. Tradução de Marcos G. Nontagnoli. 6ª Ed. Petrópolis: Vozes, 2009. P. 27.

⁵⁶ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. P. 119, 127-128 e 133. Na segunda fase de sua filosofia, Wittgenstein reviu sua postura em relação aos seus escritos anteriores e passou a adotar uma nova concepção acerca da linguagem, a qual não era mais, segundo o autor, uma representação do mundo. Em 1923, Ludwig Wittgenstein abandonou a sua vida filosófica e tornou-se mestre de escola, renunciando, inclusive, a parte de sua fortuna para cuidar da educação de crianças. Nessa fase, o autor teve oportunidade de observar como as crianças compreendiam o mundo e usavam a linguagem. Sem dúvidas, esse período de sua vida condicionou todos os seus estudos que estavam por vir. Depois de 1930, Wittgenstein voltou ao mundo acadêmico, reiniciando suas reflexões com uma postura diferente. O autor, nessa fase, passa a construir seu pensamento como uma crítica radical à tradição filosófica da linguagem até então, que teve o próprio autor como um de seus maiores expoentes (*Tractatus*). O conhecimento humano acerca do mundo era algo independente da linguagem. Para o primeiro Wittgenstein, isso seria possível, já para o segundo, só se tem o mundo na linguagem. A linguagem não seria apenas um instrumento para comunicação do conhecimento, mas sim uma condição de possibilidade para constituição do conhecimento.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 30.

O fato é que o giro lingüístico transportou a filosofia para uma base metodológica mais firme e a libertou das concepções baseadas nas teorias da consciência.⁵⁸ O homem não é mais visto fora da linguagem, mas sim como um elemento inserido nela. Interpretar não significa mais encontrar uma essência ou verdade absoluta, e sim construir uma realidade.

Em face do contexto apresentado e do esclarecimento das premissas, o presente trabalho anuncia que adota o paradigma da primeira frente do giro lingüístico, não como uma linha de chegada, mas sim como um ponto de partida. Desta feita, buscar-se-á analisar o direito, partindo de suas estruturas sintáticas (lógicas) até se chegar ao seu conteúdo semântico e pragmático.

Como justificativa para a adoção de um paradigma que privilegie a construção de uma linguagem ideal, elenca-se as seguintes razões: o estudo que se pretende realizar aqui versa sobre questões atinentes ao direito tributário e financeiro, ou seja, subsistemas do ordenamento jurídico extremamente formais, nos quais a rigidez da linguagem científica é essencial para garantir a segurança jurídica tão requisitada nesse âmbito.

Diga-se, ainda, que analisar o direito apenas sob o prisma sintático não é suficiente para os fins propostos, porquanto, ao se estudar normas que conferem competência tributária, o estudioso necessariamente desembocará em questões que demandam uma análise semântica. Afinal, as normas constitucionais que tratam da competência tributária se valem de conceitos jurídicos para limitar o poder a ser atribuído aos entes federativos. Para analisá-las, o intérprete, além de identificar as relações sintáticas existentes entre os enunciados, terá que identificar os limites semânticos dos textos normativos, pois, só assim, poderá identificar as demarcações da competência.

Valendo-se de uma linguagem metafórica, ao se acolher um paradigma, além de entendê-lo como adequado aos fins que se pretende, o jurista deve ter em mente a necessidade de seguir no “caminho da vida”. Para avançar, é necessário que, ao contrário do filósofo, o estudo aqui desenvolvido não se torne “prisioneiro da dúvida”. Para Torquato Castro Jr, o “inquirir”, da mesma forma que pode libertar, pode aprisionar o indivíduo (vide a lenda do “asno de Buridan”). Com efeito, assim como Ulisses, o jurista precisa, em certo momento, fugir do “canto das sereias”.⁵⁹

⁵⁸ STRECK, Lênio Luiz. **Heremênutica Jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 169.

⁵⁹ CASTRO JR, Torquato. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente**. São Paulo: Noeses: 2009. p. 3-4. Torquato Castro Jr, sobre essa questão, afirma o seguinte: “Para prevenir o cativo do encantamento, boa saída teria encontrado o filósofo no exemplo de Ulisses. Para vencer o poderoso e letal canto

Ainda como fundamento para a escolha do modelo teórico proposto, vale ressaltar que o estudo pormenorizado dos elementos da norma jurídica tributária vem ganhando grande importância nos últimos tempos. Questões que pareciam óbvias hoje são alvos de diversas análises e investigações. Discutir acerca de elementos material, espacial ou temporal das regras tributárias ou os limites do campo semântico dos conceitos utilizados no seu antecedente passou a fazer parte da rotina de estudos dos profissionais da área fiscal.

Por ser uma seara extremamente técnica, o trabalho do intérprete de identificar a incidência da norma tributária se tornou um trabalho minucioso. Em razão da composição do suporte fático das normas dessa esfera (critérios materiais, temporais e espaciais), a não configuração, e.g., de um dos seus aspectos acarretará na não incidência e, conseqüentemente, na não formação da relação jurídica.

Tratando-se de um ramo jurídico que movimenta um grande volume de recursos financeiros, o trabalho do intérprete de identificar a incidência da norma jurídica ganha ainda mais importância, haja vista que, a depender da formação ou não do fato jurídico tributário, grandes empresas e pessoas físicas poderão passar a figurar na condição de sujeito passivo em relação jurídica instituída com o Estado. Ademais, o conhecimento acerca dos elementos da norma jurídica tributária possibilitará ao indivíduo conhecer previamente as situações que, estando ele inserido, torná-lo-á alvo de tributação. Nesse contexto, conhecer o teor do suporte fático e as conseqüências previstas no preceito será essencial para o processo de interpretação e incidência.

Outrossim, vale registrar que o direito tributário se vale das construções elaboradas por outros segmentos do direito para, sobre elas, estruturar as relações jurídicas tributárias⁶⁰. De fato, a norma jurídica tributária incide, em regra, sobre fatos já juridicizados, fatos que já sofreram a incidência de outra norma jurídica, como prelecionou Alfredo Augusto Becker⁶¹ com apoio em Pontes de Miranda. A propósito, vale citar as palavras do jurista alagoano sobre o assunto:

Quando fatos jurídicos são elementos de suporte fático, não deixam de ser fatos jurídicos, não volvem a ser, apenas, elementos de fato; o elemento fático que eles levam ao suporte fático é exatamente o fato jurídico, donde

das sereias aladas, que atraíam marinheiros para a morte, a personagem homérica fez-se amarrar ao mastro da sua embarcação, mandou que entupissem os remadores seus ouvidos com cera e seguiu a jornada. Cantando, pois, as sereias, embora encantassem, não logram subjugar-lo ao final. Ulisses, tendo experimentado o maravilhoso encantamento musical, escapou todavia ileso do episódio. Foi o primeiro e único a sobreviver à armadilha. Perdido o segredo, as sereias, desgostosas, findam suicidando-se.”

⁶⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 11.

⁶¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998. p. 303.

parecer que nele entram como direitos e não como os elementos fáticos do seu suporte.⁶²

Isso demonstra que o direito tributário mantém várias relações com outros ramos do direito. Para Ruy Barbosa Nogueira⁶³, tais relações são frequentes, pois o direito tributário possui elaboração mais recente, de modo que, ao regular certos fatos ou atos, encontrou elaborações jurídicas prontas, *i.e.*, definições e institutos jurídicos já completos.

Ao instituir um tributo sobre a “propriedade”, *v.g.*, o legislador da norma tributária se vale de norma jurídica do direito civil que definiu o que é propriedade, bem como, quando estabelece um tributo sobre “mercadoria”, socorre-se de norma jurídica do direito comercial que definiu o que é mercadoria. Assim, mesmo sendo um ramo do direito público, facilmente, nesse contexto, observam-se as importantes relações do direito tributário com ramos jurídicos do direito privado. Isso porque, ao determinar as diretrizes do direito tributário, a Constituição Federal de 1988, remete o legislador a institutos jurídicos definidos por outros ramos do direito infraconstitucional. Como exemplo, cite-se o art. 155, II, da CF/88 que confere competência tributária aos Estados-membros para instituição de tributos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”.

Em outras palavras, as normas jurídicas tributárias, em geral, incidem sobre fatos já juridicizados por outras regras. Desse modo, por ser um ramo extremamente formal, a linguagem ordinária, em geral, não é objeto da incidência das regras dessa esfera do direito. Observe-se que o alvo de regulação do direito tributário são fatos que, na grande maioria das vezes, já foram objeto de tratamento/regulação de outras esferas do direito e de outras ciências.⁶⁴

Nesses termos, retornando à questão dos paradigmas, entende-se que o sistema de referência adotado é o paradigma adequado para o estudo que se pretende fazer. Partindo-se da premissa que o estudo da incidência tributária implica um estudo extremamente técnico, nada melhor do que trabalhar o tema sob a perspectiva do giro lingüístico proposto por aqueles que fizeram parte do Círculo de Viena, colocando-se entre parênteses certas concepções ontológicas e conferindo importância ao estudo do direito como um sistema de linguagem, a qual constrói a sua própria realidade.

Além disso, cientes de que o primeiro giro não proporcionou uma ruptura radical com concepções do passado, esse estudo acredita que, conquanto se tenha consciência

⁶² MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado. Tomo I.** 2ª Ed. São Paulo: Bookseller. 2000. p. 82.

⁶³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 15ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 66.

⁶⁴ VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos. Volume 1.** São Paulo: Asis Mundi IBET, 2003. p. 413-414.

da impossibilidade de se chegar à essência das coisas, o uso de certas concepções metafísicas, em certas situações, faz-se necessário. Nesse sentido, note-se que Rudolf Carnap, não obstante pertencesse ao movimento do Círculo de Viena, fez questão de ressaltar que o uso de expressões abstratas não deve ser refutado de plano, desde que seja frutífera para os propósitos da linguagem científica.⁶⁵

Com efeito, a questão não pode se resumir à questão de saber se entidades ontológicas existem ou não. Na verdade, o trabalho não propõe romper com as metáforas do direito. Como disse Carnap, por mais que os empiristas procurem não utilizar abstrações, é praticamente impossível evitá-las em determinados contextos científicos.⁶⁶ Além disso, assim como os autores ligados ao empirismo lógico, não se procura negar a metafísica, mas apenas colocá-la em parênteses, deslocando, assim, o foco do problema para a linguagem.

1.3 Direito positivo, ciência do direito e interdisciplinaridade

Para Manfredo de Oliveira, a concepção de Rudolf Carnap sustentava que a tarefa da filosofia seria pesquisar as estruturas lógicas do conhecimento científico. Nesse diapasão, dir-se-ia que os problemas filosóficos seriam originados da controvérsia acerca da linguagem adequada à pesquisa científica do objeto. Nesse contexto, aduzia o filósofo que a maioria dos problemas tratados no Círculo de Viena sempre desembocavam em discussões acerca da análise lógica da linguagem. Assim, poder-se-ia distinguir duas maneiras de falar: uma se refere ao mundo, enquanto a outra se refere à linguagem, *i.e.*, sobre as construções lingüísticas e suas propriedades.⁶⁷

O direito é uma realidade. Todavia, sua finalidade não é alcançar a realidade ou descrevê-la. Este papel cabe à ciência. Ao direito, compete a função de modificar o mundo dos fatos, *i.e.*, de agir como um instrumento.⁶⁸ Cuida-se de dois níveis diferentes de linguagem: a primeira é a linguagem objetual, cuja função é se referir ao objeto (conduta humana) buscando moldá-la aos ditames do ordenamento; a segunda é a metalinguagem, que tem a primeira como objeto de pesquisa. Com efeito, enquanto a primeira prescreve condutas, a segunda faz descrições acerca do conteúdo da primeira.

⁶⁵ CARNAP, Rudolf. **Empirismo, semântica e ontologia** in SCHLICK, Moritz; CARNAP, Rudolf, **Coletânea de textos – Coleção: os Pensadores**. 3ª Ed. São Paulo: Nova cultura, 1988. p. 127.

⁶⁶ CARNAP, Rudolf. **Empirismo, semântica e ontologia** in SCHLICK, Moritz; CARNAP, Rudolf, **Coletânea de textos – Coleção: os Pensadores**. 3ª Ed. São Paulo: Nova cultura, 1988. p. 112.

⁶⁷ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª Ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 80-81.

⁶⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 46-47.

A propósito, o Professor Gabriel Ivo afirma que “[...] o direito é posto pelo homem e tem como missão modificar o comportamento do próprio homem”. De fato, não poderia ser o direito um mero sistema descritivo, haja vista que, assim sendo, sua função não seria moldar ou modificar a realidade, mas sim duplicá-la. Com efeito, se assim fosse, o direito seria um “sem sentido deôntico”, porquanto se confundiria com a realidade.⁶⁹

Em complemento ao que foi dito acima, pode-se afirmar, com base em Paulo de Barros Carvalho⁷⁰, que o direito positivo se apresenta como uma camada lingüística, consubstanciada em termos prescritivos, com um vetor dirigido ao comportamento social nas relações de intersubjetividade. Sob essa ótica, o direito se exprime, pois, através de uma linguagem, *i.e.*, por meio de signos, significados e significantes.

Corroborando com essa concepção, Alaôr Caffé Alves afirma que:

[...] as normas jurídicas não têm como objetivo dizer como é a realidade do comportamento social do homem (objeto da sociologia, que busca a verdade sociológica), mas expressar como ‘deve ser’ esse comportamento, definindo-se em normas que o impõem, sem se preocupar com a verdade ou falsidade de suas afirmações. [...] O objetivo da norma não é conhecer o mundo social, buscando-lhe a verdade, mas comandar imperativamente sobre comportamentos sociais. [...] A norma jurídica não quer conhecer o mundo das ações humanas, mas sim modificá-lo.⁷¹

No mesmo sentido do trecho citado, o Professor Lourival Vilanova ensinava que a norma jurídica tem uma composição dúplice. A primeira, denominada de “hipótese” ou “descriptor”, tem a função de “descrever possível ocorrência no mundo”, *i.e.*, relacionar uma parcela de fatos do mundo fenomênico. Já a segunda, denominada “conseqüente” ou “prescritor”, tem o papel de imputar conseqüências aos fatos descritos na primeira parte da proposição jurídica.⁷²

No descriptor da norma, o intérprete não irá encontrar proposições empíricas, que relatam comportamentos efetivos, mas sim com conceitos, cuja função é selecionar propriedades. Nesse sentido, vale mencionar as palavras de Lourival Vilanova sobre o assunto:

Os conceitos, quer normativos, quer empíricos-naturais ou empíricos-sociais, são seletores de propriedades. Nem tudo do real, tem acolhida no universo

⁶⁹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 47.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 2.

⁷¹ ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica. Pensamento formal e argumentação**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 193-194.

⁷² VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 83-83.

das proposições. No campo do direito, especialmente, a hipótese, apesar de suas descritividade, é qualificadora normativa do fático. O fato se torna fato jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese.⁷³

Assim, fica claro que o legislador, ao se referir à realidade fática para imputar uma consequência, utiliza-se de conceitos, cuja função é identificar, no mundo fenomênico, os eventos que devem ser comandados imperativamente pelo direito. Desse modo, sendo o direito um instrumento de regulação da conduta humana, a atividade interpretativa dos termos jurídicos presentes no texto normativo auferiria grande importância, pois possibilitaria ao aplicador/intérprete delimitar o campo de incidência da norma jurídica.

A norma jurídica possui uma composição dúplice. Enquanto, no antecedente, é possível encontrar uma descrição de um fato passível de ser juridicizado (na verdade, não há verdadeiramente a descrição de um fato, mas sim das suas notas típicas, que devem estar presentes para que haja a incidência normativa); no consequente, há o efeito a ser gerado a partir do fenômeno da incidência.

Sobre o antecedente, Gabriel Ivo afirma que o “[...] fato bruto é mais rico em propriedades que a hipótese”. Desse modo, o fato não entra no mundo jurídico completamente, mas sim tão somente as propriedades selecionadas pelo antecedente da norma jurídica. O fato jurídico é, portanto, “[...] a parte do suporte fático, desenhada pela hipótese normativa, que entra no mundo do direito por meio da incidência da norma jurídica”.⁷⁴

A incidência, nesse contexto, não seria uma mera declaração de algo que aconteceu, mas sim uma construção, *i.e.*, um processo por meio do qual o fato e a norma jurídica são constituídos.⁷⁵ Para se chegar à noção de incidência, a teoria carvalhiana parte da

⁷³ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 85.

⁷⁴ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 44-46.

⁷⁵ Para Pontes de Miranda, com o acontecimento da hipótese descrita no antecedente, *i.e.*, com a configuração ou concretização do suporte fático, a norma incidiria automática e infalivelmente, juridicizando o fato. Ao ser alvo da incidência normativa, o fato seria transportado para o mundo jurídico, “ingressando no plano da existência”. (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 96). Nesse plano, entram todos os fatos jurídicos (lícito ou ilícitos), sem maiores indagações, como, *e.g.*, averiguações acerca de nulidades, anulabilidades ou possível ineficácia, isso porque o que importa nesse plano seria apenas a “realidade da existência”. (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 96). Ocorre que o presente estudo acolhe premissas diferentes daquelas que foram adotadas por Pontes de Miranda. Ora, partindo-se do pressuposto que esse trabalho adota do direito como um sistema de linguagem, tem-se que o mundo jurídico é constituído num universo de linguagem e assim também o é a incidência. Nesses termos, pode-se afirmar que é a linguagem que constrói a incidência,⁷⁵ pois é, por meio dessa, que a norma jurídica e o fato são constituídos. (IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 42-43). Frise-se também que, ao contrário do que os adeptos de Pontes de Miranda sustentam, não é a incidência que determina a respeitabilidade ao direito antes de sua aplicação (MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: Tomo I**. 2ª Ed. São Paulo: Bookseller, 2000. p. 13). Na verdade, a incidência é um fenômeno lingüístico constituído por uma autoridade competente. Trata-se de conceito do mundo do *dever-ser*. Ao ser falar em respeitabilidade, [...] “rompe-se com o fio do *dever-ser* e passa-

diferenciação entre “evento” e “fato”. Segundo Fabiana del Padre Tomé, enquanto o primeiro seria o acontecimento do mundo fenomênico despidido de elementos lingüísticos, o segundo seria a transfiguração dos eventos em linguagem. Nesse diapasão, diz-se que o intérprete dificilmente tem contato com o evento, pois este se esvai no tempo e no espaço. Ao direito, resta os vestígios, *i.e.*, as marcas deixadas pelo evento, assim como, *v.g.*, as notas denotativas daquele evento, ou seja, os fatos.⁷⁶

Para se chegar à incidência, faz-se mister que o aplicador da norma, por meio de linguagem competente, transforme o evento em fato e, por outro lado, construa a norma individual e concreta que deverá reger o caso. Através desse processo é que o aplicador realiza a subsunção do fato à norma e, assim, instaura o fato jurídico. Desse modo é que se dá a incidência.⁷⁷

Superadas as questões referentes ao direito positivo e à incidência normativa, torna-se imperioso citar que direito positivo e ciência do direito são dois mundos diferentes. Trata-se de duas esferas lingüísticas que possuem peculiaridades que levam o estudioso fazer considerações específicas sobre cada uma. Paulo de Barros Carvalho, nesse diapasão, afirma que, de um modo geral, os integrantes das Casas legislativas são indivíduos oriundos dos mais diversos segmentos da sociedade. Desse modo, acredita-se que, por se tratar de um país democrático, quanto mais heterogênea for a representatividade dos membros da casa legislativa, mais autêntica será a composição dos seus quadros.⁷⁸

Ocorre que tamanha heterogeneidade faz com que a Casa dos legisladores seja representada por indivíduos que não tem conhecimento científico do direito. Na verdade, por trás do “legislador”, existe uma série de indivíduos, muitos deles com conhecimento insuficiente para produzir textos normativos. Ademais, ainda que comissões sejam nomeadas para se analisar os aspectos jurídicos daquilo que está sendo produzido, prevaleceria a formação heterogênea. Tais aspectos, na concepção de Paulo de Barros Carvalho, justificaria a presença de tantos erros e incongruências nos textos legais.⁷⁹

se a lidar com as contingências do *ser*”. Certamente, além da função profilática, a norma jurídica também tem um objetivo ostensivo, razão pela qual, ao editar enunciados prescritivos, o legislador deve analisar ao máximo as crenças e estimativas do destinatário. Desse modo, a respeitabilidade diz respeito a uma conduta tendente a evitar sanção, não havendo, pois, uma necessária ligação com a incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34-36)

⁷⁶ TOMÉ, Fabiana del Padre. **A prova no direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 32-33.

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 151-152.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 4-5.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 5.

O fato é que, ante o contexto apresentado, o papel do cientista do direito auferirá muita importância, pois é ele que, em geral, vai conferir cientificidade ao discurso jurídico, haja vista que caberá ao jurista, ante as incongruências apresentadas, construir o significado e definir o alcance do texto produzido.

Por outro lado, uma indagação se faz presente: até que ponto o conteúdo de outros sistemas poderiam interferir no sistema de direito positivo? Diante desta pergunta, a literatura jurídica adpta das concepções paradigmáticas desse trabalho costumam dizer que o direito é operacionalmente fechado e cognitivamente aberto.⁸⁰ Explicando melhor, o direito positivo é um sistema, pois não se trata de um mero amontoado de dispositivos, mas sim um conjunto de proposições prescritivas organizadas sob uma estrutura homogênea. Nesse sentido, ressalte-se o que Heleno Torres afirma sobre o assunto:

O direito, para (re)produção de suas normas, precisa comunicar-se com as outras realidades (reflexividade sistêmica), mediante observação controlada, para que se faça possível sua compatibilidade material (de conteúdo) com a realidade social à qual ele se destina. Nisto consiste a “abertura cognitiva” (conhecimento) do sistema.⁸¹

Em sentido semelhante, Marcelo Neves aduz que a qualidade normativa (fechamento operacional) serve à autopoiese do sistema, *i.e.*, à sua autocontinuação diferenciada do ambiente, enquanto a cognitiva serve para coordenar o processo de fechamento do direito e abertura necessária para a referência ao ambiente. Desse modo, o sistema jurídico, através dos seus critérios de mediatização, filtra o conteúdo disponibilizado por outros sistemas sociais, tornando possível, através da sua abertura cognitiva, adaptar-se às mudanças do ambiente, sem se deixar influenciar diretamente pelos fatores externos captados.⁸²

Corroborando o tema, Lourival Vilanova afirmava o seguinte:

⁸⁰ TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária.** São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003. p. 40

⁸¹ TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária.** São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003. p. 40.

⁸² NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica.** São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 135-137. Vale ressaltar que não é pretensão desse trabalho fazer um estudo mais aprofundado acerca do direito sob o ponto de vista sistêmico nesse momento – será realizado no terceiro capítulo –. Na verdade, aqui, só se buscará traçar algumas linhas gerais para demonstrar o fechamento do direito e a possibilidade de conteúdos provenientes de outros sistemas sociais influenciarem na formação do seu conteúdo. Registre-se que entender esse aspecto é essencial para o desenvolvimento do trabalho, haja vista que, mais adiante, o leitor se verá diante de indagações acerca da possibilidade de as conclusões obtidas pelas Ciências das finanças influenciarem no conteúdo das normas que dispõem acerca das competências tributárias dos Estados-membros e do Pacto federativo.

Os dados éticos, sacrais, econômicos, políticos, científicos e de outros sistemas de valores ingressam no interior do sistema normativo-jurídico, sem desfazerem-se como sistemas também autônomos, mas amoldam-se, de algum modo, às formas sintagmáticas que a gramática do sistema jurídico impõe.⁸³

Em sentido semelhante ao que foi dito por Lourival Vilanova, Alfredo Augusto Becker aduzia que, ao legislador, cabe captar elementos de outros sistemas, *v.g.*, da sociologia, da economia, dentre outros, visando moldá-los para o direito, com vistas a dotar a regra jurídica a ser criada de “praticabilidade”, gerando, pois, segurança jurídica e evitando distorções que poderiam prejudicar a interpretação e aplicação do direito. O conteúdo pré-jurídico entra no mundo jurídico sim, porém, sua entrada é controlada, ou seja, dá-se através das normas superiores que definem os limites do conteúdo que constará na norma inferior. Com efeito, o direito constrói sua própria linguagem transfigurando a realidade externa e adaptando-a ao sistema jurídico, *v.g.*, assim como a “morte”, que, ao ser captada pelo legislador, pode se transformar em um “homicídio”, “latrocínio” ou “infanticídio.”⁸⁴

Partindo-se do pressuposto de que o processo legislativo também é um ato de aplicação do direito⁸⁵, haja vista que o legislador, ao editar regras, realiza uma atividade

⁸³ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no direito**. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 9.

⁸⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 43-54. Sobre o assunto, Becker prelecionava que a atitude mental de um ser humano nada mais é do que um reflexo condicionado à incidência de uma regra. Essa, propagada oralmente ou através da linguagem escrita, é um estimulante condicionador da conduta humana. O homem possui uma série de mecanismos nervosos; *v.g.*, caso coloque a mão numa chama, tais mecanismos produzirão impulsos que o trarão a sensação de dor e o afastamento instintivo da mão; destarte, tendo conhecimento dos efeitos daquela conduta, adquirirá a experiência, o que acarretará no surgimento do reflexo condicionado antes mesmo da atuação do estimulante condicionado, *i.e.*, bastará a visão do fogo pelo homem para que haja o retraimento de sua mão. Com o passar dos tempos e a aquisição massiva de experiências, o estimulador condicionador natural foi substituído por outros, como, *v.g.*, as palavras, *i.e.*, uma linguagem. Tais chegando ao cérebro humano provocariam a mesma reação do antigo estimulador. Linguagem representada por uma regra. No entanto, a linguagem utilizada para substituir o estimulante condicionador natural, mesmo sofrendo distorções, facilmente continuaria gerando a idêntica atitude mental anterior ou ainda, dependendo da linguagem colocada, poderia produzir atitudes mentais diferentes das que eram objetivadas. Por tal razão, Alfredo Becker condenou a invasão de termos de outros sistemas sociais no direito, assim como, *v.g.*, a incursão de termos da ciência econômica no direito Financeiro e tributário, sem que antes tivessem sido objeto de estudo e transfiguração a serem realizados pelo legislador. Para o mencionado autor, o direito deve se iniciar com a formação de sua própria linguagem, *i.e.*, com “uma linguagem que faz de um conhecimento puramente subjetivo um conhecimento de máximo grau inter-subjetivo”. Há de se ressaltar, porém, que não se pretende aqui defender uma linguagem prolixa, densa ou sobrecarregada no mundo jurídico. Na verdade, construir uma ciência significaria construir uma linguagem rigorosa, de tal modo que será cientificamente verdadeira não qualquer proposição adequada a uma verdade objetiva, mas sim, a proposição que se coadune com as regras válidas na seara do sistema dentro do qual é emitida aquela proposição. Conquanto as teorias de uma ciência devam guardar consigo uma linguagem inteligível, isso não significa que tais sejam desvinculadas do objeto cognoscente e de todo o seu sistema de referência.

⁸⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento jurídico**. 10ª Edição, Brasília: UNB, 1999. p. 51. Segundo o autor, todas as fases do direito são executivas e criativas. O processo legislativo, ao mesmo tempo em que consiste num ato de criação normativa, também é um ato de aplicação da norma superior que confere competência. Do mesmo modo, a aplicação, sendo execução de uma regra superior e criação de uma regra individual e concreta que regerá o caso concreto. Note-se que Bobbio trás duas exceções para tal tese: no cume

interpretativa da norma superior que lhe conferiu competência, há de se ressaltar que o conteúdo de outros sistemas sociais adentrará ao direito por meio de um processo de intermediação interposto pelo próprio direito. Ou seja, o conteúdo externo não poderá interferir diretamente no sistema jurídico.

Por outro viés, há de se ressaltar que o jurista não tem como fugir da interdisciplinaridade. Para Paulo de Barros Carvalho, trata-se de opção “incontornável” para a construção do discurso científico. Segundo o autor, “o próprio saber disciplinar avança na direção dos outros setores do conhecimento”. Deveras, não há como definir os requisitos de validade do Pacto federativo no Brasil (como será visto no próximo capítulo) sem adentrar em outras esferas do conhecimento, tais como a política e a economia, pois como bem afirma Paulo de Barros Carvalho: “o disciplinar leva ao interdisciplinar e este último faz retornar ao primeiro”.⁸⁶

De todo modo, nunca é demais lembrar que o conteúdo de outros sistemas sociais podem exercer influência na interpretação e construção do direito positivo, mas desde que a abertura cognitiva das normas que definem competência permita essa entrada. Nesse contexto, caberia à ciência do direito analisar as aberturas semânticas dos enunciados prescritivos, moldar o conteúdo extrajurídico e adaptá-lo ao direito positivo.⁸⁷

Ainda que se trate de sistemas diferentes, com peculiaridades tais que os tornem merecedores de considerações específicas, é importante frisar que esse trabalho não pretende dissociar os estudos. Assim como lecionou Lourival Vilanova, o sistema do direito positivo e o sistema da ciência do direito estão intimamente ligados, haja vista que esse se incorpora naquele, como fonte material sua, de sorte que a unidade do sistema jurídico se comunica ao sistema da ciência do direito. É bem verdade que se trata de dois sistemas: um meta-sistema e um sistema-objeto, mas não se pode olvidar que a unidade do sistema do

do sistema, *i.e.*, na norma hipotética fundamental, só há processo de criação; já nos atos executivos (base da pirâmide) só se encontrarão atos executivos.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 196-197.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 197. Nesse sentido, O Professor Paulo de Barros Carvalho afirma que no caminho do estudioso, haverão dois obstáculos: o primeiro diz respeito à análise do tamanho do corte metódico e o segundo seria a respeito dos critérios que devem ser utilizados para a condução do raciocínio no trato com o objeto já construído (digamos, recortado). Vale citar ainda trecho da obra de Lourival Vilanova (VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2000. P. 9): “os dados éticos, sacrais, econômicos, políticos, científicos e de outros sistemas de valores ingressam no interior do sistema normativo-jurídico, sem desfazerem-se como sistemas também autônomos, mas amoldam-se, de algum modo, às formas sintagmáticas que a gramática do sistema jurídico impõe”.

direito positivo é homóloga ao princípio de unidade no conhecimento dogmático⁸⁸. Com efeito, *v.g.*, no direito, não se pode isolar o instituto jurídico da *posse* das teorias dogmáticas sobre aquela. A ciência do direito é a autoconsciência do direito vigente, *i.e.*, o direito positivo incorpora a ciência do direito, autocompondo-se num processo dialético intérmino, sem repouso, entre os dois pólos.⁸⁹

1.4 A estrutura lógica das normas jurídicas

As teorias sintáticas, como explica Torquato Castro Jr., são consubstanciadas em expedientes metodológicos que permitem uma sobre-reflexão e formalização do direito. Tais teorias não buscam explicar o conteúdo dos textos normativos, mas sim identificar uma estrutura necessária do objeto, colocando, para tanto, a interpretação entre parênteses.⁹⁰

Lourival Vilanova defendia um estudo do direito sob um prisma lógico. Para o autor, “[...] o domínio dos problemas lógicos oferta ao jurista destreza, rigor e clareza no trato do direito em função da experiência”.⁹¹ Partindo-se do pressuposto de que a norma jurídica é construída, pode-se concluir que o estudo das suas formulas lógicas é essencial ao jurista, visto que, ao percorrer a trajetória geradora do sentido deontico a partir da análise dos enunciados prescritivos dispostos no sistema, o mesmo irá manejar os conteúdos significativos obtidos na estrutura normativa (antecedente - conseqüente) pré-concebida, para, só então, chegar à norma jurídica.

Sob a perspectiva sintática, diz-se que toda norma jurídica possui uma estrutura formal mínima, *i.e.*, uma estrutura lógica. No processo de adaptação social, percebe-se que uma regra sempre descreve uma situação de fato, sobre a qual busca imputar uma conseqüência, ou seja, um efeito jurídico.

Desse modo, diz-se que uma regra jurídica é formada por um antecedente e um conseqüente. Aquele seria o suporte fáctico, esse seria o preceito.⁹² Ocorre que, para se chegar

⁸⁸ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 158.

⁸⁹ VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos. Volume 1**. São Paulo: Asis Mundi IBET, 2003. p. 413-414. Nesse sentido, importante frisar as palavras do autor: “[...] “o direito positivo é resultante do processo social, mais a participação do juriconsulto, do advogado e de todos aqueles que profissionalmente operam o direito, interpretando-o, ou judicialmente aplicando-o na multiplicidade de casos concretos que a experiência oferece”.

⁹⁰ CASTRO JR, Torquato. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente**. São Paulo: Noeses: 2009. p. 38-39.

⁹¹ VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos. Volume II**. São Paulo: Axis Mundi IBET, 2003. p. 157.

⁹² MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 22. É importante ressaltar que nem sempre será possível determinar o conteúdo de uma norma jurídica

às formulas lógicas, faz-se mister que o estudioso do direito realize um processo de abstração e formalização do conteúdo da norma.

Trata-se de um processo de isolamento temático da proposição normativa, que consiste numa separação abstrata da proposição do plexo de fatores dentro dos quais está inserida. Para se chegar às estruturas lógicas, o cientista do direito deverá suspender a proposição das relações com o sujeito, das relações com o ato específico (pensar, inferir...) e das relações com o objeto específico.⁹³

Após esse procedimento, o que resta é a proposição como tal que, por si só, “não pertence a nenhuma linguagem-de-objetos”⁹⁴. Ou seja, assim analisada, essa estrutura não informa nada sobre este ou aquele objeto específico. Com efeito, “tomar essa proposição-em-si-mesma é tirá-la do contexto empírico, ou existencial, pondo entre parênteses os componentes desse contexto”⁹⁵.

Sobre a importância do estudo das estruturas lógicas, Lourival Vilanova destaca:

A análise lógica vem, historicamente, depois do conhecimento de objetos (especialmente o conhecimento científico). E significa uma reconstrução dos passos dados, numa direção por assim dizer retrocessiva e recompositiva do já feito. Mas, uma vez encontradas as fórmulas lógicas, vemos que elas valem antes de todo conhecimento, como condição formal a priori da possibilidade de qualquer conhecimento de objetos.⁹⁶

A partir do trecho citado, percebe-se que a linguagem lógica encontra-se em um nível mais elevado que a linguagem dos objetos.⁹⁷ Isso porque é a partir da linguagem da regra jurídica que, através do processo de isolamento temático (abstração e formalização), que o intérprete encontrará as formulas lógicas da proposição normativa.

através da leitura de um dispositivo isoladamente. Segundo o Professor Marcos Bernardes de Mello, [...] “é mesmo comum haver proposições jurídicas em cuja formulação lingüística, geralmente elíptica, não se encontra expressa a descrição de suporte fático, ou a correspondente prescrição dos efeitos jurídicos. Tais proposições, evidentemente, se examinadas isoladamente aparentam ser sem sentido lógico-jurídico; na verdade, porém, não no são, se consideradas integralmente dentro do conjunto das normas jurídicas que constituem o ordenamento jurídico”.

⁹³ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 42.

⁹⁴ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 42.

⁹⁵ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 43.

⁹⁶ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p.43.

⁹⁷ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 55. À propósito, o autor cita: “Para falar sobre uma linguagem é preciso usar outra linguagem. Se as linguagens empíricas colocam-se no plano-origem, isto é, se são L0, a linguagem formal toma o nível L1. É uma sobre-linguagem ou meta-linguagem.”

O estudioso, ao observar os fatos particulares buscando atingir uma conclusão geral acerca de todos os elementos de uma determinada classe, encontra-se em um processo de generalização ou abstração. Note-se que aqui o cientista não irá ultrapassar os limites que circunscrevem a matéria.⁹⁸ Já no processo de formalização (que interessa ao trabalho), os núcleos significativos das palavras são postos de lado e, em seus lugares, restarão signos que apontarão para os objetos em geral.⁹⁹

Ensinava o Professor Lourival Vilanova que a norma jurídica tem uma composição dúplice. A primeira, denominada de “hipótese” ou “descriptor”, tem a função de “descrever possível ocorrência no mundo”, *i.e.*, relacionar uma parcela de fatos do mundo fenomênico. Já a segunda, denominada “conseqüente” ou “prescritor”, tem o papel de imputar conseqüências aos fatos descritos na primeira parte da proposição jurídica.¹⁰⁰

No descriptor da norma, o intérprete não irá encontrar proposições empíricas, que relatam comportamentos efetivos. Muito pelo contrário, no antecedente da norma jurídica o aplicador irá se deparar com conceitos, cuja função é selecionar propriedades. Nesse sentido, vale mencionar as palavras de Lourival Vilanova sobre o assunto:

Os conceitos, quer normativos, quer empíricos-naturais ou empíricos-sociais, são seletores de propriedades. Nem tudo do real, tem acolhida no universo das proposições. No campo do direito, especialmente, a hipótese, apesar de suas descritividade, é qualificadora normativa do fático. O fato se torna fato jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese.¹⁰¹

Nesses termos, percebe-se que o legislador, ao se referir à realidade fática para imputar uma conseqüência, utiliza-se de conceitos, cuja função é identificar, no mundo fenomênico, os eventos que serão alvos da incidência normativa. Para Marcos Bernardes de

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 72.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 73.

¹⁰⁰ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. P. 83-83. Ao tratar do assunto, Alfredo Augusto Becker (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 313) dissecou a norma jurídica nas seguintes partes: “a) a hipótese de incidência (‘fato gerador’, suporte fático, ‘fattispecie’, ‘Tatbestand’); e b) a regra (a norma, a regra de conduta, o preceito). Em suma, no suporte fático, encontra-se a descrição do fato ou conjunto de fatos que foram considerados relevantes no processo de adaptação social; no preceito, define-se a eficácia do fato jurídico correspondente, *i.e.*, as conseqüências que deverão ocorrer com a concretização do que está descrito na hipótese.

¹⁰¹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. P. 85.

Mello, “[...] a norma jurídica é um enunciado lógico através do qual a comunidade jurídica estabelece que, ocorrido o fato por ela previsto, se dera determinado efeito jurídico”.¹⁰²

Por outro viés, ao se estudar a estrutura da norma jurídica, nota-se que a mesma também será formada por elementos que só adquirem significação quando conjugados com outros termos. Termos como, v.g., “então”, “se e somente se”, “e”, “ou”, dentre outros só auferem sentido quando analisados conjuntamente com outros termos. Trata-se de elementos que não possuem objetos como referência ou substituintes. Servem para quantificar a variável de sujeito, articular o suporte fático ao preceito ou os integrantes da relação jurídica formada no conseqüente.¹⁰³

Dentre os elementos que só adquirem significação quando aliados a outros elementos da norma, chamados de sincategoremáticos, encontram-se os modais deônticos, que, nas palavras, de Lourival Vilanova, cumprem papéis de “conceitos funcionais” ou “conceitos relacionantes”, diferentemente dos “conceitos de objetos”.¹⁰⁴

Partindo-se da idéia de que a norma possui uma estrutura dúplice preenchida por uma linguagem que faz referência aos fatos que serão objeto de regulação pelo direito (após a sua ocorrência e conseqüente incidência), pode-se afirmar que a estrutura lógica da regra jurídica é composta por elementos constantes e variáveis.

Ao se abstrair conteúdo e formalizar a estrutura da norma, percebe-se que alguns elementos (dotados de significação) poderão ser substituídos por quaisquer outros símbolos, enquanto que outros, por cumprirem funções definidas em todas as regras jurídicas, serão substituídos por símbolos determinados: é o caso dos modais deônticos (proibido, permitido e obrigado), cuja função é ligar o suporte fático ao preceito e relacionar os sujeitos da relação jurídica formada, conferindo foros de prescrição ao enunciado.

Como se viu até o momento, as condutas humanas em suas relações intersubjetivas são reguladas por meio das normas jurídicas. Essas possuem uma estrutura dúplice composta por uma parte descritiva (suporte fático) e uma parte prescritiva (preceito). Dentro da parte antecedente, o intérprete poderá identificar vários elementos, tais como os elementos nucleares, complementares, elementos subjetivos e objetivos; aspectos que, juntos,

¹⁰² MELLO, Marcos Bernardes de. **Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária**. in **Direito tributário moderno**. Coordenação: José Souto Maior Borges. São Paulo: Jose Bushatsky, 1977. p. 8.

¹⁰³ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 47

¹⁰⁴ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 69 e ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica. Pensamento formal e argumentação**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. 168. Segundo o último autor, no juízo, há conceitos que formam a sua substância, chamados de conceitos objetivos ou categoremáticas, e conceitos que estabelecem vínculos, denominados de conceitos funcionais, relacionais ou sincategoremáticas.

selecionam os fatos que serão juridicizados e passarão a gerar os efeitos descritos no conseqüente.

Acredita-se que tomar consciência da estrutura lógica das normas jurídicas é extremamente importante, haja vista que esse arquétipo que servirá de base ao jurista, no processo interpretativo, *i.e.*, na construção do sentido de significação deôntico. Esclarecendo a importância desse estudo, Gabriel Ivo afirma:

[...] urge deixar evidente que o produto da interpretação veste-se de um modelo. As normas jurídicas apresentam forma implicacional em que se enlaça certa conseqüência à realização condicional de determinado evento descrito no antecedente. A hipótese é a parte da norma descritora de uma situação de possível ocorrência no mundo. A conseqüência prescreve uma relação deôntica.¹⁰⁵

Como se verá a seguir, texto e norma não se confundem. Norma é um juízo hipotético condicional formado a partir da interpretação do texto. Nesse ato de criação normativa, o aplicador/intérprete passará por um processo que envolve quatro fases, nos quais ele deverá atribuir sentido ao texto e contrapô-lo com outros dispositivos do sistema. No final do processo de formação da norma jurídica, tomando-se conhecimento de sua estrutura lógica, caberá ao aplicador organizar o conteúdo significativo encontrado na estrutura formalizada pressuposta.

1.5 Norma jurídica e o percurso gerador de sentido

Afirma Eduardo Bittar que a grande ilusão do legislador é pensar que a norma jurídica é um “preceito estéril e imune ao movimento”. O sentido que os criadores do texto normativo pretendiam conferir ao enunciado prescritivo nada mais é que um projeto. Após a promulgação dos textos normativos, os enunciados ganham vida própria e passam a pertencer à coletividade.¹⁰⁶

A interpretação é um processo mental que acompanha a aplicação e a criação do direito. Nesses termos, levando-se em consideração que o direito positivo é um sistema formado por enunciados prescritivos dispostos numa ordem hierárquica, na qual as normas superiores definem como devem ser produzidas as normas inferiores, conclui-se que a interpretação sempre está presente no direito, seja nos atos de aplicação, seja nos atos de criação, como procedimento essencial à definição do conteúdo das normas jurídicas.¹⁰⁷

¹⁰⁵ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. XL

¹⁰⁶ BITTAR, Eduardo C. B. **Linguagem jurídica**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 125.

¹⁰⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. P. 387.

O fato é que não se deve confundir texto e norma. Cuida-se de entes diferentes. Na verdade, a norma jurídica é o juízo deôntico formado a partir da leitura dos textos, ou seja, é a significação obtida por meio da interpretação que o indivíduo produz em sua mente ao realizar a leitura dos símbolos conjugados nos dispositivos do direito positivo¹⁰⁸. Com efeito, é a partir da leitura dos enunciados prescritivos que o aplicador do direito poderá preencher o conteúdo da estrutura lógica dúplice que tem em mente, *i.e.*, poderá construir a norma jurídica dentro do seu formato lógico (antecedente-conseqüente).

O fundamento de validade de um ato normativo encontra-se numa norma superior. Esta, além definir o modo como o enunciado prescritivo inferior deve ser produzido, define os limites de conteúdo dos mesmos. Todavia, seja num processo de criação de uma norma geral seja num ato de criação de uma norma individual, sempre caberá a um indivíduo definir o conteúdo e o sentido das normas superiores que lhe outorgaram competência.¹⁰⁹

Sustentou Hans Kelsen que uma norma superior não pode definir, sob todos os aspectos, o ato através do qual será aplicada. A norma do escalão superior sempre teria, pois, que ter, em relação à norma inferior, um aspecto mais abstrato. Em outras palavras, teria que possuir um “caráter de um quadro ou moldura” a ser preenchida pelo ato de aplicação/criação normativa.¹¹⁰

Nesse contexto, percebe-se que, muitas vezes, o aplicador, ao realizar uma atividade interpretativa, vê-se diante de símbolos dotados da vagueza e ambigüidade. Sobre o assunto, Tércio Sampaio Ferraz Jr ensina o seguinte:

Um símbolo é vago quando seu possível campo de referência é indefinido; [...] o símbolo é ambíguo quando é possível usá-lo para um campo de referência com diferente intensão (com s e não com ç).¹¹¹

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 8-9. No mesmo sentido, o autor afirma (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 44.) que: [...] “uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outra, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”.

¹⁰⁹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 388 e 395. Vale ressaltar que os indivíduos que não detém a função de aplicar o direito, mas apenas de evitar a sanção, também realizam atividade interpretativa, haja vista que, para observar e praticar uma conduta lícita, têm que compreender o sentido do texto normativo. Assim como a ciência jurídica, que, ao se debruçar sobre o direito positivo, emite descrições acerca do seu conteúdo. Nesse contexto, Kelsen classifica a interpretação em duas categorias: a interpretação autêntica, realizada por um órgão competente que aplica o direito, e a interpretação doutrinária, realizada por um ato cognitivo que não representa criação jurídica. Importante se frisar que esse trabalho, por tratar de questões ligadas a definição do conteúdo das normas jurídicas num processo de aplicação, não dará enfoque a interpretação doutrinária.

¹¹⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 388.

¹¹¹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001. p. 254-255.

Veja-se um exemplo: o art. 124 do Código Penal Brasileiro define que “provocar aborto em si mesma ou consentir que outrem lho provoque: Pena – detenção, de 1 (um) a 3 (três) anos. Note-se que, com base na leitura do dispositivo, não é possível identificar, de antemão, quem é concretamente o agente do crime. Note-se que se trata de conceitos vagos que depende de uma série de circunstâncias para seja identificado no caso concreto: “X” é uma mulher? “X” estava grávida? Ao mesmo tempo, é possível perceber que o termo é ambíguo: “X” sabia que estava grávida? Qual a amplitude do conceito de “consentir”?

Muitos podem pensar que, pelas razões expostas, o ideal seria que todos os conceitos de termos jurídicos fossem moldados e explicitados pelo legislador. Quando criados pelo próprio ordenamento, o aplicador já encontraria organizada previamente uma relação de situações que o direito unificou ao eleger fatores que determinariam a entrada ou não de determinados fatos dentro do conceito.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello¹¹², cada conceito é um conjunto. Algumas vezes, o critério de inclusão ou exclusão de uma certa realidade para formar o conceito é, preliminarmente, construído pelo direito positivo, ao passo que, em outras situações, não há essa prévia aglutinação.

Sobre o tema, Hart afirma que todos os sistemas jurídicos buscam conciliar duas necessidades sociais: a presença de normas que possam ser aplicadas pelos indivíduos sem necessidade de uma nova orientação oficial e a existência de normas para serem posteriormente resolvidas “por meio de uma escolha oficial e bem informada”, tendo em vista que se tratam de problemas que só poderão ser adequadamente analisados quando ocorrerem em um caso concreto.¹¹³

Como justificativa da mencionada técnica legislativa, Hart sustenta que a incapacidade humana para prever a ocorrência de certos fatos tem graus variáveis em diferentes campos do comportamento.¹¹⁴ Com efeito, é mais fácil prever um tipo de conduta na esfera do direito tributário (mais formalista) do que no âmbito das relações privadas do direito civil.

Segundo Hans Kelsen, essa indeterminação do conteúdo da norma jurídica pode ser intencional ou não-intencional. Por vezes, em face das peculiaridades do caso

¹¹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 344.

¹¹³ HART, H. L. A.. **O conceito de direito**. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009. P. 168.

¹¹⁴ HART, H. L. A.. **O conceito de direito**. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009. P. 169.

concreto, torna-se impossível ao legislador prever todas as circunstâncias do fato. Em casos dessa natureza, aduz Kelsen que caberá ao aplicador da norma continuar o processo de “determinação que constitui, afinal, o sentido da seriação escalonada ou gradual das normas jurídicas”¹¹⁵.

Ao falar sobre Kelsen, Karl Larenz¹¹⁶ afirmou que a norma superior não poderia determinar completamente o ato pelo qual é executada. Nesse diapasão, sempre ficaria uma margem de discricionariedade para o órgão chamado a estabelecer a norma inferior, de maneira que a norma superior, quando comparada com o ato de execução, teria sempre um caráter de um quadro.

Ressalte-se, outrossim, que, em outras situações, o aplicador estará diante de uma abertura não-intencional. Como é cediço, muitos termos ou expressões possuem uma pluralidade de significações. Nesse contexto, do mesmo modo, caberá ao aplicador definir o sentido válido do texto normativo.

O fato é que, seja intencional ou não, a indeterminação do sentido do conteúdo da norma jurídica implica numa série de possibilidades à aplicação. Nesse contexto, importante citar as palavras de Hans Kelsen sobre o assunto:

O direito a aplicar forma, em todas essa hipóteses, uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro desse quadro ou moldura, que preencha esta moldura em qualquer sentido possível.¹¹⁷

Sustentou Kelsen que o resultado da interpretação é apenas definição dos limites dessa moldura e o reconhecimento das várias possibilidades que existem dentro desse quadro¹¹⁸. Assim, a interpretação de um texto normativo não deve conduzir o aplicador a

¹¹⁵ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 389.

¹¹⁶ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 105.

¹¹⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 390.

¹¹⁸ Além de realizar atividade interpretativa sobre o enunciado prescritivo, também será necessário que o aplicador descreva os fatos. Nesses termos, conclui-se que o aplicador da norma também realiza atividade interpretativa sobre o fato objeto da incidência da norma jurídica. A propósito, vale mencionar as palavras de Eros Roberto Grau sobre o assunto: “Logo, o que incisivamente deve aqui ser afirmado, a partir da metáfora de Kelsen, é o fato de a ‘moldura da norma’ ser, diversamente, moldura do texto, mas não apenas dele; ela é, concomitantemente, moldura do texto e moldura do caso. O intérprete interpreta também o caso, necessariamente, além dos textos ao empreender a produção prática do direito. Por isso inexitem soluções previamente estruturadas, como produtos semi-industrializados em uma linha de montagem, para os problemas jurídicos. O trabalho jurídico de construção da norma aplicável a cada caso é trabalho artesanal. Cada solução jurídica, para cada caso, será sempre, renovadamente, uma nova solução. Por isso mesmo – e tal deve ser enfatizado –, a interpretação do direito realiza-se não como mero exercício de leitura de textos normativos, para o quê bastaria ao intérprete ser alfabetizado”. (GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. P. 36). Note-se que, num litígio

apenas uma única solução possível, mas possivelmente a várias normas individuais possíveis.¹¹⁹

Deveras, talvez o ideal, caso a capacidade humana de prever situações futuras fosse perfeita, seria que termos como, *v.g.*, “propriedade”, “família”, “liberdade” e “vida” tivessem seu sentido explicitado (através de definições jurídicas) no diploma legal, sobretudo na Constituição Federal, que reparte as competências entre os entes federativos para legislar sobre as mais diversas matérias. No entanto, como expôs o Ministro Cezar Peluso, em voto proferido no julgamento do RE n.º 390.840/MG, não há predefinição normativa desses termos e também não seria conveniente em todos os casos, “[...] pois o texto deve adaptar-se às necessidades históricas da evolução socioeconômica, segundo sua vocação de abertura permanente”.¹²⁰ No trecho, o Ministro demonstra que uma definição expressa no ordenamento de tais elementos poderia prejudicar a efetividade das regras jurídicas ante uma vida social em constante mutação.

No mesmo julgado, o Ministro cita o exemplo do caso norte-americano *Dred Scott x Sandford*, no ano de 1857, no qual a corte americana decidiu que o autor não era cidadão, pois era um escravo e como escravo era objeto de “propriedade”. Nesse exemplo, torna-se visível que os conceitos mudam com o tempo. Hoje uma decisão nesse sentido seria inconcebível, ora pelas mudanças no mundo social, ora pelas mudanças decorrentes dessas mutações sociais na ordem dos conceitos jurídicos.¹²¹

A esse respeito, Marcelo Neves explica que o direito é um sistema autodeterminado, posto por decisões e permanentemente alterável.¹²² Afirma o autor que, conforme as representações morais válidas para a sociedade (legitimadoras de uma ordem política de dominação) perdem seu significado e seus papéis sociais, determinadas decisões não podem mais se fundamentar nelas, de modo que perdem vigência.

Nesse contexto, surge o problema das definições jurídicas. Partindo-se dos ensinamentos de Kelsen e Hart, percebe-se que, em determinados casos, em face da

judicial, as partes conflitantes descrevem através de uma linguagem suas versões acerca dos fatos. A depender do caso, as versões podem ser divergentes, versando a lide sobre questões de fato e de direito, ou não, caso em que provavelmente a demanda seja resumida a questões de direito. Contudo, de todo modo, ao juiz será impossível ter contado direito com o fato. Por tal razão é que se diz que, além de realizar atividade interpretativa sobre o direito, o aplicador também terá que interpretar os fatos.

¹¹⁹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 390. Nesse contexto, Kelsen critica aqueles que vêm na interpretação um método através do qual o aplicador encontrará uma única solução correta.

¹²⁰ BRASIL. STF. **RE n.º 390.840** – MG - Tribunal Pleno - Rel. Min. Marco Aurélio – DJU 15/08/2006.

¹²¹ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. Tradução de Marcos G. Nontagnoli. 6ª Ed. Petrópolis: Vozes, 2009. p. 59. Para o autor: “A oscilação das definições científicas: o que hoje vale como fenômeno concomitante empírico do fenômeno A, será utilizado amanhã na definição de A”.

¹²² NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 69.

variabilidade de circunstâncias que podem ocorrer no mundo dos fatos, a lei se exime de trazer definições jurídicas para os termos utilizados no texto normativo, deixando esse trabalho ao encargo de um órgão oficial, ao qual caberá definir os limites dos conceitos utilizados pelas normas do escalão superior e prosseguir no processo de criação normativa dentro do contexto hierarquizado das normas no ordenamento jurídico.

Em face de tudo que foi exposto até o momento, torna-se claro que texto e norma são entes diferentes. Assim, a afirmação de Eduardo Bittar a respeito da dinamicidade da norma jurídica está correta, haja vista que, de um mesmo texto, vários sentidos poderão ser extraídos e, assim, diferentes normas poderão ser criadas.

Ante o contexto apresentado, Paulo de Barros Carvalho oferece à comunidade jurídica um modelo de construção de sentido, o qual, segundo o próprio autor, pode ser aplicado em qualquer ramo do direito. Vale ressaltar que tal modelo parte do pressuposto (também adotado por esse trabalho) que enunciados prescritivos e normas jurídicas não se confundem. Os primeiros são frases soltas, expressões sem sentido consubstanciadas em estruturas carentes de sentido, ou seja, podem até conter um sentido prescricional, mas não encerram uma unidade completa de significação. Já as normas jurídicas são o fruto da conjugação de enunciados prescritivos tendentes a forma uma unidade de significação deôntica completa.¹²³

Por tais razões, afirma-se que, muitas vezes, a leitura de apenas um dispositivo não é suficiente para a construção da norma jurídica. Assim, diz-se que, no processo de criação da norma jurídica, o intérprete deverá caminhar por quatro planos, denominados de S1, S2, S3 e S4. Grande exemplo disso é o que ocorre com a interpretação do art. 146 da CF/88¹²⁴. Ao se realizar uma interpretação literal e assistemática do dispositivo, o aplicador poderá estar entregando um verdadeiro “cheque em branco” à União, *i.e.*, ampliando seus poderes, instituindo possibilidade de interferir na autonomia de outras unidades federativas.

No mencionado processo de construção da norma jurídica, no S1, dá-se o primeiro contato do intérprete com a mensagem legislada, ou seja, cuida-se do início da

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 110-111.

¹²⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...].

interpretação, momento em que o aplicador toca o suporte físico, *i.e.*, o texto, e dá início a interpretação.¹²⁵

Após o primeiro contato com o sistema das literalidades, o intérprete, nessa fase, avança, atribuindo valores aos signos encontrados, selecionando significações e compondo o sentido do texto normativo.¹²⁶ É nessa fase (S2) que o aplicador adentra ao plano do conteúdo e começa a atribuir sentido aos termos, os quais, até o momento, encontravam-se em silêncio – em estado de dicionário.¹²⁷ Anote-se aqui que, na maioria dos casos, não existe um acordo ou enfoque universal sobre a delimitação do sentido do conteúdo dos textos normativos. Assim, surge a figura do “poder da violência simbólica”, definido por Tercio Ferraz Jr. como sendo o “poder capaz de impor significações como legítimas”¹²⁸ Cuida-se de um poder de controle que neutraliza, *i.e.*, que, conquanto considere como possíveis certas alternativas, faz com que tais não sejam levadas em consideração.

Já no S3 é onde as normas jurídicas serão construídas, ou seja, é nesse momento que o haverá a transformação dos textos em normas.¹²⁹ É evidente que encontrar o sentido dos termos presentes em um determinado texto normativo não basta. Faz-se necessário que o intérprete contextualize o conteúdo obtido no S2 com os ditames previstos em outras regras do sistema jurídico. Por diversas vezes, analisar isoladamente um determinado enunciado prescritivo não será suficiente para a identificação da norma que deverá reger um caso concreto: é essencial uma análise de todo o conjunto de normas presentes ao seu redor.¹³⁰ Com exemplo, um enunciado que, isoladamente, define que a “alíquota será de 5%”, por si só, não é capaz de demonstrar a existência de uma norma. Faz-se necessário, portanto, encontrar os enunciados que se referem a outros elementos que compõem a norma tributária, como o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo etc.

No último plano, o S4, as normas jurídicas serão alvo de uma contextualização num nível mais elevado. Trata-se do momento em que as regras serão organizadas em uma estrutura escalonada. Ressalte-se que o ordenamento jurídico é um sistema jurídico com

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 115-117

¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 118-119.

¹²⁷ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. XXXVII.

¹²⁸ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001 p. 272.

¹²⁹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. XXXVIII.

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 123-126

unidades interligadas por vínculos de coordenação e subordinação. Com efeito, é o arranjo final que confere o status de conjunto montado na ordem superior de sistema.¹³¹

Transportando-se o problema a ser enfrentado pelo trabalho para o presente arquétipo interpretativo, pode-se dizer que, em alguns trabalhos sobre conceitos de direito privado e normas constitucionais que conferem competência tributária, assim como ressaltado anteriormente, o autores olvidaram passar pelo Plano do S4, dando-se, pois, por satisfeitos com o resultado obtido no S3.¹³² Em outras palavras, esqueceram de contrapor o resultado obtido com os ditames do Pacto federativo vigente no país.

1.6 Conceitos jurídicos

1.6.1 Termos, conceitos e definições jurídicas: perspectiva lógica

Como se viu anteriormente, o presente trabalho adota a premissa de que o direito positivo é um sistema lingüístico. Nesses termos, foi possível perceber que a norma jurídica possui uma estrutura dúplice e tem o seu conteúdo formado basicamente por termos e conceitos. Com efeito, é através desses elementos, que o enunciado prescritivo seleciona os fatos que serão alvo da incidência jurídica e imputa efeitos jurídicos ao mundo fenomênico.

Alaôr Caffé Alves ensina que o conceito é a “simples representação intelectual de um ser de uma coisa”. Trata-se de uma “representação”, pois é um ato representativo, é “simples” porque não nega nem afirma e advém de um simples ato de espírito e é “intelectual”, pois é abstrato e geral.¹³³

Afirmava Lourival Vilanova que o conhecimento, de forma simplificada, é a relação do sujeito com o objeto e sua origem é a experiência sensorial. A elaboração mental,

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 126-127.

¹³² Como exemplo, cite-se: PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006 e TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003.

¹³³ ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica. Pensamento formal e argumentação**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 168. O Autor menciona que o conceito advém de um ato de espírito. Trata-se de uma definição proveniente de estudos de lógica que será alvo de questionamentos nesse trabalho. Vale registrar que Ludwig Wittgenstein, nas Investigações filosóficas (WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. Tradução de Marcos G. Nontagnoli. 6ª Ed. Petrópolis: Vozes, 2009.) argumenta que a significação não é oriunda de atos de espírito, mas sim da utilização da linguagem nos jogos lingüísticos, ou seja, em diversos contextos.

obtida através da apreensão sensorial é base para revestir esse dado numa estrutura de linguagem.¹³⁴

Afirma Eros Roberto Grau que conceitos, na visão aristotélica, referem-se diretamente a um objeto, *i.e.*, é a simples apreensão da coisa, sendo representados por termos.¹³⁵ No entanto, ao contrário das concepções essencialistas, os conceitos jurídicos não se referem diretamente a objetos, mas sim a significações¹³⁶. O objeto do conceito jurídico não existe “em si”. Na verdade, esse objeto só existe “para mim”, de modo que esse “para mim” só tem existência válida para o sistema jurídico, quando, por força de uma regra jurídica, seja permitida uma concepção “para nós”.¹³⁷

Com efeito, os conceitos jurídicos se referem a significações atribuíveis às coisas. Mesmo no caso de o sistema normativo permitir uma concepção “para nós”, *i.e.*, objetivar um conhecimento anteriormente subjetivo, ainda assim, não estará o conceito se referindo à coisa, mas sim a um significado uniformizado que permitirá identificar as realidades normatizadas. Diga-se, ainda, que os conceitos não servem para definir essências, mas sim para “[...] permitir e viabilizar a aplicação de normas jurídicas”.¹³⁸

No conceito não há afirmação ou negação. Tal elemento lingüístico é caracterizado apenas pela sua aptidão para ser sujeito ou predicado de um juízo. Já o juízo consiste na atribuição ou negação de um predicado a um sujeito, ou seja, no juízo, tem-se a negação ou afirmação de um conceito em relação a outro.¹³⁹

Tome-se o seguinte exemplo: “Fulano é homicida”. Trata-se de um juízo afirmativo entre dois conceitos. No caso, foi atribuído ao sujeito “fulano” o predicado de “homicida”, em outras palavras, foi imputado ao conceito “fulano” o conceito de “homicida”. Nesse diapasão, nota-se que existem dois tipos de conceitos. Ao se analisar a frase, percebe-se que “fulano” e “homicida” juntos, por si só, não formam um juízo/proposição. Isto é, somente com a junção à cópula “é” é possível formar um juízo. Assim, conclui-se que, no juízo, há conceitos que formam a sua substância, chamados de conceitos objetivos ou categoremáticas, e

¹⁴⁷ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. P. 39.

¹³⁵ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 227-232.

¹³⁶ Os conceitos jurídicos se referem a significações. Essa é a concepção de Eros Roberto Grau e Ferdinand de Saussure. Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.) fala em um conjunto de pontos de referência indicadores de realidade.

¹³⁷ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 228.

¹³⁸ GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 66

¹³⁹ ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica. Pensamento formal e argumentação**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 168.

conceitos que estabelecem vínculos, denominados de conceitos funcionais, relacionais ou sincategoremas.¹⁴⁰

Frise-se que, muito embora os conceitos sejam representados por um nome, cuidam-se de elementos diferentes. O nome, na verdade, é o termo, que, por sua vez, é o elemento que representa o conceito. O termo, nos dizeres de Alaôr Caffé, é a expressão verbal do conceito. Cuida-se de um limite, pois se trata de um elemento indecomponível. Os conceitos são, portanto, o conteúdo significativo das palavras (termos).¹⁴¹

Sobre a distinção entre conceitos e termos, Eros Roberto Grau afirma que:

A cada conceito corresponde um termo. Este – o termo – é o signo lingüístico do conceito. Assim, o conceito, expressado no seu termo, é coisa (signo) que representa outra coisa (seu objeto).¹⁴²

Pelas definições demonstradas até o momento, nota-se que o texto normativo é composto por conceitos objetivos e funcionais. Somente após a compreensão do significado dos termos utilizados nos enunciados prescritivos, é possível identificar as hipóteses passíveis da incidência da regra jurídica. Ocorre que, nem sempre, essa compreensão é gerada de forma simples. Por diversas vezes, um termo pode se referir a vários conceitos diferentes ou a um conceito que abrange várias significações.

Sobre o assunto, Eros Roberto Grau afirma que:

Muitas vezes, o ordenamento jurídico alberga conceitos que, embora diversos, são expressados por um termo. Nessa hipótese, sob o mesmo termo conceitual – o que torna ainda mais complexo e desafiador, para o intérprete, o problema da ambigüidade dos termos e expressões jurídicos.¹⁴³

Diferente da matemática, que contém signos que performam uma linguagem precisa para os seus conceitos numéricos, no direito é comum o intérprete se deparar com termos que os remetem a conceitos ambíguos e vagos. Sobre o assunto, Alaôr Caffé Alves define que, diferentemente da linguagem conceptual (rigorosa e precisa), a linguagem simbólica é caracterizada pela subjetividade.

Assim, é fácil perceber que a linguagem jurídica é simbólica, haja vista que, em geral, a vontade humana participa de forma decisiva no processo de criação/aplicação do

¹⁴⁰ ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica. Pensamento formal e argumentação**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 168.

¹⁴¹ ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica. Pensamento formal e argumentação**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 169-170.

¹⁴² GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 227.

¹⁴³ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 237.

direito.¹⁴⁴ Nesse contexto, os princípios da lógica, tais como o da identidade, da não-contradição e do terceiro excluído são poucos úteis a esse tipo de linguagem, haja vista que, sobre uma mesma proposição é possível ter uma ampla variabilidade de sentidos.¹⁴⁵

Em suma, conclui-se que os conceitos jurídicos são expressos por meio de termos. Em uma expressão mais simples, diz-se que o termo é o signo do conceito. Ocorre que, por diversas vezes, os conceitos são colhidos na linguagem natural, o que acarreta, em diversas situações em ambigüidades e imprecisões.¹⁴⁶

Nesse contexto, em algumas ocasiões, o aplicador da norma poderá se deparar com uma definição jurídica. Trata-se de uma enunciação estipulativa de conceitos, ou seja, de uma explicitação do significado do termo, que, logicamente, não deve ser confundida com o conceito.

Há vários tipos e formas de definição. De um modo geral, pode-se dizer que uma definição é uma explicação formal do conteúdo de um conceito e sua função é tornar possível o entendimento entre os homens do sentido de um termo.¹⁴⁷ Alaôr Caffé Alves distingue duas espécies de definição, quais sejam: definição real ou essencial e definição verbal ou nominal. Para a primeira, a definição revela a essência das coisas, *i.e.*, diz que uma coisa é por meio da enunciação de seus aspectos inteligíveis ou por meio de indicação ostensiva dos objetos a que se aplica o termo definido.¹⁴⁸

Na definição verbal ou nominal, parte-se da premissa de que não seria possível encontrar um sentido único, puro ou verdadeiro do termo empregado. Desse modo, o papel da definição seria substituir frases por outras mais claras, mantendo-se sempre sentidos análogos.

Ao se definir o sentido de um texto ou o conteúdo de um conceito, presume-se que intérprete já realizou uma atividade interpretativa. Mas daí surge um problema: como se identificar o sentido de um conceito e os limites da interpretação? Como buscar os limites da moldura da norma proposta por Kelsen? É possível restringi-la?¹⁴⁹

¹⁴⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 393.

¹⁴⁵ ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica. Pensamento formal e argumentação**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. P. 171.

¹⁴⁶ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 237.

¹⁴⁷ COPI, Irving M. **Introdução a Lógica**. Tradução: Álvaro Cabral. 2ª Ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978. p. 105.

¹⁴⁸ ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica. Pensamento formal e argumentação**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 216-217.

¹⁴⁹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 393. Hans Kelsen ensina que a norma é fruto de um ato de vontade. Em tese, ela deve ser extraída de dentro da moldura da norma, todavia não haveria um método estabelecido para se escolher entre uma ou outra possibilidade.

Segundo Eros Roberto Grau¹⁵⁰, as “definições legislativas são vinculantes para o intérprete, reduzindo as bordas daquilo que Kelsen chamou de “moldura da norma”. Note-se que, muito embora Paulo de Barros Carvalho tenha proposto um método para se chegar ao sentido do texto normativo, *i.e.*, construção da norma jurídica, tal modelo não foi capaz de estabelecer um método de se encontrar os limites dos conceitos que estão ligados aos temas prescritivos. Nesse contexto, qual seria o caminho para se identificar tais limites e como se estabelecer uma forma de controle quando se tem em mente que o sentido dos conceitos é variável?

Vale ressaltar que estabelecer um método para se encontrar os limites dos conceitos jurídicos é imprescindível para o desenvolvimento do trabalho. Como se sabe, o presente estudo, dentre as questões que serão analisadas, pretende examinar os conceitos de direito privado presentes em normas que definem competência tributária. Instituir um método para se encontrar os limites desses conceitos é essencial, pois sem eles será impossível encontrar os limites da própria competência.

1.6.2 A Arbitrariedade e a (i)mutabilidade dos conceitos

Dentre os pontos que serão analisados nesse trabalho, está a questão da competência legislativa tributária. Assim como será melhor visto posteriormente, as normas que regem a competência tributária, além de conferir um poder, trazem uma limitação material para o seu exercício. Explicando melhor, diz-se que, ao mesmo tempo em que a Constituição fornece um poder tributar, estabelece um campo material sobre o qual o tributo a ser criado pelo ente competente poderá incidir.

Em geral, as regras que instituem competências tributárias se valem de conceitos do direito privado para estabelecer o futuro campo de incidência do tributo. Isso porque, na grande maioria das vezes, a regra tributária incide sobre fatos já juridicizados por outras regras (geralmente, oriundas do direito privado). Estabelecer, portanto, um método para se encontrar os limites desses conceitos jurídicos torna-se essencial, porquanto, ao identificá-los, o legislador/aplicador estará encontrando os limites da sua competência, *i.e.*, da moldura da norma superior.

Partindo-se do pressuposto de que o direito positivo é um sistema lingüístico, crê-se que seria extremamente interessante uma análise acerca da possibilidade de se

¹⁵⁰ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 238.

estabelecer um método de identificação dos limites da “moldura da norma”, tomando-se como premissa os ensinamentos de Ferdinand de Saussure.

Ferdinand de Saussure, com a publicação de sua principal obra em 1916, por seus alunos, inaugura a lingüística moderna, trazendo grandes repercussões no século XX. Como exemplo disso, ressalte-se que o seu trabalho rompe com os dualismos dos conceitos que embasam a filosofia da consciência.¹⁵¹

Enquanto Charles Peirce, nos Estados Unidos, tratava seu estudo sobre signos em geral como semiótica, Ferdinand de Saussure, na Europa, o chamava de semiologia. Esta, na visão de Saussure¹⁵², representava uma ciência que tinha por objeto a vida dos signos no seio da vida social. Em outras palavras, tal disciplina procurava analisar os signos e quais as leis que os regem. A lingüística, por sua vez, achava-se como parte dessa ciência geral. Desse modo, as leis descobertas pela semiologia, portanto, poderiam ser aplicadas à lingüística.

Importante ressaltar que o próprio autor sustentou que Semiologia e Semântica não se confundem, pois esta estuda as mudanças de significado. Nesse diapasão, frise-se que, sobre semântica, Saussure não fez uma exposição metódica, muito embora tenha estabelecido a mutabilidade como um dos princípios fundamentais da lingüística.

Ao iniciar seus estudos sobre os princípios gerais da lingüística, Saussure critica a visão dualista dos conceitos, *i.e.*, a concepção reduzida de um princípio essencial como “uma lista de termos que correspondem a outras tantas coisas”.¹⁵³ Tal modelo pressupõe que o vínculo que liga um nome a uma coisa é bem simples, o que, na visão do autor, não corresponderia à verdade.

No entanto, tal visão simplista não se afasta completamente daquilo que o autor propõe. Realmente, o signo lingüístico une dois elementos, todavia tal conexão não se daria entre o nome e a coisa, mas sim entre o conceito e uma imagem acústica. Ressalte-se que essa não é um som, mas sim a impressão formada pelos sentidos humanos quando se tem contato com o signo lingüístico.¹⁵⁴

O signo lingüístico é, portanto, uma entidade psíquica de duas faces. Entretanto, no uso corrente, esse termo designa geralmente apenas a imagem acústica. Se,

¹⁵¹ STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 145.

¹⁵² SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística Geral**. Tradução de Antônio Chelini. 27ª Ed. São Paulo: Cultrix, 2006. p. 24.

¹⁵³ SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística Geral**. Tradução de Antônio Chelini. 27ª Ed.. São Paulo: Cultrix, 2006. P. 79.

¹⁵⁴ SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística Geral**. Tradução de Antônio Chelini. 27ª Ed.. São Paulo: Cultrix, 2006. P. 80. Sobre as imagens acústicas, o autor argumenta que elas ficam claras quando o indivíduo, sem mover os lábios, demonstra capacidade para falar consigo mesmo ou recitar mentalmente um poema.

quando se chama um signo, tem-se uma imagem acústica, é por conta do conceito. Desse modo, a imagem sensorial implica a do total.

Registre-se que, como forma de facilitar o estudo, Saussure propõem uma nova nomenclatura para os elementos da lingüística, quais sejam: signo (termo), significado (conceito) e significante (imagem acústica).

Desta feita, vale mencionar que o signo lingüístico saussureano possui algumas características: a primeira delas é que o elo que une o significado ao significante é arbitrário. Isso não quer dizer que tal vínculo depende de livre escolha daquele que fala. Na verdade, o laço que liga ambos os elementos é imotivado, *i.e.*, não há como estabelecer uma regra que defina a razão dessa vinculação, sendo estipulada pelos diversos usuários da linguagem ao longo da história.¹⁵⁵

Muito embora o laço que liga o signo ao significante seja arbitrário, isso não quer dizer que essa ligação seja mutável. Dessa forma, note-se que a falta de motivação para definir a razão da vinculação de um termo a um significante impede o indivíduo de questionar o elo.

Tal elo, na verdade, é estabelecido ao longo dos anos, de forma lenta e imperceptível, pelos usuários da língua. Nesses termos, Saussure afirma que a língua, a qualquer época, sempre aparece como uma herança da geração precedente. Essa característica, na visão de Lênio Streck¹⁵⁶, impediria o tão temido relativismo absoluto, isso porque a língua está situada no tempo e o passado e, nesse contexto, torna-se um forte obstáculo às livres mudanças do vínculo entre o signo e o significante.

Desse modo, é possível concluir que a moldura da norma sempre possuirá limites impostos pela linguagem utilizada pelo legislador no texto normativo. Por mais que se argumente que alguns termos possuam um alto grau de vagueza e ambigüidade ou que o sentido de um texto é modificado de acordo com as mudanças da cultura e da sociedade, sempre será possível delimitar limites semânticos mínimos¹⁵⁷, dos quais o aplicador, em tese, não poderá ultrapassar.

As mudanças de significado sempre encontrarão uma barreira, o que torna a modificação de sentido ou a ampliação/diminuição da moldura algo muito lento. Tal

¹⁵⁵ SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística Geral**. Tradução de Antônio Chelini. 27ª Ed. São Paulo: Cultrix, 2006. p. 81-84.

¹⁵⁶ STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. P. 147.

¹⁵⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 21-22. O autor preleciona que os termos, mesmo quando dotados de vagueza e ambigüidade, contém significados. Aduz ainda que quando o intérprete não tem certeza sobre os exatos limites semânticos de um conceito, ao menos pode afirmar com exatidão que há realidades que tal conceito não denota.

características permitiriam ao aplicador/intérprete à possibilidade de se estabelecer os limites da interpretação de forma relativamente segura, a salvo das mudanças de sentido do texto passíveis de ocorrer. Em outras palavras, a característica da imutabilidade dos significados proporciona ao jurista delimitar os limites da moldura da norma sem o temor que o significado das palavras possam ser modificadas em um curto espaço de tempo.

No direito, poder-se-ia afirmar, pois, que os elos que unem o signo ao significado é estabelecido por aqueles que manuseiam o direito. Estudar os limites da moldura da norma implicaria um estudo acerca do uso desses conceitos pelos cientistas e aplicadores do direito ao longo dos anos.¹⁵⁸

No entanto, a imutabilidade implica outra importante característica ao signo lingüístico: a mutabilidade. O tempo, que também assegura a continuidade da língua, também acarreta outro efeito, aparentemente contraditório com o anterior. Na verdade, ao fazer menção às duas características paradoxais, Saussure quis demonstrar que a língua se transforma sem que os indivíduos possam agir para tanto.¹⁵⁹

O tempo, assim, além de impedir mudanças abruptas, também tem o efeito de deslocar a relação existente entre o significado e o significante. É o princípio da continuidade que possibilita a alteração. Em toda alteração, a persistência a matéria velha se domina, visto que a infidelidade ao passado é relativa. Muitas vezes, ao longo do tempo, através do uso contínuo da língua e em virtude das mutações sociais, a relação entre significado e significante se afrouxa, de maneira que um determinado termo passa a possuir um campo de significados mais amplo ou, às vezes, até mais restrito.

Veja-se o exemplo do termo jurídico “mulher honesta”¹⁶⁰ criado pelo Código Penal. Seria uma jovem mulher solteira, quando não mais virgem, uma “mulher honesta” na década de 40? Crê-se que não! Hoje, se o artigo que dispusesse a respeito não houvesse sido revogado, o fato de uma mulher não ser mais virgem não retrataria desonestidade: seja pelas mutações ocorridas na esfera social, seja pela confirmação conferida pela jurisprudência¹⁶¹.

¹⁵⁸ VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos. Volume 1.** São Paulo: Asis Mundi IBET, 2003. p. 413-414. Nesse contexto, lembre-se que a unidade sistemática do direito positivo é homóloga ao princípio da unidade da ciência do direito. Vale lembrar que Lourival Vilanova aduzia que, muito embora sejam sistemas diferentes, não há como dissociar os estudos, visto que estão intimamente ligados, porquanto a ciência do direito é a autoconsciência do direito vigente, *i.e.*, o direito positivo incorpora a ciência do direito, autocompondo-se num processo dialético intérmino, sem repouso, entre os dois pólos.

¹⁵⁹ SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística Geral.** Tradução de Antônio Chelini. 27ª Ed. São Paulo: Cultrix, 2006. P. 89/93.

¹⁶⁰ O art. 219 do Código Penal prescrevia: “raptar mulher honesta, mediante violência, grave ameaça ou fraude, para fim libidinoso:” [...] o artigo foi revogado pela lei 11.106 de 28 de março de 2005.

¹⁶¹ MIRABETE, Julio Fabriní. **Código Penal Interpretado.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 1867. Vale ressaltar aqui que uma predefinição normativa desse termo, quando da sua promulgação na década de 40,

O tempo, portanto, é um elemento que deve ser levado em consideração no estudo dos conceitos jurídicos, pois é ele que permitirá às forças sociais, que atuam sobre a língua, desenvolver seus efeitos. Todavia, é importante lembrar que, nas alterações decorridas ao longo do tempo, sempre persistirá um conteúdo semântico mínimo oriundo da matéria velha que persiste.

Como exemplo, note-se que, mesmo com todas as mudanças na sociedade, não se pode conferir à “mulher honesta”, *v.g.*, o significado absurdo de “indivíduo com deficiência mental”. Ou seja, há sempre limites predispostos, ora nos momentos de alteração, ora nos momentos de delimitação do conteúdo do conceito.

Assim, qualquer ato de liberdade daquele que busca o conceito de um termo só poderia vir após a análise dessa restrição. Somente após a identificação do elo, estabelecido arbitrariamente, que liga um determinado termo a um certo conceito, é que se pode ter liberdade para delimitar o sentido do conteúdo de um conceito jurídico.

Muito embora o direito se valha de abstrações e ficções, acredita-se que, para se chegar aos limites dos conceitos jurídicos, *i.e.*, da moldura da norma, o intérprete não deve buscar uma essência da coisa, mas sim buscar o sentido dos termos no uso que foram conferidos no passado. Além disso, há de se ressaltar que, no estudo da linguagem jurídica, o indivíduo poderá encontrar conceitos desprovidos de uma referencial fáctico – o que dificulta ainda mais o trabalho daqueles que ainda vêm no, estudo do conceito, a busca pela essência.

Em obra denominada *Tû-Tû*¹⁶², Alf Ross narra a estória de uma ilha chamada *Aisat-naf* (*Fantasia*, ao contrário), objeto de estudo de um antropólogo chamado *Eiden*, na qual uma tribo, mesmo não tendo conhecimento do direito ou seu significado, age de acordo como tivesse. Para tanto, os habitantes da região se utilizam do termo *Tû-Tû* para representar os indivíduos que cometem alguma infração e, assim, moldar a conduta dos indivíduos que ali residem.

Ao se encontrar em estado de *Tû-Tû*, o membro da comunidade, para se livrar da pecha, necessitaria passar por um ritual de purificação. O fato é que, ao analisar a expressão, o estudioso não auferirá êxito em suas tentativas de se encontrar um significado para o termo. Nesse contexto, o autor se utiliza do caso apresentado para demonstrar as funções da linguagem e, dentre elas, a prescritiva.

poderia ocasionar a ineficácia e a invalidade dessa norma nos dias de hoje. Em face da sua abertura semântica, tornou-se possível que o termo fosse reinterpretado e o jurista identificasse conceitos diferentes ao longo dos anos.

¹⁶² ROSS, Alf. **Tû-Tû**. Colección Nueva teoría. Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1976.

Nesse contexto, fica claro que muitas palavras utilizadas pela linguagem jurídica possuem as mesmas características do termo *Tû-Tû*, ou seja, são expressões desprovidas de significado – sem referência semântica – e apenas servem a um propósito. Dentro desse grupo de termos, acredita-se que estão expressões como prescrição, decadência, credor, devedor, dentre outras. O fato é que é o uso dos termos pela comunidade utilizadores da linguagem que definirá os limites dos conceitos e, assim, da moldura da norma.

1.6.3 Identificando os limites semânticos mínimos dos termos jurídicos

Conforme ficou consignado no item anterior, o signo não possui uma ligação direta com o objeto. Na verdade, o signo é vinculado a uma significação, cujo conceito, na visão saussuriana, seria a imagem acústica que é formada na mente humana em razão do signo. Por outro lado, o significado possuiria um liame abstrato que o vincula ao significante.

No entanto, o elo que une o significado ao significante é arbitrário. Vale lembrar que tal característica não implica dizer que um indivíduo construiu tal vínculo de maneira despótica. Na verdade, a arbitrariedade demonstra que não existe um critério que defina o porquê que um significado é vinculado ao um certo significante. Em outras palavras, pode-se dizer que o nexos existente entre os dois elementos linguísticos é imotivado, *i.e.*, não haveria um elo natural entre esse e a proposição, sendo estipulados pelos diversos usuários da linguagem ao longo da história.

Importante lembrar que o tempo também é um elemento que deve ser levado em consideração nos estudos acerca da significação, pois é ele que permitirá às forças sociais, que atuam sobre a língua, desenvolver seus efeitos. Nesse contexto, não se pode olvidar que, nas alterações decorridas ao longo dos anos, sempre persistirá um conteúdo semântico mínimo oriundo da matéria velha que persiste.

A propósito, veja-se o exemplo citado por Umberto Eco: um escravo índio é enviado pelo seu dono com um cesto de figos, juntamente com uma carta que descreve a operação e a quantidade de figos, para fazer a entrega a um determinado indivíduo. Antes de entregar a carga ao destinatário, o índio é assassinado e a carta é colocada dentro de uma garrafa e jogada ao mar. Esta atravessa o oceano é encontrada por um outro sujeito que procederá com a interpretação do texto. Segundo o autor, cumpriria ao referido sujeito - receptor da carta - decidir se o texto encontrado se referia a figos existentes, apontando para um remetente e um destinatário, tendo, posteriormente, perdido o poder referencial. Poderia inclusive imaginar os atores perdidos envolvidos ou, até mesmo, substituir os figos por outros

objetos, imaginando que se trataria de uma simbologia. No entanto, não estaria o intérprete autorizado a dizer que a mensagem significa qualquer coisa.¹⁶³

Deveras, como citou o autor¹⁶⁴, muito embora o texto, ao ser produzido e desvinculado do seu emissor, flutue no vazio de um espaço de múltiplas significações, não pode o intérprete sugerir qualquer sentido para o texto. Como bem argumentava Eco, não se acredita que, no caso, possa haver um intérprete tão mal-intencionado a ponto de afirmar que a mensagem significaria, *v.g.*, que Napoleão faleceu em 1821.

Em sentido semelhante, vale lembrar a questão dos “produtos supérfluos”. A Emenda Constitucional n.º 31 alterou alguns artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Dentre outras fontes de arrecadação, o referido fundo seria abastecido com o valor arrecadado do acréscimo de alíquota adicional ao ICMS dos Estados-membros sobre os “[...] sobre os produtos e serviços supérfluos”.¹⁶⁵ Neste cenário, indaga-se: como definir o que seria “supérfluos”?

Levando-se em consideração o exemplo citado por Umberto Eco, acredita-se que, para se chegar aos limites do conceito do termo citado, faz-se necessário realizar uma atividade de exclusão. Assim, imagina-se que produtos como “feijão” e “arroz” ou “serviços de telecomunicação” não poderiam se enquadrar no conceito, porquanto não seriam elementos desnecessários à vida humana nos dias de hoje. Por outro lado, produtos dispensáveis, como carros ou bebidas importadas, poderiam se encaixar na hipótese de incidência do adicional do ICMS.

Diante de uma expressão dessa natureza, seria possível encontrar, portanto, “[...] situações em que, inequivocadamente, encaixam-se na idéia contida na expressão” e, por outro lado, situações que, indubitavelmente, não se encaixariam na situação. Entre os dois pontos, encontrar-se-ia uma zona cinzenta, *i.e.*, uma zona de dúvida, a qual já foi objeto de grande controvérsia entre Eros Roberto Grau e Celso Antônio Bandeira de Mello.¹⁶⁶

¹⁶³ ECO, Umberto. **Os limites da interpretação**. 2ª Ed. Tradução: Pérola de Carvalho. São Paulo: Perspectiva, 2004. p. XVII.

¹⁶⁴ ECO, Umberto. **Os limites da interpretação**. 2ª Ed. Tradução: Pérola de Carvalho. São Paulo: Perspectiva, 2004. p. XIV.

¹⁶⁵ BRASIL. Emenda **Constitucional n.º 31 de 14 de Dezembro de 2000**. Art. 82, § 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre os produtos e serviços supérfluos, não se aplicando, sobre este adicional, o disposto no art. 158, inciso IV, da Constituição.

¹⁶⁶ RIBEIRO, Carlos Vinícios Alves. **Interesse público: um conceito jurídico indeterminável. In Supremacia do Interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**. Coordenadores: Maria Sylvia Zanella di Pietro e Calos Vinícios Alves Ribeiro. São Paulo: Atlas, 2010. p. 106-107.

Segundo Eros Roberto Grau, os conceitos indeterminados não existem. Para o autor, a indeterminação não seria dos conceitos, mas sim dos termos que os expressam.¹⁶⁷ Neste cenário, diz-se que “[...] o mínimo que se exige de uma suma de idéias abstratas, para que seja conceito, é que seja determinada”.¹⁶⁸

Por outro lado, Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que a indeterminação reside no próprio conceito. No mesmo sentido do que foi afirmado acerca dos conteúdos semânticos mínimos, o autor afirma, acertadamente, que, conquanto os juristas estabeleçam noções discrepantes para os mesmos termos, haverá sempre uma zona de coincidência, ou seja, existirá sempre um ponto convencionado em algum instante histórico.¹⁶⁹

Sobre o tema, Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández afirmam (assim como Hart – citado anteriormente¹⁷⁰) que a lei se utiliza da técnica dos conceitos indeterminados para se referir a uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisos no enunciado. Essa limitação não é indicada, de antemão, pelo enunciado, porquanto as realidade às quais ele se refere não comportam rigorosas determinações.¹⁷¹

Sobre o tema, Roque Antônio Carraza argumenta que todo conceito possuiria um “[...] ponto central incontroverso, acerca de cuja significação as divergências não encontram campo propício para prosperar”. Para o autor, é o que ocorre com o conceito de “comunicação”. Partindo-se do que foi dito pelo autor, o campo semântico mínimo do termo seria a “interação propiciada onerosamente por terceiro entre emissor e receptor determinados a propósito de uma mensagem, quem ambos compreendem”.¹⁷²

Assim como visto acima, para Roque Antônio Carraza, também seria possível identificar o conteúdo mínimo de um conceito, ainda que, para tanto, fosse necessário invocar o que ele não significa. No caso, perceba-se que, se o ICMS incidisse sobre serviços de comunicação não-onerosos, haveria incidência do imposto quando “[...] duas pessoas conversassem, trocassem olhares ou fizessem, umas às outras, sinais com as mãos”, o que seria, para o tributarista paulista, um absurdo jurídico.¹⁷³

¹⁶⁷ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 72

¹⁶⁸ RIBEIRO, Carlos Vinícios Alves. **Interesse público: um conceito jurídico indeterminável. In Supremacia do Interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**. Coordenadores: Maria Sylvia Zanella di Pietro e Calos Vinícios Alves Ribeiro. São Paulo: Atlas, 2010. p. 107

¹⁶⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 346-347.

¹⁷⁰ Vides Notas n.º 113 e 114.

¹⁷¹ ENTERRÍA, Eduardo García; FERNANDÉZ, Tomás-Ramón. **Curso de Derecho Administrativo I**. 8ª Ed. Madrid: Civitas, 1998. p. 448-449.

¹⁷² CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 170-171.

¹⁷³ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 165.

Haverá sempre um campo semântico mínimo ligado aos termos, inclusive aos termos jurídicos. Em importante julgado do Supremo Tribunal Federal¹⁷⁴, a Corte Suprema reconheceu a existência e a importância da identificação desse limite para a definição dos conceitos jurídicos. Andrei Pitten Velloso, inclusive, em obra que estuda os conceitos constitucionais¹⁷⁵, cita o referido julgamento, para sustentar a importância do reconhecimento de conceitos jurídicos pré-constitucionais para a elaboração dos enunciados da Constituição.

Enfim, identificado esse campo de abrangência, nota-se que, na maioria dos casos, não existe um acordo ou enfoque universal sobre a delimitação do sentido do conteúdo dos conceitos. É nesse contexto que surge a figura do “poder da violência simbólica”, explicitado por Tercio Sampaio Ferraz Jr., como o “poder capaz de impor significações como legítimas.”¹⁷⁶

Em suma, conquanto seja possível identificar um limite, ou seja, um campo semântico mínimo vinculado ao termo jurídico¹⁷⁷, na maioria dos casos, sempre serão identificados termos dotados de certa vagueza e ambigüidade.¹⁷⁸ Identificar o campo semântico, pois, representa identificar os limites da moldura da norma. Vencida essa etapa, caberá ao aplicador (por um ato de vontade) exercer o seu poder da violência simbólica, a fim de neutralizar as alternativas, ou melhor, escolher dentre as possibilidades existentes qual a norma individual e concreta que irá reger o caso.

Note-se o exemplo dos Recursos extraordinários de n.º 134.509¹⁷⁹ e 255.111¹⁸⁰, que julgaram a incidência do IPVA sobre a propriedade de, respectivamente, “embarcações” e “aeronaves” à luz do art. 155, III, da CF/88. Na análise do caso, primeiro o Ministro Marco Aurélio, relator do processo, identificou o campo de abrangência do conceito de “veículo automotor” (expressão utilizada pelo artigo constitucional para conferir competência aos Estados-membros), como sendo “todo e qualquer veículo terrestre, aéreo

¹⁷⁴ BRASIL. STF. RE n.º 166.772-9 – RS - Tribunal Pleno. - Rel. Min. Marco Aurélio – DJU 16/12/1994. EMENTA: CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCABULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.

¹⁷⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 83.

¹⁷⁶ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001. p. 272.

¹⁷⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 21-22, preleciona que os termos, mesmo quando dotados de vagueza e ambigüidade, contém significados. Aduz o autor ainda que quando o intérprete não tem certeza sobre os exatos limites semânticos de um conceito, ao menos, poderá afirmar com exatidão que há realidades que tal conceito não denota.

¹⁷⁸ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 253-254.

¹⁷⁹ BRASIL. STF. RE n.º 134.509 – pleno – Rel. Min. Marco Aurélio – DJU 13/09/2002.

¹⁸⁰ BRASIL. STF. RE n.º 255.111 – pleno – Rel. Min. Marco Aurélio – DJU 13/12/2002.

aquático ou anfíbio dotado de autopropulsão motriz, destinado ao transporte de pessoas ou cargas”. Entendeu ainda, o Ministro-relator, que o IPVA deveria incidir sobre todo esse referido campo. Entretanto, os outros ministros, dentre eles Francisco Rezek, através do poder da violência simbólica, reduziram o alcance do texto, para declarar que, dentro do conteúdo disposto na regra definidora de competência do art. 155, III, da CF/88, não constava as embarcações e as aeronaves, visto que tais já eram tributadas pela União, tendo suas licenças vinculadas a esse ente federativo.

Dizia Hans Kelsen¹⁸¹ que uma norma que regula a produção de outra, *i.e.*, que define competência, atribuindo autoridade a um determinado órgão para legislar sobre determinado conteúdo, é aplicada na criação dessa outra norma. Ao mesmo tempo em que é criado, o direito também é aplicado. Partindo-se desse postulado, pode-se dizer que o legislador da norma tributária, ao criar um tributo através de uma lei, também está aplicando o direito, ou seja, aplicando a norma que lhe atribuiu competência.

Ao auferir autoridade para normatizar determinado conteúdo, o legislador, criando uma norma jurídica, também estará realizando uma atividade interpretativa. Perceba-se que, no caso exposto logo acima, o legislador estadual, ao criar a norma jurídica sobre o IPVA e dispor as hipóteses de incidência desse imposto, deverá realizar uma atividade interpretativa do termo “veículos automotores”, *i.e.*, deverá buscar o conceito jurídico desse termo, pois, assim como dizia Kelsen, “[...] a interpretação é, portanto, uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior”.¹⁸²

Desse modo, é de fundamental importância que legislador ou o aplicador analise o conteúdo semântico mínimo dos termos jurídicos dispostos em normas superiores (normas definidoras de competência) para a identificação do conteúdo dispostos nessas regras e a fixação dos limites sobre o que pode legislar. Somente após a análise dessas fronteiras

¹⁸¹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 260-262.

¹⁸² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 387. Com base em Andrei Pitten Velloso (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 19-20), é importante citar que, para os defensores das teses legalistas, conceitos constitucionais não existem, de modo que os legisladores infraconstitucionais teriam ampla liberdade para a estipulação da significação dos termos presentes na Constituição. Desse modo, termos como, v.g., propriedade territorial urbana ou mercadoria só teriam seus conceitos estabelecidos quando fossem cuidados pelo legisladores das normas inferiores. Esse trabalho discorda da tese sustentada pelos legalistas, pois defende que os conceitos constitucionais existem e devem ser respeitados pelos legisladores infraconstitucionais. Ao contrário fosse, as normas definidoras de competência, *i.e.*, as normas superiores, perderiam o sentido, haja vista que os legisladores das normas inferiores poderiam legislar sobre tudo! Já que seria impossível definir os limites do conteúdo sobre o qual poderia tais autoridades exercer sua competência. Ademais, por mais que seja vagos ou ambíguos, o estudo do uso dos termos pelos usuários da língua, torna possível identificar um campo semântico mínimo, do qual o legislador não deverá ultrapassar.

(estabelecidas pelo vínculo arbitrário que liga um significado a um significante), é que pode o operador do direito realizar o poder da violência simbólica.

Identificar os limites semânticos mínimos do temos presentes nos enunciados normativos é importante, mas não é o bastante. Muito embora o aplicador tenha o “poder da violência simbólica” em suas mãos, faz-se necessário avançar no processo de construção do sentido da norma jurídica. De fato, como se viu, analisar o conceito de “comunicação” não é suficiente para se determinar a materialidade do imposto. Identificar o conteúdo semântico dos termos é importante; entretanto, este trabalho corresponde apenas à segunda etapa (S2) de um processo que contém outras fases, tais como o S3 e o S4, nos quais os enunciados serão contrapostos com outros do sistema.

2 O PACTO FEDERATIVO E A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

2.1 O Estado federal: das origens ao conceito

Estabelecidas as premissas para desenvolvimento do trabalho, passa-se a analisar o problema. Preliminarmente, há de se ressaltar que, como princípio, o pacto federativo não pode ser aplicado de forma isolada. A bem da verdade, poucos dispositivos do sistema jurídico podem incidir dessa maneira. Nesse diapasão, esse trabalho, ao analisar a Federação, pretende realizar um estudo a respeito do exercício das competências tributárias conferidas aos Entes federativos e a manipulação realizada sobre os conceitos de direito privados, os quais, em diversas oportunidades, são utilizados como limitadores materiais do exercício da competência tributária.

Nesse contexto, lembra-se que, linhas atrás, mediante o estudo do modelo oferecido por Paulo de Barros Carvalho, anotou-se que o processo gerador de sentido (no qual a norma jurídica será produzida) é composto por quatro fases, nas quais o aplicador irá conferir sentido aos enunciados prescritivos e buscará contrapor os frutos obtidos da interpretação com os demais enunciados do sistema.

Desse modo, para se estabelecer os limites entre as competências da União e dos Estados-membros, faz-se necessário que, primeiramente, analisem-se as reais dimensões do pacto federativo no Brasil.¹⁸³ No caso, sabendo-se que o exercício da competência tributária pode se tornar uma via de interferência de uma unidade federal sobre outra, torna-se necessário interpretar o conteúdo das normas que conferem competência tributária à luz de outros enunciados normativos, tal como o princípio federativo. Munidos de tais objetivos, o trabalho prosseguirá, nesse momento, analisando a origem, o conceito e as características do Estado federal.

Ao iniciar os seus estudos acerca do Federalismo, José Alfredo de Oliveira Baracho afirma que, apesar de muitos apontarem a Constituição Americana de 1987 como instrumento que introduziu o Estado Federal na história, é possível identificar essa forma de organização estatal em sociedades mais antigas.¹⁸⁴

Segundo o mencionado autor (com apoio em Stefan Schepers), os princípios essenciais do Federalismo se desenvolveram simultaneamente ao lado da história europeia.

¹⁸³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 157-158.

¹⁸⁴ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 11.

Desde a antiga Grécia, seria possível identificar estruturas que se baseavam no Federalismo. Péricles, por exemplo, chegou a ensaiar a criação de uma União integrada das cidades gregas, a fim de formar a Liga lacedemônica, cuja função primordial seria a defesa comum.¹⁸⁵

Muito embora a Liga lacedemônica não tenha configurado efetivamente uma Federação (haja vista que, além de não ter sido efetivamente criada, todas as cidades estavam submetidas à hegemonia de Esparta), pode-se sim afirmar que a Grécia é “[...] a terra clássica das confederações”. Conquanto, na maioria das vezes, elas não tenham grandes relações com as noções jurídicas de tal instituto, diz-se que são organizações políticas que possuem estrutura semelhante ao Pacto federal. Tais Confederações, muitas vezes, possuíam caráter temporário, pois eram instituídas em razão de tratados civis e políticos. De todo modo, vale ressaltar que as instituições que faziam parte desses grupos mantinham independência completa, *i.e.*, constituindo uma idéia diferente do atual conceito de Confederação.¹⁸⁶

Sobre o pretenso Federalismo existente na Grécia antiga, Luis Roberto Barroso cita o Conselho Anfictiônico como exemplo de estruturas federais rudimentares. Tal organização era resultante da reunião das Cidades-estado e tinha por função “[...] examinar os negócios gregos, prevenir as guerras e julgar causas, notadamente de direito das gentes e relativas ao Templo de Delfos”. As nações que não respeitassem as deliberações do Conselho deveriam ser excluídas da Liga e estaria sujeitas à intervenção armada.¹⁸⁷

Cite-se ainda que o autor faz menção a um possível Federalismo de origem romana. Nesse diapasão, a palavra *Foedus* significaria “tratado” ou “pacto” e o termo *Foederatus* remeteria à noção de “aliado”. Diz-se que os romanos consolidariam o seu poderio em duas fases: na primeira, haveria a conquista realizada pela força militas; na segunda, o Estado dominado passaria a fazer parte do “Estado Federal”, havendo, inclusive, um respeito ao costume e às leis locais, por intermédio de relações equilibradas entre as esferas de poder dominante e dominado.¹⁸⁸

Importante destacar que, para José Augusto de Oliveira Baracho, não seria possível identificar a ocorrência de um sistema federativo em Roma, visto que, segundo o autor com apoio em trechos de Louis Le Fur, a soberania do governo central e dos membros faz parte dos critérios identificadores do Federalismo. Além disso, na formação do “Estado

¹⁸⁵ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 11. Todavia, a bem da verdade, tal organização não chegou a configurar uma Federação, haja vista que, além de não ter sido efetivamente criada, todas as cidades estavam submetidas à hegemonia de Esparta.

¹⁸⁶ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 12.

¹⁸⁷ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 6.

¹⁸⁸ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 7.

autárquico”, haveria a possibilidade de o mesmo atingir sua autosuficiência, com o fito de satisfazer suas necessidades.¹⁸⁹

Há ainda apontamentos acerca das experiências federalistas na Península Itálica, com referência às Ligas Latina, Hérnica e Etrusca. Essa última, conforme ensinou José Alfredo de Oliveira Baracho, seria constituída por “[...] cidades que chegaram a fixar um modelo autêntico, pelos seus traços distintivos”.¹⁹⁰

Ao se estudar os aspectos históricos do Federalismo, nota-se que os princípios que alicerçam o Federalismo nos dias de hoje são bem diferentes daqueles que contribuíram para a formação dos modelos encontrados na Antiguidade. Nesse diapasão, vale ressaltar que a Cidade antiga tem peculiaridades que a distinguem das formas pelas quais se apresentam o Estado moderno, haja vista que sua formação está baseada no espírito municipal, o que a diferenciam do Estado unitário ou confederação que são instituídos em vastos territórios.

De todo modo, a comparação dos “Estados federais” das duas épocas é importante sob dois aspectos: o primeiro (interno) diz respeito à formação do poder estatal e das relações existentes entre este e o poder estatal. Sob esse prisma, é possível notar que existe analogia entre o Estado Federal moderno e o antigo, visto que, em ambos, pode-se encontrar, ao lado dos governos locais, a conservação um governo central (com atribuições menos ou mais reduzidas), cujas decisões atingem a todos os membros, dentro de suas competências. Além disso, cada membro, de um certo modo, exerce participação nas tomadas de decisões que constituem a vontade federal.¹⁹¹

Já sob o segundo aspecto, nota-se que, com a evolução do sistema federal, a literatura jurídica passou a identificar duas formas distintas de Estado federal, quais sejam: o Estado federal propriamente dito e a Confederação de Estados.¹⁹² Tal distinção estaria ligada à noção de soberania. Ao se referir ao primeiro, a União é o Estado soberano, enquanto, no segundo, todos os Estados membros são soberanos.¹⁹³ Ademais, faz-se mister destacar que, muito embora a denominação Estado federal seja usada em contraposição à de Confederação, tal distinção não encontrou guarida nos direitos positivos, que continuaram usando ambos os

¹⁸⁹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 14.

¹⁹⁰ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 12.

¹⁹¹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 13.

¹⁹² BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 13-14.

¹⁹³ MIRANDA, Pontes de. **Comentários a Constituição de 1967. Tomo I**. 2ª Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1970. p. 70.

termos para designar o Estado Federal. Assim aconteceu com a Suíça em 1848. Somente na doutrina alemã é que surgiu a denominação Estado federal com definições mais precisas.¹⁹⁴

O Fato é que o Estado federal, como visto hoje, é uma criação moderna. Para Dalmo de Abreu Dallari, v.g, embora seja possível identificar, na antiguidade e na idade média, muitas alianças de Estados, não é possível defini-los como Estados federais, haja vista que, como já ressaltado anteriormente, cuidavam-se de uniões, em geral, limitadas e temporárias. Outrossim, há de se ressaltar que, em face do caráter esporádico dessas reuniões, muitas vezes não foi possível identificar objetivos comuns nos Estados que fizeram parte delas. Na verdade, tratava-se apenas de interesses limitados, *i.e.*, questões contingenciais.¹⁹⁵ De todo modo, inobstante não fosse possível identificar uma autêntica federação (ao menos, como é vista na Idade moderna), acredita-se que os princípios que deram origem às antigas confederações são válidos para o Estudo do Estado federal moderno.

Até o momento, percebe-se que, ao menos, o pensamento federalista já existia no mundo antigo. Isso mostra que a Forma Federal de Estado não é uma fórmula mágica oferecida ao mundo pelos americanos. De todo modo, sob o ponto de vista técnico, o Estado federal e sua estruturação só aparecem com a Constituição do Estados Unidos da América em 1787.¹⁹⁶ No entanto, ainda assim, não é possível encontrar aparições jurídico-formais do instituto, pois, conforme explica Juan Ferrando Badía: “[...] Hace su entrada como concepto y como forma de organización política, pues las palabras ‘federal’, ‘federación’ y ‘Estado federal’ no aparecen ni una sola vez em el texto de la Constitución de los Estados Unidos.”¹⁹⁷

O Estado federal, na Constituição americana, não se tratava de um esquema prévio rigidamente organizado, mas sim de uma tentativa de se resolver questões práticas. Em outras palavras, buscava-se uma fórmula capaz de compatibilizar a existência dos Estados individuais com um poder central também autônomo. Naquele momento, apenas dois modelos eram conhecidos: o Estado unitário e a Confederação. Assim, o Estado federal surgiu como uma forma intermediária entre as duas formas.

¹⁹⁴ BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitário, El federal y El Estado Autonomo**. 2ª Ed. Madri: Tecnos, 1986. p. 79. Segundo o autor, in verbis: “La denominación Estado Federal se encuentra usada com término contrapuesto al de Confederacion. Sin embargo, la denominación no penetra en el derecho positivo, donde continúan usándose los términos Federación e Confederación como equivalentes al Estado Federal”.

¹⁹⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 252.

¹⁹⁶ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 8.

¹⁹⁷ BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitário, El federal y El Estado Autonomo**. 2ª Ed. Madri: Tecnos, 1986. p. 78.

A forma federal de Estado, após sua implantação formal nos Estados Unidos da América, passou a ser utilizada por vários outros Estados. Dentre eles, citem-se os Estados iberoamericanos, a Suíça (1848), a Alemanha (1871) e vários domínios britânicos; sem contar uma série de Estados que adotaram o modelo após a primeira guerra mundial.

Ante todo o exposto, há de se registrar que, ao se realizar um estudo acerca do federalismo, percebe-se que cada Estado possui particularidades e isso dificulta sobremaneira o trabalho de se estabelecer uma definição cerrada para o regime federal. Juan Ferrando Badía afirma que o termo *Federación* tem caráter polivalente, englobando uma multiplicidade de sentidos.¹⁹⁸ Nesses termos, Régis Fernandes de Oliveira¹⁹⁹ ressalta que, conquanto a o sistema federal tenha surgido da união das treze colônias dos Estados Unidos da América²⁰⁰, o modelo sofreu várias alterações ao longo dos anos, dado as diversas especificidades locais de cada nação que adotaram o sistema.

Ao longo da história, o adjetivo “federal” designou desde as Uniões mais simples às formas mais complexas de Estado. Com efeito, ao lado de um federalismo institucionalizado, que se desenvolve sobre textos previamente estabelecidos, havia uma espécie de federalismo empírico, que surgia espontaneamente das necessidades sociais.²⁰¹ Nesse contexto, diante de tantas possibilidades, várias foram as teorias que tentaram definir a mencionada forma de Estado.

A Teoria da dupla soberania, estabelecida por Hamilton, Madison e Jay, parte do pressuposto de que, no Estado federal, a soberania é repartida entre a União e os Estados-membros, constituindo-se, assim, uma justaposição de duas ordens jurídicas.²⁰²

Para a Teoria da Nulificação, o Estado-membro, na formação do Estado federal, abre mão de parte de sua soberania para constituição da União. Entretanto, tal disposição poderia ser rescindida a qualquer tempo. Para tal corrente, nesses termos, o Estado-membro poderia se separar do Estado-federal a qualquer momento; desse modo, o

¹⁹⁸ BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitário, El federal y El Estado Autonomo**. 2ª Ed. Madri: Tecnos, 1986. p. 81.

¹⁹⁹ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 25.

²⁰⁰ Com base em Régis Fernandes de Oliveira (OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 25-26) e Fernanda Dias Menezes de Almeida (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. **Competências na Constituição de 1988**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 17-19). Afirma a autora que o modelo federal de Estado surgiu da união das treze colônias norte-americanas reunidas na Filadélfia, no ano 1787, com vistas a elaborar um modelo que permitisse garantir o ideal de democracia num grande território, tendo em vista que a história parecia demonstrar que, grandes áreas, como no caso dos EUA ou Brasil, só podiam ser governadas como Impérios ou Confederações. Na confederação, cada Estado é soberano, o ente criado pela união de todos eles, conquanto seja uma pessoa jurídica de direito público, não é soberano.

²⁰¹ BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitário, El federal y El Estado Autonomo**. 2ª Ed. Madri: Tecnos, 1986. p. 82.

²⁰² BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 12.

poder conferido à União seria uma mera delegação e as legislações produzidas por este ente não gozariam de foros de superioridade, devendo ser ratificadas e promulgadas pelas unidades federativas.²⁰³

Já segundo a corrente capitaneada por Le Fur, a importância do elemento participação deveria ser ressaltada. Para o autor, a soberania é o poder que o Estado tem de determinar sua competência. Nesse contexto, a vontade da União representa a vontade dos Estados-membros. Desta feita, não obstante a União fosse soberana, as unidades federativas é que formariam sua vontade.²⁰⁴

Já Hans Kelsen e a Teoria da Escola de Viena partiram do pressuposto de que o Estado é um sistema de normas vigentes em um determinado local num certo período de tempo. Assim, o problema da divisão territorial se resumiria ao “domínio espacial de validade das normas que formam a ordem estadual”. Levando-se em conta esse critério, no Estado unitário, ter-se-iam apenas normas válidas para todo território nacional. Já no Estado descentralizado parcialmente, haveria coexistência de normas válidas para todo território e regras válidas para domínios específicos. Destaque-se que o Autor também faz menção à descentralização total, onde só haverá normas válidas para regiões específicas, não existindo regras válidas em âmbito nacional.²⁰⁵

Pontes de Miranda, ao estudar ao assunto, afirma que três teorias tentaram explicar o Estado federal. O autor afirmava que H.Rosin e S.Brie ressaltaram a questão dos fins nacionais do Estado em contraposição aos fins da comuna. O fim universal caracterizaria a União, enquanto os fins não-universais diriam respeito às unidades descentralizadas.²⁰⁶

Já para a concepção de Paul Laband, a soberania seria propriedade do poder estatal, porém o que o caracterizaria seria o direito de dominação, cuja concepção pontiana, seria o direito de ordenar pessoas livres. Nesses termos, na formação do Estado federal, haveria formação de uma união com direito de dominação e os resíduos de tais direitos caberia aos Estados-membros.²⁰⁷ Ressalte-se ainda que, para o autor, ainda que os Estados-membros possuam caráter de Estado, a Federação é o único Estado soberano.²⁰⁸

²⁰³ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 12

²⁰⁴ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 13.

²⁰⁵ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 347-349.

²⁰⁶ MIRANDA, Pontes de. **Comentários a Constituição de 1967. Tomo I**. 2ª Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1970. p. 70-71.

²⁰⁷ MIRANDA, Pontes de. **Comentários a Constituição de 1967. Tomo I**. 2ª Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1970. p. 71.

²⁰⁸ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 36.

Para a concepção de Laband, nas palavras de José Alfredo de Oliveira Baracho, o Estado caracteriza-se por possuir “[...] um direito de dominação jurídico-político e construir um poder independente. No Estado federal, apesar de a soberania ser característica da Federação, seus membros conservam a qualidade de Estado”.²⁰⁹

Vale ressaltar que a teoria de Paul Laband sofreu muitas críticas no Brasil. Ao se conferir enfoque a tal concepção, há de se registrar que nem todos os Estados federais foram formados a partir da União de outros Estados. Há casos em que o federalismo surgiu através de reforma de um Estado unitário, assim como o caso brasileiro.²¹⁰

Por fim, Pontes de Miranda cita a corrente liderada por Georg Jellinek, cuja teoria faz distinção entre o indivíduo (sujeito a uma vontade estranha²¹¹), o Estado não-soberano (regido em parte por vontade própria e parte não) e o Estado soberano (regido por vontade própria). Assim como para Laband, os Estados-membros não seriam soberanos. Na verdade, a soberania concerneria ao Estado federal, cuja formação se daria a partir da unidade dos Estados-membros.²¹²

Por fazer parte do pacto que deu origem ao Estado federal, entende-se que o surgimento da União não gera contradições com o direito interno das unidades federadas. Ao contrário do que preceitua a Teoria da Nulificação, o Estado-membro, desse modo, não teria justificativa para negar reconhecimento ao novo Estado. De todo modo, diferentemente do que se vê nos dias de hoje, no modelo federativo proposto por Jellinek, é possível identificar uma hierarquia entre a União (superior) e os Estados-membros (localizados na parte inferior). Em suma, assim como Laband, Jellinek afirmava que o Estado federal é o único soberano e que o Estados-membros, ainda assim, poderiam ser considerados Estados.²¹³

Pontes de Miranda, muito embora reconheça uma certa superioridade na teoria concebida por Jellinek, faz algumas críticas à referida concepção. Para o jurista alagoano, não seria possível admitir duas espécies de autonomia (uma condicionada e outra incondicionada).

²⁰⁹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 43. e BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitário, El federal y El Estado Autonomo**. 2ª Ed. Madri: Tecnos, 1986. p. 96.

²¹⁰ MIRANDA, Pontes de. **Comentários a Constituição de 1967. Tomo I**. 2ª Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1970. p. 71.

²¹¹ MIRANDA, Pontes de. **Comentários a Constituição de 1967. Tomo I**. 2ª Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1970. p. 72. Pontes de Miranda critica a classificação estabelecida por Jellinek, sobretudo no que se refere ao indivíduo. Segundo o autor, trata-se de distinções superficiais. O indivíduo pode ser regido, mas sua vontade é levada em consideração diante da lei. Vontade a qual, muitas vezes, é *conditio iuris* da obrigação.

²¹² BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 39-40 e MIRANDA, Pontes de. **Comentários a Constituição de 1967. Tomo I**. 2ª Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1970. p. 72-73

²¹³ BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitário, El federal y El Estado Autonomo**. 2ª Ed. Madri: Tecnos, 1986. p. 96.

A autonomia condicionada seria um paradoxo, *i.e.*, uma negação da própria autonomia. Além disso, não haveria uma vontade própria absoluta por parte do Estado federal, haja vista que, conforme a concepção do autor, a soberania dos Estados federal deveria se coadunar com os princípios do Direito das Gentes, o que faria com que o Estado soberano se desenquadrasse de categoria própria e passasse a figurar em situação semelhante a dos Estados não-soberanos.²¹⁴

Sobre a concepção ponteana de Estado Federal, Gabriel Ivo afirma que o observador, ao se posicionar ao lado de fora do Estado federal, não percebe diversidades normativas entre os Estados, haja vista que todos estão submetidos ao Direito das Gentes. Desse modo, para o autor, o Estado federal é conceito de direito interno, *i.e.*, é a Constituição Federal que faz um Estado ser federativo.²¹⁵

Sobre as teorias mencionadas, faz-se mister destacar que muitas delas encontram-se ultrapassadas. Em face disso, diz-se que as teorias da nulificação e da dupla-soberania, *v.g.*, pecaram pela insuficiente noção acerca da soberania. Enquanto a primeira não admite fracionamento ou concorrência da soberania, a segunda esquece que a soberania dos Estados seria característica das confederações, e não das federações.²¹⁶ Os estados-membros não possuiriam soberania, mas sim autonomia.²¹⁷ Com efeito, enquanto o Estado federal não se submete ou se sujeita a outro poder (soberania), os entes federados atuam, de forma autônoma, dentro dos limites fixados por aquele.²¹⁸

Enfim, o fato é que todas essas teorias, embora não apontem para um lugar muito comum, servem para demonstrar uma certa teleologia em suas fundamentações. De todo modo, faz-se mister ressaltar a “[...] superioridade jurídica do Estado federal, como comunidade total, sobre os Estados federados”, haja vista que é a Constituição Federal que regulamenta os conflitos de competência entre as unidades.²¹⁹

²¹⁴ MIRANDA, Pontes de. **Comentários a Constituição de 1967. Tomo I.** 2ª Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1970. p. 73.

²¹⁵ IVO, Gabriel. **Constituição Estadual. Competência para elaboração da Constituição do Estado-membro.** São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 81.

²¹⁶ Ao falar sobre soberania, Dalmo de Abreu Dallari (DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado.** 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 81-90) afirma que a soberania está ligada sempre ligada a noção de poder. Ainda que esteja ligada a idéia de centro unificador de uma ordem, ainda assim estará ligada a concepção de poder, no caso, poder unificador. Sob o aspecto político, a soberania é tida como um poder absoluto coercitivo. Já sob o aspecto jurídico, a soberania auferiu um conceito mais brando, consistindo num poder de “decidir em última instância sobre a atributividade das normas”. Para o autor, as características da soberania seriam a unidade, a indivisibilidade, a inalienabilidade e a imprescritibilidade. Além destas, pode-se afirmar também que a soberania é um poder originário (nasce com o próprio Estado), incondicionado e coativo.

²¹⁷ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação.** Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 14-15

²¹⁸ PORFÍRIO JR, Nelson de Freitas. **Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado federal.** In **Federalismo Fiscal.** Org. João Maurício Conti. São Paulo: Manole, 2004. P. 3.

²¹⁹ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação.** Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 15.

Ademais, o estudo das teorias acerca do Federalismo, além de clarificar o conceito que se pretende construir nas próximas páginas, torna possível realizar conclusões acerca das hipóteses de surgimento de um Estado federal. Para Luis Roberto Barroso, duas seriam as hipóteses: através de um tratado internacional, no qual dois ou mais Estados se uniriam para formar um Estado federal ou através de um “movimento histórico nacional” que buscaria modificar a forma unitária para federativa.²²⁰

Assim com será visto adiante, diferente do modelo norte-americano (Estado Federal por agregação), que decorre da união de estados preexistentes, no Brasil, o Estado Federal surgiu da descentralização de um Estado unitário (Estado Federal por segregação). Como ensina Régis Fernandes de Oliveira apoiado em Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, nos Estados Unidos, o federalismo nasceu de uma força centrípeta dos Estados independentes (da periferia para o centro) integrando-os em um único Estado; ao contrário de países como o Brasil, onde o modelo federal surgiu em decorrência de uma força centrífuga do Estado unitário para os Estados-membros (do centro para a periferia), deslocando poderes para as coletividades inferiores.²²¹

O fato é que, passado o estudo acerca das teorias que tentam explicar a origem do Federalismo, chega-se a conclusão de que alcançar um conceito definitivo e universal de Federalismo é difícil. Ao se analisar o assunto, como bem pugnou Roque Antônio Carraza, é necessário que o estudioso tenha em mente que é praticamente impossível identificar dois Estados idênticos de tal maneira que se possa afirmar que seus respectivos regimes sejam similares. Com efeito, cada Federação possui uma fisionomia própria impressa pelo ordenamento local.²²²

Cada Estado possui uma peculiaridade e isso dificulta sobremaneira o trabalho de se estabelecer uma definição cerrada para o regime federal.²²³ De todo modo, ciente das

²²⁰ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 15. Com relação a tais hipóteses, há de se registrar que Dalmo de Abreu Dallari (DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 254-257) argumenta que a base de um Estado federal é uma Constituição, e não um tratado. Ao contrário do que pode parecer, não existe uma divergência de opiniões, haja vista que, enquanto Barroso fala em hipóteses de surgimento, Dallari aduz sobre a base do Estado federal já formado. Com efeito, Luis Roberto Barroso se refere a um momento anterior à formação. Desse modo, um tratado pode sim ser uma das hipóteses de surgimento do Estado federal, mas não poderá ser tido como base da ordem jurídica, visto que quem deverá exercer tal papel é, nas palavras de Dallari, a Constituição Federal.

²²¹ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 27.

²²² CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 126.

²²³ Sobre isso, Gabriel Ivo (IVO, Gabriel. **Constituição Estadual. Competência para elaboração da Constituição do Estado-membro**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 86) afirma o seguinte: Os Estados são conhecidos e explicados pela individualidade de que se revestem. Essa individualidade é notada do ponto de vista natural, social, político e jurídico. Como objeto de conhecimento, portanto, não são substituíveis entre si.

dificuldades de se encontrar uma definição conclusiva para o Estado Federal, pode-se conceituá-lo, de um modo geral, como sendo uma fórmula de composição política que permite harmonizar a coexistência, sobre o mesmo território, de várias ordens de poderes autônomos em seus respectivos âmbitos de competência.²²⁴ Para Roque Antônio Carraza²²⁵, trata-se de uma união institucional de Estados, onde cada um despe-se de determinadas prerrogativas, sendo a soberania a mais relevante delas, para dá lugar a um novo Estado. Em outras palavras, cuida-se de uma forma de Estado, na qual vários estados “autônomos” coexistentes, no mesmo território, dispõem de parte de suas prerrogativas, com vistas a criar um novo Estado.

O federalismo é uma forma de Estado, que, na visão de Jorge Miranda, seria “[...] o modo de o Estado dispor o seu poder em face de outros poderes de igual natureza [...] e quanto ao povo e ao território.” É importante não confundir com forma de governo, cujo conceito, segundo o mesmo autor, denota a forma pela qual a comunidade política organiza o seu poder e/ou institui diferenciações entre governantes e governados. Em suma, “as formas de Estado referem-se à composição geral do Estado, ao passo que as formas políticas dizem respeito aos conteúdos típicos das normas reguladoras da criação do direito”.²²⁶

A propósito, vale mencionar as palavras de Jorge Miranda sobre o tema:

[...] a federação repousa na sobreposição, porque um poder novo e distinto, o poder federal, surge acima dos poderes políticos dos Estados nela integrantes, os Estados federados; [...] de modo a cada cidadão ficar simultaneamente sujeito a duas Constituições – a federal e do Estado federado a que pertence – e ser destinatário de actos provenientes de dois aparelhos de órgãos legislativos, governativos, administrativos e jurisdicionais.²²⁷

Tradicionalmente, diz-se que os Estados são considerados unitários ou federais. Os primeiros são aqueles que possuem um poder central, do qual emana todo poder político. Já o segundo seriam aqueles que “conjugam vários centros de poder político autônomo”. Trata-se de uma forma de estado mais conveniente para albergar, numa mesma unidade, a convivência de dois ou mais povos que persigam interesses comuns.²²⁸

Por isso talvez não encontremos duas formas de federação absolutamente iguais. Algo marcará cada uma com o estigma da peculiaridade.

²²⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

²²⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p 127.

²²⁶ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. P. 141-142.

²²⁷ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. P. 149 e 151.

²²⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 251.

Transportando o que foi dito para a Teoria da Embriogenia do Estado de Alfredo Augusto Becker, poder-se-ia criar a seguinte simbolização: o Estado seria como um átomo: no centro, o bem comum; na periferia, os indivíduos. De cada um dos indivíduos emanariam deveres em direção ao centro (relações do IR), ao mesmo tempo em que, do centro, seriam irradiados direitos para todos os outros indivíduos (relações do VIR). O Estado como um ser social consciente de sua existência, visando garantir sua sobrevivência, juridicizaria tais relações, objetivando assegurar sua continuidade. Ante a dificuldade de se estabelecer um modelo de democrático de governo em grandes territórios (em face de diversos fatores), o que, via de consequência, aumentaria consideravelmente a quantidade de relações presentes no IR e no VIR, o Estado repartiria o bem comum presente em seu centro e distribuiria perante outros estados “autônomos” existentes em seu território. Assim, muito embora o Estado originário (União) ainda possuísse em seu bojo grande parte do bem-comum disposto anteriormente, já não estaria presente em diversas relações do IR e VIR, visto que caberia aos Estados-membros e aos Municípios intermediar as demais relações.²²⁹

Ao estudar o federalismo, Hans Kelsen, assim como foi visto anteriormente, partiu do pressuposto que o Estado é um sistema de normas vigentes em um determinado local num certo período de tempo. Nesses termos, pode-se dizer que, para o referido autor, o problema da divisão territorial se refere ao “domínio espacial de validade das normas que formam a ordem estadual”. Levando-se em conta esse critério, num Estado unitário, ter-se-iam apenas normas vigentes para todo território nacional. Já num Estado descentralizado parcialmente, haveria coexistência de normas vigentes para todo território e regras vigentes para domínios específicos. Destaque-se que o Autor também faz menção à descentralização

²²⁹ Em seus escritos, afirmou Alfredo Becker (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 174-182.) que o ser humano não sobrevive sozinho, razão pela qual se uniram em torno de um bem comum. Para Hobbes, o homem, em seu estado natural, encontrava-se em um verdadeiro estado de guerra com seus pares, sem nenhuma garantia de sobrevivência, visto que cada indivíduo utilizava sua força sem preocupações de lesar o próximo. Já para Rousseau, o homem em seu estado natural encontrava-se verdadeiramente em liberdade, qualidade tolhida com o surgimento das propriedades privadas e o surgimento das desigualdades sociais. Ao se reunir em torno de um objetivo, cada indivíduo naturalmente deverá agir positivamente intuindo contribuir para o alcance da finalidade (Bem comum) que legitimará a formação do Estado. Para Hobbes, o Pacto social firmados pelos homens visava dispor todos ao redor de um governante, aspirando a acabar com o estado de insegurança presente anteriormente; para Rousseau, o contrato social propunha aos homens firmarem um pacto legítimo lhe permitiriam reconquistar a liberdade perdida. Visualmente, como anotou Augusto Becker, pode-se dizer que o bem comum estaria disposto no centro e os homens estariam localizados ao seu redor, assim como nos átomos: com o núcleo e os elétrons circulando em sua volta. De cada um dos indivíduos dispostos na periferia dessa esfera, haverá um dever que, quando cumprido, se dirigirá ao centro, ao mesmo tempo em que, daquele ponto, irradiar-se-á direitos que beneficiarão os demais indivíduos. Relações representadas simbolicamente e respectivamente por um IR e VIR; tais se dão, *a priori*, naturalmente e, assim, tem-se a relação constitucional natural do Estado, ou seja, o suporte fático fundamental do sistema jurídico. No que tange a Hobbes e Rousseau, ver: BITTAR, Eduardo C. B. **Doutrinas e filosofias políticas: contribuições para a história da ciência política**. São Paulo: Atlas, 2002.

total, onde só existiriam normas vigentes para regiões específicas, não existindo regras vigentes em âmbito nacional.²³⁰

Em sentido semelhante ao exposto acima, o Professor Gabriel Ivo afirma o seguinte:

O Estado Federal é aquele cuja ordem jurídica é composta do subconjunto de normas centrais, vigentes para todo o território e produzida por um órgão central, e do subconjunto de normas locais, válidas para partes do território e produzidas por outros órgãos que não o central. O conjunto de normas centrais e normas locais – ambas parciais –, forma a ordem jurídica global do Estado. há a confluência da descentralização estática e da descentralização dinâmica. As normas jurídicas têm âmbito territorial de validade distintos e são produzidas por diversos órgãos.²³¹

Aliando essa perspectiva formal ao que foi estudado anteriormente, acredita-se que é possível concluir acerca de algumas características do Estado federal. Nesse contexto, Dalmo de Abreu Dallari as enumera da seguinte forma: “a União faz nascer um novo Estado, e concomitantemente, aqueles que aderiram à federação perdem a condição de Estados” (se é que já tiveram esse *status* um dia); “a base jurídica do Estado Federal é uma Constituição, não um tratado”; “Na federação não existe direito de secessão”; “só o Estado Federal tem soberania”; “No Estado federal, as atribuições da União e das unidades federadas são fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências”; “a cada esfera de competência se atribui renda própria”; “o poder político é compartilhado pela União e pelas unidades federadas”; e “os cidadãos do Estado que adere à federação adquirem a cidadania do Estado Federal e perdem a anterior”.²³²

Vale ressaltar que, muito embora tenha conferido um firme enfoque às questões formais do federalismo, o professor Gabriel Ivo não se olvidou de tratar de outros aspectos do assunto, tais como as questões da participação, da autonomia e, sobretudo, da manutenção do Estado federal. Mais adiante, o autor voltará a ser citado no que se refere a tais pontos.

Sobre as razões para adoção da forma federativa de Estado, Paulo Gustavo Gonet Branco afirma que a geografia e a formação cultural da comunidade são elementos que influenciam a escolha por esse modelo de Estado. Argumenta o autor que amplos territórios tendem a abrigar comunidades com diferentes culturas e paisagens naturais. Desse modo,

²³⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 347-349.

²³¹ IVO, Gabriel. **Constituição Estadual. Competência para elaboração da Constituição do Estado-membro**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 83.

²³² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 254-257.

torna-se imperioso que, ao lado da ordem nacional, coexista um governo local “atento às peculiaridades existentes”.

Diz-se que o Federalismo possibilita a convivência, sobre o mesmo território, de diferentes grupos étnicos, como é o caso do Canadá e da Suíça. Afirma-se ainda que tal modelo de Estado consiste numa resposta à “necessidade de se ouvirem as bases de um território diferenciado quando da tomada de decisões que afetam o país como um todo”. Além disso, pode-se apontar o Estado federal como um “componente de segurança democrática”, haja vista que, neste formato, o poder, além de ser exercido segundo uma repartição horizontal (Poder executivo, legislativo e judiciário), é também dividido verticalmente entre os entes federativos.²³³ A propósito, vale mencionar as palavras de Marcos Mendes sobre o assunto:

O federalismo também é uma forma de permitir que diferentes culturas ou tradições religiosas convivam dentro de um mesmo país. No Canadá, por exemplo, o sistema federativo tem permitido manter unidos canadenses de origem inglesa e francesa. Parte da antiga União Soviética mantém-se unida, formando a Federação Russa, com diferenças étnicas e históricas sendo acomodadas pela ampliação da autonomia política local.²³⁴

Em sentido semelhante, Dalmo de Abreu Dallari, ressalta que a forma federal de Estado é mais democrático, pois “[...] assegura maior aproximação entre governantes e governados, uma vez que o povo tem sempre acesso mais fácil aos órgãos do poder local e por meio deste influi sobre o poder central”. Ademais, vale citar que, além desse forte argumento, Dalmo Dallari cita que a adoção do federalismo visa à criação de um Estado forte com estrutura militar eficiente, ou seja, algo que os pequenos Estados não conseguiriam realizar em face dos recursos escassos.²³⁵

Sobre a base filosófica do Federalismo, Juan Ferrando Badía afirma que o Federalismo favorece as iniciativas de Liberdade. O Estado federal, para o autor, possibilita o estabelecimento de uma unidade em um contexto onde a diversidade de culturas, características e interesses poderiam dar ensejo a diversos Estados. Tal formato estatal é, pois, sinônimo de, ao menos em tese, cooperação e generosidade.²³⁶

²³³ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 934.

²³⁴ MENDES, Marcos. **Federalismo fiscal in Economia do Setor Público no Brasil**. Organizadores: Ciro Biderman e Paulo Avarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 422-423.

²³⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 256 – 257..

²³⁶ BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitário, El federal y El Estado Autonomo**. 2ª Ed. Madri: Tecnos, 1986. p. 87.

O ambiente social representa o *habitat* do homem. O ser humano nasce no seio da família (grupo social básico) e, à medida que vai se desenvolvendo, tende a expandir o seu círculo social e, conseqüentemente, sofrer influência cada vez maior do grupamento social do qual faz parte na sua formação.²³⁷

Em face da necessidade de se viver em sociedade e, sobretudo, da necessidade de cooperação, poder-se-ia dizer que o Federalismo representa uma forma de alargamento do grupamento social do qual o homem faz parte, a fim de que, por meio do auxílio mútuo, todos possam gozar de mais benefícios. Nesse contexto, o Estado federal atua integrando os indivíduos numa comunidade maior, *i.e.*, transformando diferenças naturais em solidariedade.²³⁸

2.2 O Federalismo brasileiro

A literatura jurídica costuma afirmar que o Estado federal tem origem na América do Norte com a independência dos Estados Unidos e a reunião das treze colônias independentes. No início, as unidades territoriais eram vinculadas à Inglaterra, todavia, com o aumento dos impostos, surgiram várias manifestações de resistências que culminaram na declaração de independência em 4 de julho de 1776. Num primeiro momento as colônias se reuniram num formato de confederação, posteriormente, formaram a federação.²³⁹

Para Flávio Azambuja Berti, o Federalismo no Brasil possui origem diversa. Segundo o autor, a partir de uma análise da história do Brasil, pode-se verificar uma origem remota do Estado Federal no antigo sistema das Capitanias hereditárias, instituído pela Coroa portuguesa, em razão da qual se procedeu “a um verdadeiro loteamento de terras”, as quais foram entregues para um indivíduo responsável pela exploração do local. Para o autor, a pretensão de dividir a gestão do território brasileiro seria um indicativo de um alicerce para instauração, nos séculos subseqüentes, do sistema federativo.²⁴⁰

Ainda que o sistema de Capitanias hereditárias seja um prenúncio da forma de Estado que seria adotada no Brasil tempos depois, não há como negar que o modelo de forma

²³⁷ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 3.

²³⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 256.

²³⁹ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 25.

²⁴⁰ BERTI, Flávio Azambuja. **Federalismo fiscal e defesa dos direitos do contribuinte: efetividade ou retórica**. São Paulo; Bookseller, 2005. p. 61.

de Estado instituído no País sofreu influência norte-americana.²⁴¹ No entanto, diferentemente do modelo norte-americano (que decorre da união de estados preexistentes), no Brasil, o Estado Federal surgiu da descentralização de um Estado unitário. Assim como já foi dito anteriormente, nos Estados Unidos, o federalismo nasceu de uma força centrípeta dos Estados independentes, integrando-os em um único Estado; ao contrário de países como o Brasil, onde o modelo federal surgiu em decorrência de uma força centrífuga do Estado unitário para os Estados-membros, deslocando poderes para as coletividades inferiores.

A adoção da forma federativa de Estado, na opinião do Professor Marcos Bernardes de Mello, parece ser a melhor opção ao Brasil. Assim como Dalmo de Abreu Dallari, o jurista alagoano afirma que tal modelo “[...] constitui o mais favorável ambiente para o desenvolvimento da democracia”, enquanto o poder centralizado tenderia para o absolutismo. Ao se descentralizar, o Estado se aproxima mais do cidadão, implicando numa maior interatividade entre governante e governados.²⁴² Para Marcos Mendes, o Brasil teria duas características que o teria induzido a adotar tal forma de Estado: grande extensão territorial e heterogeneidade entre as regiões. O Pacto federativo, nesses termos, seria um modelo ideal para adaptar administração pública às idiossincrasias locais.²⁴³

No ordenamento jurídico brasileiro, o pacto federativo está previsto na Constituição Federal, mais precisamente no art. 1º²⁴⁴, cujo conteúdo denota que a República Federativa do Brasil é composta pela União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

O primeiro ente seria fruto da união dos Estados entre si mediante uma aliança indissolúvel. Trata-se daquele que age em nome da Federação. Na esfera legislativa, diz-se que a União edita tanto leis nacionais (incidentes sobre todos os habitantes do território nacional e demais unidades federativas), quanto leis federais (incidentes sobre os jurisdicionados da União).²⁴⁵

²⁴¹ BERTI, Flávio Azambuja. **Federalismo fiscal e defesa dos direitos do contribuinte: efetividade ou retórica**. São Paulo; Bookseller, 2005. p. 61

²⁴² MELLO, Marcos Bernardes de. **Uma proposta para reformulação da federação brasileira** in **Anais da XI Conferência Nacional dos Advogados**. Belém: Ordem dos Advogados do Brasil, 1986. p. 3.

²⁴³ MENDES, Marcos. **Federalismo fiscal**. in **Economia do Setor Público no Brasil**. Organizadores: Ciro Biderman e Paulo Avarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 439.

²⁴⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...].

²⁴⁵ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 934-935.

Já os Estados-membros, assim como a União, também possuem governo próprio, com tripartição dos poderes, assim como bens próprios. Em seu âmbito de atuação, editam regras e as aplicam com autonomia.²⁴⁶

Nesse contexto, indaga-se se o Município faz parte do pacto federativo. Como bem prelecionou Régis Fernandes de Oliveira²⁴⁷, embora conste na Constituição Federal, em seu art. 1º, que o Município faz parte da Federação, muitos autores sustentam que o Município não compõe o Estado Federal, visto que, não exerce representação no Congresso nacional. No entanto, considerando que o pacto federativo se trata de uma convenção que estabelece competências aos entes federativos, pode-se sim aduzir que o Município faz parte da federação. Trata-se, portanto, de um problema conceitual. De todo modo, como se verá a seguir, a repartição de competências, segundo Raul Machado Horta²⁴⁸ é o ponto chave do Federalismo. Nesses termos, levando-se em consideração que o Município possui competências exclusivas e autonomia para dispor acerca de sua atividade fiscal (instituir e administrar tributos próprios), além de compor despesas, não se vê razões que justifiquem a exclusão do mesmo do Pacto federativo.

2.3 Os requisitos de validade do Federalismo²⁴⁹

2.3.1 A Participação dos entes federativos no processo de tomada de decisão da União

Ao se esclarecer as premissas adotadas no presente estudo, percebe-se que o direito é um sistema composto por enunciados lingüísticos, no qual o discurso formado, a partir da interpretação do texto normativo, não atua buscando uma essência ou verdade absoluta, mas sim construindo uma realidade própria. Ao colocar as concepções metafísicas entre parênteses, o cientista do direito abandona a idéia de que o direito se realiza no mundo das idéias e procura adotar uma visão mais realista, na qual o direito se faz na linguagem, cuja função, ao incidir, é construir fatos e prescrever condutas.

Destaque-se ainda que, ao lado do direito, encontra-se a ciência do direito em posição de metalinguagem. O direito prescreve condutas, contruindo sua realidade e

²⁴⁶ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 941.

²⁴⁷ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 30.

²⁴⁸ HORTA, Raul Machado. **Estudos de Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 349.

²⁴⁹ Nesse momento, vale destacar que esse trabalho, como o leitor poderá conferir no próximo capítulo, acolhe, dentre outras premissas, a concepção kelseniana sobre a validade. Assim, é de se registrar que a validade de uma norma é sua específica existência.

moldando as condutas humanas em suas relações intersubjetivas; já a Ciência descreve o direito, conferindo cientificidade ao discurso e definindo o alcance do texto produzido.

Muito embora sejam sistemas diferentes, é importante, mais uma vez, frisar que o sistema do direito positivo e o sistema da ciência do direito estão intimamente ligados, haja vista que o segundo se incorpora no primeiro, como fonte material sua. A ciência do direito é a autoconsciência do direito vigente, em outras palavras, o direito positivo incorpora a ciência do direito, autocompondo-se num processo dialético intérmino, sem repouso, entre os dois pólos.²⁵⁰

Nesse contexto, para se identificar o teor do Princípio federativo insculpido na Constituição Federal, faz-se mister analisar os requisitos de existência do Federalismo brasileiro. Ocorre que, ao analisar os enunciados prescritivos que cuidam do assunto, o leitor não encontrará uma ordem de requisitos ou elementos essenciais para existência/validade do Estado Federal. Assim, caberá a ciência do direito definir o sentido do que seja o Pacto federativo e seus requisitos no Brasil.

Dessa forma, o primeiro aspecto a ser levantado no estudo do tema é a necessidade de os entes federativos participarem das decisões tomadas pelo Estado Federal. De fato, como já se viu, considerando que a criação da União se dá pela soma das soberanias (dentre outras prerrogativas) de todos os Estados, presume-se que cada Estado-membro deverá manifestar sua posição na tomada de decisões no Estado Federal. É mediante a lei da participação, que os Estados-membros tomam parte no processo de elaboração da vontade política válida para todos.²⁵¹

Nesse sentido, vale mencionar as palavras de Paulo Bonavides sobre o assunto:

[...] Tanto a participação como a autonomia existem em função das regras constitucionais supremas, que permitem ver na Federação, como viu Tocqueville o século XIX, duas sociedades distintas, ‘encaixadas uma na outra’, a saber o Estado federal e os Estados federados, harmonicamente superpostos e conexos.²⁵²

Corroborando com o que foi dito por Paulo Bonavides, Juan Ferrando Badía, sobre o tema, argumenta que sem a participação, existiria um direito de subordinação, e não de coordenação e, desse modo, as Federações seriam semelhantes às uniões desiguais, como o

²⁵⁰ VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos. Volume 1.** São Paulo: Asis Mundi IBET, 2003. p. 413-414. Nesse sentido, importante frisar as palavras do autor: [...] “o direito positivo é resultante do processo social, mais a participação do jurista, do advogado e de todos aqueles que profissionalmente operam o direito, interpretando-o, ou judicialmente aplicando-o na multiplicidade de casos concretos que a experiência oferece”.

²⁵¹ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política.** 10ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 181.

²⁵² BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política.** 10ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 181.

protetorado. Todo Estado federal deve pressupor a existência de instituições encarregadas de gerir os interesses comuns, cuja competência varia conforme o grau de intensidade do vínculo federal. Nesse contexto, diz-se que a conciliação entre grupos sociais, necessária ao federalismo, realiza-se mediante o jogo de dois princípios: o da autonomia e o da participação.²⁵³

Jorge Miranda afirma que, dentre os “princípios directivos” do Federalismo, encontram-se dois que são ligados à representatividade demonstrada acima, quais sejam:

1º) Participação dos Estados federados na formação e na modificação da Constituição federal, seja a título constitutivo, seja a título de veto colectivo, seja por via representativa, seja por referendos parciais; [...] 4º) Intervenção institucionalizada dos Estados federados na formação da vontade política e legislativa federal, através de órgãos federais com representação dos Estados (senados ou conselhos federais, os primeiros com titulares eleitos e os segundos com titulares delegados dos Governos locais.²⁵⁴

No que se refere ao Princípio da participação, pode-se afirmar que tal característica possibilita que as unidades da federação possam colaborar na formação das decisões próprias da União federal. Como se viu, o Estado federal supõe a existência de unidades que se encarreguem de gerir os interesses comuns, *i.e.*, muitos dos quais legitimadores da formação da própria Federação. Para José Alfredo de Oliveira Baracho, mesmo quando ocorra variação na intensidade do vínculo federal, as unidades federais devem participar, por intermédio de seus representantes, da formação dos órgãos federais e na elaboração das leis. Para o mencionado autor, esta seria uma das características do “autêntico federalismo”.²⁵⁵

Roque Antônio Carraza menciona que vários autores consideram que a participação direta e indireta dos Estados-membros na formação de decisões do Estado federal é requisito essencial para o Federalismo.²⁵⁶ A participação direta se daria no processo de revisão da Constituição Federal. No modelo americano, a iniciativa para tal revisão constitucional caberia a cada Estado-membro e toda e qualquer emenda à constituição deveria ser aprovada por três quartos dos Estados membros. Já no que se refere à participação

²⁵³ BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitário, El federal y El Estado Autonomo**. 2ª Ed. Madri: Tecnos, 1986. p. 86-87.

²⁵⁴ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 152.

²⁵⁵ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 50.

²⁵⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 138.

indireta, a participação seria no que se refere à confecção das leis ordinárias através de uma câmara parlamentar especial.²⁵⁷

No caso brasileiro, como ressalta Gabriel Ivo, a participação é indireta. Para tanto, tem-se o Senado Federal, onde todos os Estados-membros são representados por três senadores²⁵⁸. O fato é que a Federação é a conjunção entre vários Estados e suas vontades, visando à formação de um só, no qual seja possível a conservação das características regionais. Nesse contexto, a participação dos Estados-membros se faria necessária, pois seria, através do exercício dessa prerrogativa, que todas as unidades colaborariam na formação das normas instituídas pela União.²⁵⁹

2.3.2 A Autonomia e a igualdade entre os entes federativos

Sustenta Régis Fernandes de Oliveira que não há hierarquia entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Seria descabida, portanto, todo e qualquer ato de superioridade da União sobre as demais unidades federativas, com exceção dos de intervenção casos previstos no art. 34 da CF/88. De todo modo, é importante ressaltar que a intervenção é um instrumento excepcional, que só deve ser utilizado em casos de instabilidade institucional, nas quais a existência do próprio Estado Federal esteja em risco.²⁶⁰

Segundo Jorge Miranda, o Estado federal precede a garantia, na Constituição Federal, da existência e dos direitos dos Estados-membros. Além disso, há que se igualdade jurídica das unidades federativas, o que implicaria em igualdade dos direitos dos cidadãos, dos reconhecimento dos atos jurídicos praticados por estes e na participação paritária nos órgãos federais.²⁶¹

Além disso, vale destacar as palavras de Juan Ferrando Badía sobre o tema:

²⁵⁷ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 50-51.

²⁵⁸ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 30.

²⁵⁹ IVO, Gabriel. **Constituição Estadual. Competência para elaboração da Constituição do Estado-membro**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 92. Vale ressaltar que José Alfredo de Oliveira Baracho (BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense: 1986. P. 30.), com relação ao bicameralismo, sustenta que a dupla representação constitui característica do Estado federal. Enquanto uma casa representa os Estados-membros, a outra representa as coletividades particulares. Em sentido contrário, Pontes de Miranda (MIRANDA, Pontes de. **Comentários a Constituição de 1967. Tomo I**. 2ª Ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1970. p. 311-312) afirma que a existência da Câmara dos Estados-membros não é requisito suficiente. Para o autor é possível visualizar um Estado federal descentralizado sem o Senado Federal.

²⁶⁰ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 30.

²⁶¹ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 152.

[...] Las autoridades federadas actúan com plena competência dentro de los limites que La Constitució federal establece. Los órganos del Estado federado son absolutamente autônomos dentro de sua órbita jurídica. Sin en el ejercicio de sus atribuciones estuvieram sometidos a la intevención, dirección o control de los órganos federales no constituyentes, entoces ya no nos encontraríamos ante um verdadero Estado federado.²⁶²

O trecho citado acima demonstra que, para ser autônomo, cada ente federativo deve ter a capacidade de ministrar as necessidades de seu governo e administração sem a interferência de outras Unidades. Para tanto, a Constituição Federal conferiu a todos o direito de administrar e regular suas despesas e instituir e arrecadar certos tributos sobre determinadas materialidades.²⁶³

Sobre a autonomia dos entes federativos, Gabriel Ivo afirma o seguinte:

Têm competência em matérias referentes à constituição dessa comunidade, de modo que as modificações nas Constituições dos Estados componentes podem ser efetuadas por estatutos dos próprios Estados componentes. As unidades federadas detêm liberdade de gestão dos próprios assuntos, contudo é limitada, pois têm de observar certos princípios da Constituição Federal.²⁶⁴

Em sentido semelhante, diria José Alfredo de Oliveira Baracho que a autonomia representa uma pluralidade de ordens jurídicas, cuja função seria revestir de características próprias as unidades territoriais, seja na atividade jurídica, seja na política ou social. Em suma, tal aspecto possibilitaria às unidades federativas a conservação de certa independência para efetivar a administração de seus negócios.²⁶⁵

Partindo-se da idéia de que a autonomia pressupõe uma pluralidade de ordenamentos, vê-se que, no Estado federal brasileiro, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios ocupam a mesma posição juridicamente, *i.e.*, hierárquica, sendo descabido, pois, falar em tratamentos diferenciados às unidades. No entanto, é importante ressaltar que tal igualdade jurídica não significa dizer que os entes se confundem, mas sim que cada um possui um feixe de atribuições conferidas pela Constituição, *i.e.*, possuem campos de atuação autônomos e exclusivos, dentro dos quais poderão decidir quais os problemas que serão resolvidos e os recursos que serão destinados para tanto.²⁶⁶

²⁶² BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitário, El federal y El Estado Autonomo**. 2ª Ed. Madri: Tecnos, 1986. p. 109.

²⁶³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 148.

²⁶⁴ IVO, Gabriel. **Constituição Estadual. Competência para elaboração da Constituição do Estado-membro**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 93.

²⁶⁵ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 50.

²⁶⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 141.

Ao tratar do assunto, Luis Roberto Barroso divide a autonomia em três noções. Segundo o autor, a autonomia deve implicar em: auto-organização, *i.e.*, a capacidade para que cada uma das entidades componentes do Estado federal possa elaborar sua própria Constituição, dispondo sobre seus órgãos e atribuições; autogoverno que, em outras palavras, seria a garantia assegurada ao povo de exercer o direito de eleger seus representantes e de, produzir através destes, leis que regulem a coisa pública na esfera de seus poderes; e auto-administração, que consistiria na capacidade de os Estados-membros executar autonomamente as suas leis e de possuir administração própria de seus bens e órgãos.²⁶⁷

No entanto, é importante ressaltar que, não haverá autonomia se os Estados-membros não possuírem capacidade econômica e financeira para disporem dos meios pecuniários suficientes para realização de suas funções específicas.²⁶⁸ Nesse contexto, partindo-se do pressuposto de que, para que haja efetiva liberdade, é necessário que o Estado-membro disponha de recursos, acredita-se que a repartição de competências também é um requisito de validade do Estado federal.

2.3.3 A repartição de competências

Levando-se em conta que a novidade do federalismo está na previsão de dois níveis de poder: um poder central e poderes periféricos, que funcionam autônoma e concomitantemente, é explícita a necessidade da partilha de competências²⁶⁹. Essa noção retrata a lei da autonomia, segundo a qual cada ente deve possuir uma certa autonomia para se auto regular, de modo que, para tanto, necessita de uma certa parcela de competências conferida pelo Estado unitário (no caso do Brasil – federalismo por segregação) pré-existente.

Seria uma incongruência, pois, falar-se em autonomia de um ente federativo sem que o mesmo possuísse determinadas competências. Cada ente pode, pois, instituir uma ordem constitucional própria, desde que esteja em plena consonância com os ditames da Constituição Federal. A distribuição de competências em diferentes níveis de governo confere à unidade federativa a autonomia para “construir desenhos institucionais capazes de

²⁶⁷ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 23.

²⁶⁸ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 23.

²⁶⁹ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. **Competências na Constituição de 1988**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 29.

disciplinar os procedimentos de contribuição e gestão tributária” além de possibilitar a composição e dimensionamento de despesas.²⁷⁰

Afirma Gabriel Ivo que a “divisão de competências exprime a coluna de sustentação de toda complexa engrenagem que constitui um Estado organizado sob a forma federal”. Com efeito, segundo o professor alagoano, é a repartição de competências que dará a exata medida de centralização/descentralização do Estado federal.²⁷¹

No mesmo sentido, Raul Machado Horta afirma que é por intermédio da repartição de competências que a Constituição Federal demarcará os domínios da Federação e dos Estados-membros. Em outras palavras, é através dessa divisão de poderes que a Carta magna irá imprimir o modelo federal por ela concebida, demonstrando a tendência centralizadora ou descentralizadora, que decorrerá da atribuição de maiores competências aos Estados-membros. Por tal razão é que a repartição de competências é encarada como a “chave da estrutura do poder federal” ou “elemento essencial da construção federal”.²⁷²

Ao prelecionar o assunto, José Alfredo de Oliveira Baracho, apoiado em Pinto Ferreira e Linhares Quintana, afirmava que a repartição de competências era fundamental para existência do Federalismo. Nesses termos, o autor destacava que a discriminação de tais poderes (limites) poderia ser realizada de três formas, quais sejam: enumerando-se detalhadamente as competências da União e dos Estados-membros; dispendo de forma detalhada as competência da União e deixando os resíduos para os governos locais; ou detalhando as competências das unidades descentralizadas e deixando a competência residual para a União.²⁷³

Logicamente que, a depender do modelo de repartição de competências que for adotado, os Estados-membros podem se tornar mais fortalecidos. A adoção do primeiro modelo tende a gerar a conflitos entre os entes federativos, haja vista que as materialidades

²⁷⁰ SILVA, Mauro Santos. **Teoria do Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. p. 119.

²⁷¹ IVO, Gabriel. **Constituição Estadual. Competência para elaboração da Constituição do Estado-membro**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 87-88.

²⁷² HORTA, Raul Machado. **Estudos de Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 349.

²⁷³ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 51. Em sentido semelhante, Fernanda Diaz Menezes de Almeida (ALMEIDA, Fernanda Diaz Menezes. **Competências na Constituição de 1988**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 47-48) afirma que, no modelo clássico, oriundo dos Estados Unidos, especificam-se os poderes da União, deixando os poderes remanescentes para os Estados-membros. A doutrina convencionou chamar tal modelo de repartição horizontal. Modelo semelhante adotou o Canadá, todavia, especificou os poderes dos Estados-membros e conferiu os remanescentes à União. Na Argentina, tal modelo sofreu uma significativa modificação. Naquele país, o legislador da norma constitucional traçou uma série de competências compartilhadas entre os entes federativos. Na Venezuela, o legislador autorizou, mediante aprovação do parlamento, a delegação de competências nacionais ao Estado-membro. Assim, pugnamos que as maiores alterações do modelo clássico norte americano surgiram quando o legislador inseriu as competências concorrentes dentre as enumerativas e remanescentes.

que não estiverem presentes nas listas taxativas de competência poderá ser alvo de disputas entre as unidades federativas.²⁷⁴ Já o segundo, tende a fortalecer a autonomia dos Estados-membros, pois, ainda segundo Baracho, robusteceria a autonomia das unidades descentralizadas e representaria uma solução para possíveis conflitos de competência; saída tal que pode também ser apontada no terceiro modelo, sendo que, nesse, o poder central se tornaria mais forte, implicando uma menor descentralização.²⁷⁵

Para o Professor Gabriel Ivo, a tendência atual é que as Constituições misturem as técnicas de distribuição acima citadas. Desse modo, as competências da União e dos demais entes federativos são enumeradas. Para o referido autor, “essa tendência implica num desprestígio dos chamados poderes reservados e revela a predominância das chamadas normas gerais”. Em suma, pode-se dizer que tal técnica representa uma espécie de repartição vertical de competências, na qual a mesma matéria é distribuída entre a União e os Estados-membros.²⁷⁶

Assim, para se evitar conflitos de competência, confere-se à União a competência para legislar sobre normas gerais sobre o tema, restando aos Estados-membros o poder de legislar acerca das materialidades conforme os interesses e necessidades locais. Para Gabriel Ivo, trata-se de um sistema complexo, no qual competências concorrentes convivem com competências comuns e privativas sob um critério unificador, que é a Supremacia da Constituição.²⁷⁷

Até 1934, o Brasil adotou o modelo norte-americano de divisão de competências (*i.e.*, enumerando os poderes da União e deixando os remanescentes para os Estados-membros). A partir daquele ano, com a Constituição instituída no governo de Getúlio Vargas, sob forte e nítida influência de outras Cartas Políticas, como, *v.g.*, a “Constituições de Weimar”²⁷⁸, surgiu no país a figura da competência concorrente. Tal constituição previa ainda a competência supletiva e complementar dos Estados-membros em matérias sob as

²⁷⁴ IVO, Gabriel. **Constituição Estadual. Competência para elaboração da Constituição do Estado-membro.** São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 88. Gabriel Ivo afirma que alguns autores ressaltam que [...] “esse sistema apresenta o inconveniente de suscitar conflitos competenciais entre as pessoas políticas, pois sendo o elenco de matérias *numerus clausus*, a quem caberia a competência para legislar sobre uma matéria não listada? Mesmo em sede dessa competência, portanto, é necessária a designação de quem pertence a competência residual.”

²⁷⁵ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo.** Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 51.

²⁷⁶ IVO, Gabriel. **Constituição Estadual. Competência para elaboração da Constituição do Estado-membro.** São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 88.

²⁷⁷ IVO, Gabriel. **Constituição Estadual. Competência para elaboração da Constituição do Estado-membro.** São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 89.

²⁷⁸ Conforme ensinamentos de Fernanda Dias Menezes de Almeida, (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. **Competências na Constituição de 1988.** 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 49) no art. 7º da Constituição de Weimar, estava prevista a competência do *Reich* (União), mas não de modo exclusivo, e sim prioritário, podendo os *Länder* (Estados) legislar sobre a referida matéria quando o *Reich* não exercesse seus poderes.

quais a União possuía competência plena para legislar.²⁷⁹ Em linhas gerais, pode-se afirmar que as Constituições que se sucederam à de 1934, mantiveram esse modelo de repartição de competências.

De fato, ao se analisar o texto constitucional do país, percebe-se a existência de um complexo sistema de repartição de competências, em que coexistem competências privativas e concorrentes, abrindo-se, ainda, espaço para a delegação de competências da União para os Estados-membros²⁸⁰. Diferentemente dos demais modelos citados, a cada ente federativo foi conferido uma série de competências privativas (enumerativas). Veja-se: no art. 22 da CF/88²⁸¹, constam as matérias sob as quais compete a União legislar privativamente, assim como, *v.g.*, no inciso I que define que somente a União poderá legislar sobre direito civil e comercial. No caso dos Estados-membros, em diversos artigos encontram-se suas matérias privativas (art. 25, §§ 2º e 3º; art. 18, § 4º)²⁸², cabendo, *v.g.*, privativamente legislar

²⁷⁹ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934**. Art. 5º: Compete privativamente à União: [...] § 3º - A competência federal para legislar sobre as matérias dos números XIV e XIX, letras c e i, *in fine*, e sobre registros públicos, desapropriações, arbitragem comercial, juntas comerciais e respectivos processos; requisições civis e militares, radiocomunicação, emigração, imigração e caixas econômicas; riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, águas, energia hidrelétrica, florestas, caça e pesca, e a sua exploração não exclui a legislação estadual supletiva ou complementar sobre as mesmas matérias. As leis estaduais, nestes casos, poderão, atendendo às peculiaridades locais, suprir as lacunas ou deficiências da legislação federal, sem dispensar as exigências desta.

²⁸⁰ Importante esclarecer, nesse ponto, que o Distrito Federal também faz parte do Pacto federativo, acumulando as competências estaduais e municipais, conforme o art. 32, § 1º da CF/88.

²⁸¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; II - desapropriação; III - requisições civis e militares, em caso de iminente perigo e em tempo de guerra; IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão; V - serviço postal; VI - sistema monetário e de medidas, títulos e garantias dos metais; VII - política de crédito, câmbio, seguros e transferência de valores; VIII - comércio exterior e interestadual; IX - diretrizes da política nacional de transportes; X - regime dos portos, navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial; XI - trânsito e transporte; XII - jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia; XIII - nacionalidade, cidadania e naturalização; XIV - populações indígenas; XV - emigração e imigração, entrada, extradição e expulsão de estrangeiros; XVI - organização do sistema nacional de emprego e condições para o exercício de profissões; XVII - organização judiciária, do Ministério Público e da Defensoria Pública do Distrito Federal e dos Territórios, bem como organização administrativa destes; XVIII - sistema estatístico, sistema cartográfico e de geologia nacionais; XIX - sistemas de poupança, captação e garantia da poupança popular; XX - sistemas de consórcios e sorteios; XXI - normas gerais de organização, efetivos, material bélico, garantias, convocação e mobilização das polícias militares e corpos de bombeiros militares; XXII - competência da polícia federal e das polícias rodoviária e ferroviária federais; XXIII - seguridade social; XXIV - diretrizes e bases da educação nacional; XXV - registros públicos; XXVI - atividades nucleares de qualquer natureza; XXVII - normas gerais de licitação e contratação, em todas as modalidades, para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, obedecido o disposto no art. 37, XXI, e para as empresas públicas e sociedades de economia mista, nos termos do art. 173, § 1º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 19, de 1998); XXVIII - defesa territorial, defesa aeroespacial, defesa marítima, defesa civil e mobilização nacional; e XXIX - propaganda comercial

²⁸² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. [...] § 2º - Cabe aos Estados explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 5, de 1995); e § 3º - Os Estados poderão, mediante lei complementar, instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a

sobre a criação de novos Municípios. Aos Municípios, compete privativamente, de acordo com o art. 30, I, da CF/88²⁸³, legislar sobre assuntos de interesse local, como, v.g., o horário de funcionamento de estabelecimentos comerciais²⁸⁴.

Com relação às competências remanescentes, observa-se o dispositivo do art. 25, § 1º, da CF/88²⁸⁵ que dispõe que são reservadas aos Estados as competências que não sejam vedadas pela Constituição.

No que se refere às competências concorrentes, define o art. 24 que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal, legislar sobre matérias arroladas no dispositivo, v.g., sobre o direito tributário. Nesse caso, à União estaria reservada apenas a competência para legislar sobre normas gerais, cabendo aos Estados e ao Distrito Federal legislarem acerca de normas específicas, podendo exercer a competência plena (competência suplementar) sobre a matéria, apenas nos casos de omissão da União²⁸⁶.

No tocante a delegação de competências, identifica-se o art. 22, parágrafo único, da CF/88²⁸⁷, que autoriza a delegação de competências privativas da União aos Estados-membros²⁸⁸ mediante autorização de Lei complementar.

Há ainda a figura da competência comum, consubstanciada no art. 23 da CF/88²⁸⁹, em que todos os entes podem legislar sobre a mesma matéria. Para Fernanda Dias

organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum. e Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. [...] §4º A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 15, de 1996).

²⁸³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial.

²⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 645**. “É competente o Município para fixar o horário de funcionamento de estabelecimentos comerciais”.

²⁸⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. § 1º - São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição; [...].

²⁸⁶ Nesses casos, conforme o art. 24, § 4º, da CF/88, a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspenderá a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

²⁸⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: [...]Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo.

²⁸⁸ Nesse caso, entenda-se como incluso o Distrito Federal.

²⁸⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público; II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos; IV -

Menezes de Almeida²⁹⁰, o legislador teria entedido, nesse ponto, que, para a defesa de determinados valores, seria necessária a atuação de todos os entes cumulativamente.

Já no que concerne à competência para legislar acerca dos tributos, a Constituição Federal de 1988 definiu competências de forma mais específica. Isso porque a competência dos Estados-membros para criarem e cobrarem seus próprios tributos é requisito essencial à configuração da forma federal de Estado.²⁹¹ Nesse sentido, conforme ensina Luciano Amaro²⁹², num Estado Federal, onde coexistem vários entes dotados de autonomia, a Constituição deve se preocupar em provê-los de recursos, afinal, para que sejam, autônomos, faz-se necessário que cada um tenha capacidade de atender aos seus gastos.

2.3.4 A repartição de competências tributárias

Aliomar Baleeiro ensinava que repartição das competências tributárias é “manifestação do próprio Federalismo”, haja vista que consiste numa descentralização do poder de instituir e administrar tributos. Não se trata de ordenações flexíveis, com transições fluídas e formas mistas, mas sim de uma divisão rígida. Conforme denota o autor, tal rigidez tem como base a competência privativa, a qual possui, dentre suas funções, o objetivo de afastar fenômenos como o da bitributação, invasão de competência e *bis in idem*. Com efeito, expressões como “mais ou menos” ou “tanto mais” prejudicam o Estado Federal, pois possibilitam a interferência de uma unidade federativa sobre a outra. A divisão rígida de competências é, portanto, medida essencial para o funcionamento harmônico do Federalismo.

293

Ao mesmo tempo em que a Constituição dispõe uma série de atividades que devem ser prestadas pelo Estado, deve dotá-lo de poderes para auferir recursos para atender

impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural; V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência; VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; VII - preservar as florestas, a fauna e a flora; VIII - fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar; IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico; X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos; XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios; XII - estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito. Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 53, de 2006).

²⁹⁰ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. **Competências na Constituição de 1988**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. p.75.

²⁹¹ FERRARI, Sérgio. **Constituição Estadual e Federação**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003. p. 50-51.

²⁹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 93.

²⁹³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 134.

suas atividades.²⁹⁴ Nesse sentido, Miguel Delgado Gutierrez, em trabalho publicado em livro de artigos dedicados ao federalismo fiscal, afirma, *in verbis*:

[...] conceder autonomia aos Estados-membros de Federação sem outorgar-lhes receita correspondente é o mesmo que reduzir a nada essa autonomia, pois os tornaria totalmente dependentes da União quanto ao recebimento de receitas e, por via de consequência, tornaria inviável o desempenho de suas funções específicas.²⁹⁵

A autonomia financeira de um ente federativo implica em outorga de competência impositiva ou tributária. Trata-se, pois, de elemento chave na organização do Estado federal, visto que é por intermédio desse “poder” que a unidade federativa, de fato, poderá gozar de foros de autonomia.²⁹⁶

Utilizando-se de uma metáfora para explicar o tema, poder-se-ia citar o esquema simbólico do átomo criado por Alfredo Augusto Becker. Para o autor, o ser humano não sobrevive sozinho, razão pela qual teriam se unido em torno de um bem comum. Para Hobbes, o homem, em seu estado natural, encontrava-se em um verdadeiro estado de guerra com seus pares, sem nenhuma garantia de sobrevivência, visto que cada indivíduo utilizava sua força sem preocupações de lesar o próximo. Já para Rousseau, o homem em seu estado natural encontrava-se verdadeiramente em liberdade, qualidade tolhida com o surgimento das propriedades privadas e o surgimento das desigualdades sociais. Ao se reunir em torno de um objetivo, cada indivíduo naturalmente deverá agir positivamente intuindo contribuir para o alcance da finalidade (Bem comum) que legitimará a formação do Estado. Para Hobbes, o Pacto social firmados pelos homens visava dispor todos ao redor de um governante, aspirando a acabar com o estado de insegurança presente anteriormente; para Rousseau, o contrato social propunha aos homens firmarem um pacto legítimo que lhes permitiriam reconquistar a liberdade perdida.²⁹⁷

Visualmente, como anotou Augusto Becker, seria possível afirmar que o bem comum estaria disposto no centro e os homens estariam localizados ao seu redor, assim como nos átomos: com o núcleo e os elétrons circulando em sua volta. De cada um dos indivíduos

²⁹⁴ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 117.

²⁹⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária**. In **Federalismo fiscal**. Org. João Maurício Conti. São Paulo: Manole, 2004. p. 34.

²⁹⁶ CONTI, João Maurício. **Federalismo fiscal e fundo de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 35.

²⁹⁷ BITTAR, Eduardo C. B. **Doutrinas e filosofias políticas: contribuições para a história da ciência política**. São Paulo: Atlas, 2002.

dispostos na periferia dessa esfera, haverá um dever que, quando cumprido, se dirigirá ao centro, ao mesmo tempo em que, daquele ponto, irradiar-se-á direitos que beneficiarão os demais indivíduos. Relações representadas simbolicamente e respectivamente por um IR e VIR; tais se dão, *a priori*, naturalmente e, assim, tem-se a relação constitucional natural do Estado, ou seja, o suporte fáctico fundamental do sistema jurídico.²⁹⁸

Ante a metáfora apresentada, note-se que, para se garantir as relações do VIR, faz-se necessário que haja as relações do IR. Em outras palavras, para se garantir a existência dessa estrutura simbólica (que representa um Estado), é necessário que os indivíduos que estão dispostos em torno do bem comum garantam a sua existência mediante as relações jurídicas do IR (em geral, relações jurídico-tributárias). Caso contrário, a relação constitucional natural daquele Estado estará comprometida e sua existência (e autonomia), logicamente, dependeria da contribuição de outros átomos (unidades federativas).

Ao apresentar assertivas acerca da autonomia dos entes federativos, é interessante destacar que a arrecadação tributária é elemento essencial à existência das unidades políticas. A propósito, Clélio Chiesa, ao realizar estudo acerca das competências tributárias no Estado brasileiro, afirmou o seguinte:

[...] para que haja uma verdadeira centralização, com liberdade de atuação no âmbito das competências outorgadas pelo texto constitucional, é imprescindível que se atribua a cada uma das unidades integrantes do Estado federal fontes próprias de obtenção de recursos. Só assim se assegurará uma efetiva autonomia.²⁹⁹

A competência dos Estados-membros para criarem e cobrarem seus próprios tributos é requisito essencial à configuração da forma federal de Estado. Note-se que, mesmo que fosse conferida aos Estados ampla autonomia para se auto-governar, de nada isso adiantaria se não lhe fossem garantidos meios de arrecadação, *i.e.*, de garantir a existência e a continuidade das relações do IR (relações de direito tributário, em regra), como visto anteriormente no esquema metafórico criado por Alfredo Becker, em vista das requisitadas relações do VIR (Relações de direito administrativo, também em regra) para a garantia do bem comum.

²⁹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998. p. 199-204.

²⁹⁹ CHIESA, Clélio. **A competência tributária no Estado brasileiro**. São Paulo: Max limonad, 2002. p. 27.

No mesmo sentido, Luciano Amaro³⁰⁰ afirma que, em um Estado Federal, onde coexistem vários entes dotados de autonomia, a Constituição se preocupou em provê-los de recursos, objetivando a capacidade de cada um em atender aos seus gastos. A propósito, vale frisar as palavras de Régis Fernandes de Oliveira sobre o assunto:

Na medida em que se tem a necessidade pública como objetivo a ser satisfeito pelo Estado, de acordo com as definições constitucionais e legais, a atividade financeira deste buscará obter recursos para atender a tais necessidades. [...] O ordenamento normativo traça os fins; o direito financeiro busca os meios para dar condições a que sejam eles satisfeitos. Busca as receitas, administra-as e gasta os recursos, para cumprir os fins do Estado.³⁰¹

Ao se falar no peso da carga tributária no país, poucos são os que buscam tratá-la sob a perspectiva dos custos dos direitos para o ente federativo. Sobre o tema, Luis Eduardo Schoueri argumenta que até mesmo a liberdade tem um preço. Desse modo, para o referido autor, a tributação não pode ser vista apenas como um processo de arrecadação de recursos, mas também um instrumento para garantia de certos direitos.³⁰²

A questão é a seguinte: todos os direitos, desde a liberdade até o direito à saúde ou à educação, geram custos ao Estado para que possam ser realizados. Nesse contexto, Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, ao escreverem sobre o assunto, partem da premissa de que todos os direitos são positivos³⁰³, porquanto, para ser aplicados, necessitam de uma prestação estatal, que, por sua vez, é efetivada por meio da despesa pública. A propósito, cite-se as palavras de Flávio Galdino sobre o assunto:

Inexistem direitos ou liberdades puramente privadas, senão que o exercício de todo e qualquer direito ou liberdade depende fundamentalmente das instituições públicas, e em grande medida, sendo, portanto, igualmente públicos (e custosos).³⁰⁴

A teoria do “*The cost of rights*” sustenta que “*where there is a right, there is a remedy*”, ou seja, onde haja um direito, deve haver um remédio. Com a seguinte afirmação, Holmes e Sunstein tentam demonstrar que, por trás de qualquer direito, há uma estrutura

³⁰⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 93.

³⁰¹ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 59.

³⁰² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Tributação e Liberdade**. In **Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 431.

³⁰³ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton and Company, 1999. p. 45-46

³⁰⁴ GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 201.

disponibilizada pelo Estado para garantir a eficácia dos mesmos.³⁰⁵ Seja individuais ou sociais, todos os direitos dependem de uma ação positiva do Estado, que necessitam de recursos para ser efetivadas. Com efeito, “[...] direitos só existem onde há fluxo orçamentário que o permita”.³⁰⁶

Seguindo o raciocínio dos Holmes e Sunstein, conclui-se que a efetividade dos direitos fundamentais custam, no mínimo, os recursos necessários à manutenção da complexa estrutura judiciária, que viabiliza a tutela dos mesmos.³⁰⁷ Logicamente que a ausência de arrecadação e realização de despesas públicas não são as únicas causas da falta de efetividade dos direitos fundamentais. Poder-se-ia apontar também falhas na gestão, corrupção, dentre outros fatores. Mas, de toda sorte, não resta dúvidas que a arrecadação e despesa pública são *conditio sine qua non* para efetivação destes direitos, porquanto sem investimento o Estado não poderá instituir e manter a estrutura necessária para garantir os direitos do cidadão (sejam positivos, sejam negativos).

Corroborando o que foi dito acima, Aliomar Baleeiro conceituava despesa pública como sendo “[...] o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos”.³⁰⁸ Cuida-se, pois, de elemento essencial à consecução dos fins e objetivos que justificam a existência do Estado, haja vista que é por meio dos serviços públicos que as necessidades públicas são satisfeitas.³⁰⁹

Além da necessidade de se garantir a autonomia das unidades federativas, Luis Roberto Barroso aponta dois aspectos positivos na repartição rígida das competências tributárias. O primeiro deles diz respeito à tributação racional, que, nas palavras do autor, representa a uma sistematização da tributação, tendente a evitar a multiplicidade de incidências tributárias de vários entes federativos prejudicando a produção. O outro aspecto positivo seria a segurança do contribuinte, que, ante a diversidade de unidades federativas, poder-se-ia se ver, a cada demonstração de capacidade contributiva, diante de imposição tributária concorrente de todas as unidades de federação.³¹⁰

Ao se determinar as materialidades sobre as quais cada ente federativo poderá instituir e fazer incidir os tributos de sua competência, acredita-se que algumas questões

³⁰⁵ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton and Company, 1999. p. 43-48.

³⁰⁶ GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 204.

³⁰⁷ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton and Company, 1999. p. 45.

³⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 73.

³⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 4.

³¹⁰ BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 80-81.

extrajurídicas foram analisadas. Ao se determinar as faixas de competência tributária de cada ente, além de verificar a possibilidade que cada um terá de arrecadar o necessário para ser autônomo, outros aspectos deveriam ser sopesados, tais como a eficiência na gestão de cobrança.

Imagine-se o Imposto de Renda na esfera de competências tributárias estaduais. Em estudo sobre o federalismo fiscal, Marcos Mendes afirma que uma das idéias centrais da “divisão de tarefas” no federalismo é a busca pela maximização da eficiência no setor público. Conferir o poder para instituir o referido tributo ao Estado-membro não condiz com tal preceito, visto que tal ente federativo encontraria dificuldades para cobrá-lo de forma eficiente, pois os indivíduos residentes de uma determinada unidade federativa poderiam ser proprietários de empresas em outros Estados. Com efeito, seria extremamente custoso ao Estado-membro instituir um aparato para checar informações dessa natureza fora de seus limites territoriais.³¹¹

Assim, seria mais fácil à União instituir e cobrar o Imposto sobre a Renda, haja vista que teria mais capacidade para obter dados sobre o cidadão em qualquer parte do país. Por outro lado, diz-se que os Estados-membros teriam uma maior facilidade para cobrar o IPVA, tendo em vista que os veículos seriam registrados em órgãos sobre sua responsabilidade; assim como os Municípios teriam melhores condições de cobrar de modo eficiente tributos incidentes sobre imóveis construídos dentro de suas circunscrições, visto que, *v.g.*, um imóvel não mudaria de local em caso de tributação menos onerosa em outra localidade – ao contrário do que poderia acontecer com tributos cuja base possui grande mobilidade (renda).³¹²

Outrossim, vale mencionar que, em trabalho sobre a “Teoria da tributação ótima”, Rozane Bezerra de Siqueira, José Ricardo Nogueira e Ana Luiza Neves de Holanda Barbosa, baseados em teorema de Adam Smith, prelecionam que a receita tributária deveria ser arrecadada pelo governo a um mínimo de custo para a sociedade.³¹³ Em outras palavras, além de dotar os entes federativos de poderes para instituir tributos, o sistema econômico diria que a Constituição Federal também deveria (não no sentido jurídico – mas sim, ideal) se

³¹¹ MENDES, Marcos. **Federalismo fiscal in Economia do Setor Público no Brasil**. Organizadores: Ciro Biderman e Paulo Avarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 421-422.

³¹² MENDES, Marcos. **Federalismo fiscal in Economia do Setor Público no Brasil**. Organizadores: Ciro Biderman e Paulo Avarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 422.

³¹³ BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; NOGUEIRA, José Ricardo; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Teoria da tributação ótima. in Economia do Setor Público no Brasil**. Organizadores: Ciro Biderman e Paulo Avarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 174.

preocupar em distribuir tais competências de maneira que cada unidade federativa, além de criar o tributo, não tivesse muitos dispêndios para arrecadá-los.³¹⁴

Em resumo, pode-se concluir que o ideal é que haja um equilíbrio entre dois fatores: de um lado, a tributação ótima, *i.e.*, eficiente e com um mínimo de custo para sociedade – tendente a evitar perdas nos processos de cobrança e arrecadação – e, de outro, uma arrecadação suficiente para garantir a manutenção da Unidade federativa – em quantia satisfatória para manutenção de todo o aparato necessário à sua existência e à garantia de direitos dos habitantes do seu território.

2.4 A crise do Federalismo no Brasil

Assim como já ficou claro anteriormente, o Estado Federal é a forma pela qual se estrutura e se organiza o Estado brasileiro. Trata-se de um modelo no qual devem coexistir, numa mesma unidade territorial, vários entes políticos autônomos. Para tanto, faz-se necessário que a Constituição Federal, como base jurídica do federalismo vigente, distribua competências entre a União, Estados-membros e Municípios, de modo que, além de possuírem autonomia para gerir e regular seus respectivos patrimônios, possam instituir e tributos sobre determinadas materialidades e, assim, ter condições financeiras para fazer todo o seu aparato estatal funcionar.

Todavia, conforme argumenta Régis Fernandes de Oliveira, ao que parece, não é possível identificar no Brasil um Estado federal em sua essência. Para o autor, a mencionada forma de Estado consistiria no exercício de poderes intangíveis; entretanto, o que se tem é, no país, é um Estado unitário descentralizado.³¹⁵

³¹⁴ Vale lembrar que, em face do paradigma adotado pelo trabalho, ainda que a Constituição Federal de 1988 tivesse distribuído competências tributárias às unidades federativas de modo que uma ou mais delas tivessem dificuldades na sua cobrança, ainda assim tais regras (ao menos, *a priori*) seriam válidas. Ao cientista do direito, caberia construir um discurso capaz de compatibilizá-las (o máximo possível) com os ditames do pacto federativo, dentre eles a autonomia das unidades. Ainda que, por decorrência lógica, as práticas econômicas afirmassem o contrário, não haveria como invalidar uma norma constitucional com base no conteúdo de outros sistemas sociais. No caso, o sistema econômico só poderia influenciar, no caso, se houvesse abertura semântica no texto constitucional suficiente para que o mesmo influenciasse no conteúdo da norma inferior a ser produzida. O fato é que, conforme aduziu Kelsen, o sistema jurídico possui caráter eminentemente dinâmico. Isso porque uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, mas sim porque foi criada por uma forma determinada. No que se refere às normas superiores que se encontram logo abaixo da norma fundamental, todo e qualquer conteúdo pode ser de direito, qualquer conduta pode ser objeto de juridicização, visto que da norma fundamental deriva apenas a validade sob o aspecto dinâmico para outras normas. (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. P. 215-224.) Como bem citou Norberto Bobbio (BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª Ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 60), trata-se de norma que atribui ao poder constituinte a competência para instituir normas jurídicas.

³¹⁵ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 31.

Em 1986, ano de lançamento de sua obra sobre federalismo, José Alfredo de Oliveira Baracho já alertava sobre o federalismo “anacrônico” existente no Brasil. Segundo ele, não obstante o federalismo fosse a forma oficial de Estado adotado no país, tal modelo não conseguiu romper com a “vocação centralista do poder político”. Aduziu ainda que, uma análise aprofunda mais realista de tal regime apontaria para um “regime de centraliza o asfixiante, que abafa os anseios federalistas”. Questões como, v.g., o fortalecimento da União acabavam por gerar dúvidas acerca do futuro do federalismo no país.³¹⁶

Conquanto o federalismo seja apontado como um regime capaz de resolver diversos problemas de ordem político-administrativo, além de ser uma fórmula capaz de absorver as divergências internas, o autêntico arquétipo federal vem, aos poucos, sendo abandonado, haja vista que a União, cada vez mais, usurpa poderes em detrimento da autonomia das demais unidades da Federa o.

Juan Ferrando Badía, em obra também publicada em 1986, igualmente apontava para uma crise do Estado federal. Ao analisar o federalismo em vários países, o estudioso concluiu que fatores como, v.g., a necessidade do Estado moderno de dispor de um grande volume de recursos, as necessidades de segurança nacional, o progresso nas comunica es e o alargamento das rela es internacionais contribuíam para a concentra o de poderes na mão do Estado federal.³¹⁷

No Brasil, o pacto federativo instituído pela CF/88 já sofreu várias modifica es, nas quais os Estados-membros, aos poucos, foram perdendo autonomia. Nessa questão, Régis Fernandes   incisivo ao afirmar que a autonomia dos entes federados   decorrente da “preserva o de atribui es a manuten o dos recursos que lhe são destinados para que cumpra suas finalidades e atinja os objetivos que lhe foram traçados”. No entanto, não   isso que se vê nos últimos tempos.

Em sentido contrário, percebe-se que, ultimamente, o interesse na descentraliza o fiscal tem crescido em vários países. No mundo em desenvolvimento, várias na es, com vistas a obter uma maior eficiência na presta o dos serviços públicos, têm repartido poderes entre várias esferas de governo.³¹⁸ Ocorre que, a despeito de muitos países

³¹⁶ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Forense: Forense, 1986. p. 189.

³¹⁷ BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitário, El federal y El Estado Autonomo**. 2  Ed. Madri: Tecnos, 1986. p. 137.

³¹⁸ TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 23  Ed. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 76. Michel Temer, ao falar sobre o rumo do Federalismo no Brasil, cita algumas correntes que sustentam novos modelos, mais adequados a atual situa o política do país. Dentre eles, vale citar o Federalismo cooperativo, segundo o qual a concep o clássica de Estado Federal teria acabado e, portanto, uma nova visão (cooperativa) deveria ser instaurada, fundada na “coopera o” e na “intensidade das rela es governamentais”. Outro modelo citado foi o criado por Paulo Bonavides, que, conforme o autor haveria cria o de uma quarta esfera de governo

terem alcançado o consenso de que a repartição de poderes é uma condição essencial ao desenvolvimento social, o Brasil vem trilhando um caminho diferente, no qual a União, cada vez mais, acumula poder e competências que poderiam ser compartilhadas com outras unidades federativas.³¹⁹ Sobre isso, faz-se mister citar as palavras de Régis Fernandes de Oliveira:

No Brasil, hoje, o pacto fiscal está torto. Há manifesto desequilíbrio em favor da União. A esta deve ser atribuídos recursos suficientes e necessários para atender as suas finalidades precípua, quais sejam, segurança externa do país, representação diplomática, Justiça Federal, manutenção da estrutura burocrática dos Ministérios e da Administração direta, recursos instrumentais para pagamento de seus servidores e da manutenção de seus equipamentos, prédios etc. O mais é de ser repassado a Estados e Municípios, uma vez que destes é a dívida maior.³²⁰

A respeito da crise federal, Marcos Mendes argumenta que um dos riscos do processo de descentralização do Pacto federativo seria o de deixar a União sem recursos necessários para manter as suas funções no Estado federal. Para o autor, esse problema teria ocorrido no Brasil, visto que, em face da forte descentralização, o governo central teria supostamente ficado com um déficit crônico.

Como forma de solucionar tal desequilíbrio, a solução encontrada pela União seria a busca por novas fontes de receitas sem ter que reparti-las – como é o caso das contribuições. Em pesquisa citada pelo autor, restou demonstrado que, no ano de 2002, as contribuições já representavam 22% da arrecadação federal, fato esse que implica vários problemas para a economia do país, tais como a tributação em cascata e a perda da competitividade em exportações.³²¹ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho relata o seguinte:

[...] há muito que a União dispõe de faixa residual de competência tributária. Em vez de movimentá-la, nas ocasiões em que necessitou, preferiu servir-se

(representando regiões) que se moveria dentro do Estado Federal com foros de Autonomia. Por fim, vale mencionar a proposta de se inverter a competência do art. 24, § 2º da CF/88. Nesse modelo, a União legislaria sobre as matérias conferidas pela Constituição. No entanto, os Estados-membros, em certas matérias, poderia legislar, afastando as regras dispostas pela União. Tal proposta se baseia no pressuposto de que [...] “certos Estados possuem suficiente potencial político, administrativo e econômico para dispor até mesmo sobre certas competências que, hoje, o constituinte entrega – guiado pelo paternalismo centralizador, à União”.

³¹⁹ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 31-34.

³²⁰ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 35-36. No mesmo sentido, Jorge Miranda (MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. P. 156) afirma que “a tendência parece ser o empolamento do poder central, quer seja único, quer seja federal”.

³²¹ MENDES, Marcos. **Federalismo fiscal in Economia do Setor Público no Brasil**. Organizadores: Ciro Biderman e Paulo Avarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 459.

de expedientes desaconselháveis, como a singela mudança de nomes (chamando de impostos pela designação de taxas, empréstimos compulsórios, contribuições e uma sorte de epítetos extravagantes). E a competência residual permaneceu inativa, decorando a tábua de possibilidades legiferantes desse ente federal.³²²

A perda de receita por parte da União na distribuição de competência tributárias no advento da Constituição Federal de 1988 teria ocorrido em face da disposição cogente acerca da distribuição de receita oriunda do Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos industrializados por parte da União aos Estados e Municípios. Com efeito, a CF/88 teria tolhido a União da capacidade de ajustar suas receitas pela via dos seus impostos, o que teria induzido o Legislador constituinte a criar a competência para instituir contribuições sobre o lucro das empresas. Além disso, manteve as contribuições sobre as receitas dessas pessoas jurídicas, elevando-as com a incidência em cascata, o que seria extremamente prejudicial à economia.³²³

Todavia, levando-se em consideração que o marco teórico adotado pelo presente trabalho se refere a uma análise do direito sob o prisma normativo e lingüístico, não há como imputar, *a priori*, foros de ilicitude à conduta da União acima descrita. Ao se analisar o tema, ainda que as práticas da União venham gerando desequilíbrios ao pacto federativo, percebe-se que a atuação dessa unidade federativa se deu dentro de suas esferas de competência. Nesse contexto, resta saber até que ponto o Princípio federativo e os postulados oriundos de outros sistemas sociais poderiam interferir na conformação de tais regras de competência.

Em outras palavras, partindo-se do pressuposto que o direito é um sistema operacionalmente fechado e cognitivamente aberto, resta saber se as regras que dispõem sobre o pacto federativo e distribuição de competência têm abertura semântica suficiente para possibilitar que o conteúdo fornecido pela Ciência das finanças, de um certo modo, interfira no conteúdo das regras que conferem competência tributária.

Não há dúvidas no tocante ao prejuízo que tais práticas por parte da União pode gerar aos demais entes. Todavia, tais conclusões são frutos das ciências das finanças e, como visto no primeiro capítulo do estudo, não poderiam interferir diretamente no direito positivo. Assim, torna-se imperioso analisar como poderia o conteúdo de outros sistemas

³²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Competência residual e extraordinária in Curso de direito tributário** Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 670.

³²³ AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. **Contribuições sociais, mas antieconômicas. in Economia do Setor Público no Brasil.** Organizadores: Ciro Biderman e Paulo Avarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 272.

sociais adentrar ao direito, a fim de moldar o conteúdo das regras que conferem competência tributária aos entes federativos.

Por outro lado, há de se ressaltar também que o suposto prejuízo que União teria sofrido com a distribuição de competências tributárias realizada pela CF/88 poderia dar ensejo a práticas de burlar a distribuição de competências estabelecida pela Constituição por parte do ente central – o que poderia ser tido como um ilícito, nesse caso, até mesmo aprioristicamente.³²⁴

Assim, voltando a analisar o tema sob o aspecto estritamente normativo, um dos requisitos do Federalismo, como se sabe, é a autonomia das unidades políticas. Ora, partindo-se do pressuposto de que, para que haja autonomia, é necessário que exista autonomia fiscal e arrecadação, não é permitido a um ente federativo realizar modificações no conteúdo das normas constitucionais que definem a competência dos outros entes federativos. Desse modo, a manipulação do conteúdo de conceitos de direito privados presentes em normas constitucionais que definem a competência tributária representaria um canal pelo qual a União poderia interferir na autonomia dos Estados-membros, a fim de, supostamente, voltar a ter o espaço supostamente perdido com a descentralização proporcionada pela CF/88.

Nesse contexto, vale ressaltar, ainda, a possibilidade de a União, através do exercício da competência definida pelo art. 146 da CF/88 para legislar sobre normas gerais em matéria tributária³²⁵, apresentar novas definições jurídicas a conceitos de direito privado presentes em normas constitucionais que conferiram competência tributária a outros entes federativos. Com efeito, ao definir um conceito de direito privado, a União poderá estar limitando a competência tributária de outro ente e usurpando para si um poder de tributar que naturalmente deveria ser de outro ente, sob o pretexto de ter competência para tanto ou de estar buscando um hipotético reequilíbrio de distribuição de receitas.

Em resumo, levando-se em consideração que as receitas derivadas representam grande parte da arrecadação de uma unidade federativa e que, para que exista Estado, é

³²⁴ Pois, nesse caso, haveria nítida violação à norma constitucional que conferiu competência tributária.

³²⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

necessário que haja arrecadação, a eficácia das normas constitucionais que instituem o pacto federativo no país está em risco.

3 A COMPETÊNCIA LEGISLATIVA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E A COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA LEGISLAR SOBRE NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1 A unidade do Sistema jurídico

3.1.1 Breve conceito de sistema no direito

Como já deve saber o leitor, esse trabalho tem por objetivo tratar das competências tributárias estaduais e, sobretudo, o relacionamento que essas regras mantêm com outras esferas do direito, nomeadamente do direito privado. Nesses termos, busca-se averiguar os limites da competência tributária do ente federativo a luz dos ditames do princípio federativo.

Nesse diapasão, acredita-se que, para se analisar os conceitos oriundos do direito privado que fazem parte das normas que conferem competência tributária aos entes federativos, faz-se necessário, primeiramente, estudar o direito sob a perspectiva da uma teoria sistemática. Com efeito, para se argumentar acerca da validade de um conceito ou definição proveniente de outro subsistema jurídico, torna-se mister identificar a unidade do sistema e, sobretudo, verificar os postulados que apontam para tal conclusão. Caso contrário, o trabalho correrá o risco daqueles que, por conferirem obviedade às premissas, não explicitam os postulados e, dessa forma, constroem trabalhos equivocados, como bem afirmou Alfredo Augusto Becker (conforme citado no início do trabalho).

Vale citar que o próprio Becker afirma que uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha estabelecido, deve valer para todo o direito. Afirmações dessa natureza, acredita-se, partem do pressuposto de que os diversos ramos jurídicos são parte de um único sistema, o que indica que, seja qual for o enunciado prescritivo, este, após o ato de vontade da aplicação jurídica, exprimirá uma norma válida para a totalidade do sistema jurídico. Com efeito, nos moldes do que disse o tributarista gaúcho, não há regra independente da totalidade do sistema jurídico, eis que a autonomia de qualquer ramo do direito positivo é falsa.³²⁶

Em linhas gerais, defende Becker que o legislador, ao instituir normas jurídicas de conteúdo tributário, não poderá modificar conceitos de outros ramos do direito, tendo em vista que, em virtude a unidade do sistema jurídico, um conceito disposto em um ramo do

³²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 130.

direito positivo deve prevalecer para todo o ordenamento³²⁷. Entretanto, acredita-se que afirmar que o sistema jurídico é uno não é argumento suficiente para se chegar a tal conclusão. Desse modo, identificar os elementos que regem as relações existentes entre os diversos ramos do direito se torna imperioso. Só então, será possível a chegar a conclusões acerca, *v.g.*, da possibilidade de o legislador, ao instituir uma regra tributária, poder modificar conceitos do direito privado.

Paulo de Barros Carvalho afirma que o jurista, ao reunir todos os textos prescritivos vigentes no ordenamento jurídico (Constituição Federal, Código Tributário Nacional, regulamentos, portarias, dentre outros), tem, diante de si, um conjunto integrado de elementos que se interrelacionam. Tais vínculos seriam formados mediante as amarrações proporcionadas pela unidade do sistema; ou seja, as normas jurídicas, ao se desprenderem do texto, formariam vínculos de subordinação (vínculos verticais com normas superiores) e de coordenação (vínculos horizontais com as normas dispostas na mesma hierarquia).³²⁸

Além dessas unidades (normas), Tercio Sampaio Ferraz Jr. afirma que, no ordenamento jurídico, também estão contidos critérios de classificação, cuja função seria organizar a matéria, além de colacionar definições e preâmbulos, ou seja, espécies sem caráter de imposição normativa.³²⁹ Vale ressaltar que, em sentido contrário, Hans Kelsen sustentava que apenas normas jurídicas fariam parte do ordenamento.³³⁰ De todo modo, determinar se apenas as normas jurídicas fazem parte do sistema é uma *celeuma* que não é objeto de estudo desse trabalho.

O fato é que, para se avançar, faz-se necessário definir o conceito de sistema para se chegar à noção de competência. De antemão, frise-se que muitos juristas se valem do termo “sistema” e não buscam esclarecer o seu significado. Nesses termos, acabam caindo no mesmo erro indicado por Becker a respeito da obviedade das premissas.

³²⁷ Nesse sentido, dispõe Becker (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 132): “Da homogeneidade sistemática (sistema jurídico) decorre a consequência de que a regra jurídica de direito tributário ao fazer referência a conceito ou instituto de outro ramo do direito, assim o faz, aceitando o mesmo significado jurídico que emergiu daquela, quando ela entrou para o mundo jurídico naquele outro ramo do direito”.

³²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 10

³²⁹ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001 p. 174.

³³⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 221. Para Tercio Ferraz Jr (FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001 p. 173), a decisão de incluir, ou não, elementos não normativos no sistema jurídico é uma “opção teórica cujo fundamento último é um problema zetético”. No nosso modo de sentir, uma análise, nesse momento, acerca da inclusão desses elementos no ordenamento jurídico como um sistema acarretaria numa ampliação prejudicial ao desenvolvimento do trabalho, visto que, como bem explicou o próprio Tercio Ferraz, na mesma obra (FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001 p. 44), muitas vezes, o enfoque zetético se dá sem o comprometimento de criar condições para solução de conflitos, tornando “a investigação infinita, liberando-a para a especulação”. *In casu*, tal estudo, pela sua natureza, não geraria, portanto, nenhum fruto ou benefício ao presente trabalho.

Segundo Nicola Abbagnano, o termo sistema, na filosofia, seria utilizado para designar um discurso organizado dedutivamente, *i.e.*, demonstrar um conjunto, cujas unidades derivam uma das outras. Dizia o autor que a característica que teria determinado o sucesso da noção de sistema na filosofia seria a unidade e a possibilidade de todas as partes derivarem de um princípio comum.³³¹

Indo além do que disse Abbagnano, pode-se afirmar que, no contexto jurídico, o signo “sistema” é utilizado segundo duas acepções. Na primeira, trata-se da estrutura do objeto estudado (sistema interno) ou de um corpo ordenado e coerente de conhecimentos científicos, filosóficos ou jurídicos. Já na segunda acepção, dir-se-ia que o sistema jurídico seria o mesmo que ordenamento jurídico, *i.e.*, um conjunto de regras estruturadas sob um elemento unificador.³³² Na primeira significação, o termo “sistema” é apreendido em sentido técnico e, dessa forma, poderia ser aplicado a todas as ciências (frise-se: esta é a acepção que interessa ao trabalho). Já a segunda seria uma concepção mais genérica, utilizada em expressões do tipo: sistema de direito brasileiro, sistema de direito civil, dentre outros.³³³

Basicamente, poder-se-ia dizer que sistema seria um conjunto de unidades organizadas sob um critério estruturante. Trata-se, pois, de uma técnica capaz de por ordem nos dados caóticos da realidade. Nesse contexto, indaga-se se essa ordem se encontra na mente do observador ou no próprio objeto de estudo.

O debate acerca da possibilidade se encontrar uma estrutura ou ordem dentro das coisas é um dos eternos debates das ciências. Ora, responder a tal questão parece ser uma tarefa difícil e, a depender da resposta, o estudioso deverá atuar como um “anatomista” na procura da ordem que estrutura o sistema ou deverá criar um sistema tendente a conferir ordem às coisas. Com efeito, se a estrutura é pré-existente, a ordem é um dado ontológico; se é construída pelo ser humano, a ordem é um dado epistemológico.³³⁴

Transportando-se para o direito, pergunta-se se o princípio unificador se encontra no direito positivo ou na ciência do direito. Com efeito, o sistema pode ser o ponto de partida ou a linha de chegada do estudioso do direito. Nesse sentido, confira-se as palavras de Losano sobre o assunto:

³³¹ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 5ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 1076-1077.

³³² LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. Vol. 1 – Século XX. Tradução: Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2010. p. IX.

³³³ Vale ressaltar que esse estudo trabalha com a primeira acepção citada de sistema.

³³⁴ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. Vol. 2 – Século XX. Tradução: Luca Lamberti. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010. p. 11.

O sistema como ponto de chegada é uma construção intelectual que coloca ordem numa realidade caótica; é uma rede congnostrativa que se superpõe ao seu objetivo; [...] Ao contrário, o sistema como ponto de partida é uma estrutura ínsita no objeto estudado; a tarefa do estudioso consiste em descobri-la em descrevê-la.³³⁵

Ainda que à ciência do direito caiba o papel de descrever o direito num nível superior de linguagem (metalinguagem), acredita-se que o elemento estruturante do direito não se encontra nas mãos dos juristas, mas sim no próprio direito. Perceba-se que, ao contrário das concepções anteriores, que viam a construção como “atividade superior do jurista”³³⁶, Kelsen procurou diferenciar direito e ciência, *i.e.*, diferenciou o mundo do *ser* e do *dever-ser*, sendo este último o critério para reprodução do direito. Em outras palavras, o autor teria concluído, portanto, que o elemento estruturante estaria dentro do próprio direito.

Em sentido contrário, Gregório Robles sustenta que o sistema é fruto da construção hermenêutica efetuada pela dogmática jurídica (*i.e.*, a ciência do direito). Para se chegar a tal conclusão, o autor parte da premissa de que ordenamento e sistema são conceitos diferentes. O ordenamento seria o conjunto de textos brutos produzidos pela atividade legislativa, enquanto o sistema seria o material produzido a partir da interpretação efetuada pela ciência sobre o ordenamento.³³⁷

Segundo Robles, a dogmática jurídica teria a função de apresentar o ordenamento de forma sistemática. Desta forma, o sistema seria um texto paralelo e mais aperfeiçoado que o texto bruto. Com efeito, trata-se, pois, de uma reconstrução do ordenamento em linguagem científica³³⁸

Ocorre que, em sentido diverso daquilo que afirma Robles, acredita-se que o sistema jurídico não é construído pela ciência. De fato, a dogmática jurídica reconstrói o ordenamento de forma sistematizada; todavia, o fruto da ciência, conquanto seja incorporado ao direito, não é vinculativo³³⁹, *i.e.*, não tem o condão de sistematizar o direito positivo.³⁴⁰

³³⁵ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito. Vol. 2 – Século XX.** Tradução: Luca Lambertí. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2010. p. 2.

³³⁶ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito. Vol. 1 – Século XX.** Tradução: Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2010. p. 320

³³⁷ ROBLES, Gregório. **O Direito como texto.** Barueri: Manole, 2005. p. 2-7.

³³⁸ ROBLES, Gregório. **O Direito como texto.** Barueri: Manole, 2005. p. 9.

³³⁹ O conteúdo produzido pela ciência do direito (interpretação doutrinária) não vincula o aplicador no ato de interpretação autêntica.

³⁴⁰ Para Gregório Robles, o conjunto de normas jurídicas formaria o sistema jurídico. O autor afirma ainda que a norma jurídica seria o resultado de uma reconstrução hermenêutica que se opera sobre o texto bruto. Ao contrário do que afirma o autor, esse trabalho sustenta que não é a ciência que constrói a norma jurídica, mas sim o aplicador do direito. De fato são as normas construídas nas decisões jurídicas que constrói o sistema, mas, levando-se em consideração que as normas não são instituídas pela dogmática, é o próprio direito, através de suas instituições e decisões, que reconstrói o ordenamento a ponto de torná-lo um sistema jurídico. (ROBLES, Gregório. **O Direito como texto.** Barueri: Manole, 2005. p. 1-3).

Assim, o direito positivo é sistematizado pelo próprio direito, através das aberturas que o mesmo dispõe para tanto. Se o conteúdo da ciência adentra ao direito a ponto de sistematizá-lo, é por meio da atividade do aplicador do direito que isto ocorre. Seria, portanto, através das decisões jurídicas emitidas pelas instituições (instrumentos reconhecidos pelo próprio Robles) que o direito é sistematizado dia-a-dia, num processo intérmino.

Há que se registrar que a ciência também é sistema, mas não se confunde com o sistema jurídico. Nesse sentido, vale frisar que Lourival Vilanova sustentava que direito positivo e ciência do direito formam dois sistemas; enquanto o primeiro seria prescritivo, o segundo seria descritivo.³⁴¹ Pensar que é a ciência do direito que confere foros de sistema ao direito positivo, do modo como sustenta Gregório Robles, significaria desconsiderar que o “texto bruto” do ordenamento jurídico também é fruto de uma decisão, que, por sua vez, já incorporou o conteúdo da ciência. De fato, a ciência aperfeiçoa o texto normativo, mas é o próprio direito, através de suas decisões, que constrói o sistema. Nesse caso, a ciência atua como um auxiliar.

Para as concepções que enxergavam o direito como um sistema externo, havia uma confusão entre o direito e a sua ciência. Ora se acreditava que o elemento estruturante era extrajurídico, ora se sustentava que o próprio direito organizava seus elementos. Como explicação dessa balbúrdia, Losano afirma que muitas dessas teorias tinham uma ordem oriunda de teorias filosóficas idealístico-metafísicas (externo). O legislador, estabelecendo esse sistema, acreditava que, na verdade, estava encontrando uma estrutura pré-existente anterior ao próprio direito.³⁴²

Ocorre que, a despeito desse trabalho adotar o direito positivo como um sistema interno, Lourival Vilanova afirma que falar no direito como sistema implica em tratá-lo num nível de metalinguagem. No entanto, isso não significa dizer que a estrutura do direito positivo se encontra fora do direito. Nesse sentido, confira-se abaixo:

Quando Kelsen observa que o sistema jurídico tem a particularidade de regular a sua própria criação, podemos traduzi-lo em termos de sintaxe: o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formação e de transformação de suas proposições. As normas que estatuem como criar outras normas, isto é, as normas-de-normas, ou proposições-de-proposições, não são regras sintáticas fora do sistema. Estão no interior dele. Não são metassistemáticas. Apesar de

³⁴¹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 158.

³⁴² LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. Vol. 2 – Século XX. Tradução: Luca Lamberti. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2010. p. 3

constituírem um nível de metalinguagem (uma linguagem que diz como fazer para criar novas estruturas de linguagem) inserem-se dentro do sistema.³⁴³

Para Mário Giuseppe Losano, a teoria pura de Hans Kelsen seria o exemplo mais bem sucedido de sistema interno. Sobre isso, o estudioso italiano explica que a teoria kelseniana conseguiu construir dois sistemas: o sistema de direito positivo (com prescrições sistemáticas – sistema interno) e o sistema da ciência do direito (com descrições sistemáticas – sistema externo).³⁴⁴ Nesse diapasão, à ciência do direito (intérprete doutrinário) caberia apenas descrever o seu objeto (direito positivo), não exercendo, pois, interferência direta no seu desenvolvimento, *i.e.*, no processo de reprodução normativa. Assim, caberia ao aplicador (intérprete autêntico), por força de uma competência conferida pelo próprio sistema, efetuar o processo de positivação do direito.

Em sentido semelhante, Marcelo Neves aduz que o direito positivo seria um sistema autopoético, ou seja, seria um sistema autodeterminado, posto por decisões e permanentemente alterável. Partindo da concepção de Niklas Luhmann acerca da positividade, o autor afirma que o sistema jurídico dispõe de critérios para mediatização do conteúdo de outros sistemas sociais, o que conferiria ao direito um caráter de fechamento. Desta feita, o próprio sistema possuiria critérios para a criação de suas normas, de modo que a positividade do sistema significa que ele se autodetermina e impede a supradeterminação direta de outros sistemas sociais.³⁴⁵

Nos termos acima dispostos, frisa-se, portanto, que o direito regula sua própria criação. É ele que institui a forma pela qual se opera a criação e a extinção de suas normas jurídicas, por meio do que Paulo de Barros Carvalho chamou de “normas de estrutura”. Diga-se, ademais, que, ainda que a contradição entre as unidades normativas seja admitida no direito, não há como negar que o direito possui um sistema intrínseco, haja vista que o próprio ordenamento dispõe de critérios para desfazer tais antinomias.³⁴⁶

Ao se discutir a questão do direito positivo e a dogmática jurídica como sistemas, indaga-se se seria possível conferir foros de cientificidade à interpretação jurídica.

³⁴³ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 154.

³⁴⁴ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito. Vol. 2 – Século XX**. Tradução: Luca Lamberti. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2010. p. 2. Vale citar que a construção do sistema jurídico (p. 52) chegou ao apogeu com a pandectística alemã do século XIX. Para Mário Losano, a noção de sistema no direito estava ligada ao direito privado e teria sido Karl Friedrich Von Gerber o primeiro autor a trazer essa noção para o direito público, idéia esta que teria buscado de seu amigo Jhering. Nesse contexto, a idéia de sistema do direito teria chegado à Kelsen, por intermédio de Paul Landand, aluno de Gerber,

³⁴⁵ NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 69-72.

³⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 398.

Tal questionamento corresponderia ao que Tércio Sampaio Ferraz Jr. chamou de “desafio kelseniano”. Veja-se: partindo-se da obra de Hans Kelsen, tem-se que a interpretação doutrinária poderia ser considerada um saber científico até o ponto que se denuncie a equivocidade resultante da plurivocidade, *i.e.*, até o momento em que os limites da moldura forem identificados. Posteriormente, a decisão seria política. Em outras palavras:

Tudo o que existe, portanto, quando a interpretação doutrinária se apresenta como verdadeira porque descobre o sentido “unívoco” do conteúdo normativo, é, no máximo, uma proposta política que se esconde sob a capa de uma pretensa científicidade.³⁴⁷

Segundo Tercio Ferraz Jr., Hans Kelsen frustra os objetivos da ciência dogmática do direito como um saber racional sobre o direito, pois ainda que lhe seja conferida o caráter de tecnologia, sua produção teórica ficará sem fundamento, porquanto, dentro da moldura, a decisão que será escolhida mediante um arbítrio.³⁴⁸ Com efeito, mais uma vez, fica claro que a ciência não teria o condão de identificar qual a decisão mais racional a ser tomada. Não obstante possa orientar o caminho do aplicador, a dogmática não é vinculante.

Ante a tensão existente entre o dogma e a liberdade³⁴⁹, torna-se ainda mais claro que não é a ciência que confere sistematicidade ao direito. Trata-se de dois sistemas diferentes. Muito embora o produto da ciência seja incorporado ao direito como uma verdadeira fonte material sua³⁵⁰, tal agrupamento somente ocorre a partir de uma decisão jurídica. Não é o texto produzido pela ciência que constrói o sistema de direito positivo; mas sim o texto produzido pelo próprio direito (enquanto processo de decisão – podendo, ou não, reproduzir os textos oriundos da dogmática jurídica para tanto).

Não há dúvidas que uma discussão mais aprofundada acerca de sistemas interno e externo exigiria muito esforço e tempo de qualquer estudioso. No entanto, esse não é o alvo principal de indagações desse trabalho, pois o que interessa, para se chegar aos objetivos do trabalho, é apresentar razões que justifiquem a unidade do sistema jurídico.

Partindo-se desse pressuposto, indaga-se se seria possível concluir sobre o ordenamento como um conjunto de elementos estruturados sob um princípio que confere

³⁴⁷ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001 p. 259.

³⁴⁸ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001 p. 259

³⁴⁹ Expressão utilizada por Tercio Sampaio Ferraz Jr., para definir o “desafio kelseniano”. (FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001 p. 260).

³⁵⁰ VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos. Volume 1**. São Paulo: Asis Mundi IBET, 2003. p. 413-414

homogeneidade ao todo. A resposta desta pergunta, acredita-se, trará bons subsídios para tratar a questão das relações entre o direito tributário e os subsistemas do direito privado.

À propósito, vale lembrar (na tentativa de se evoluir e fugir do “canto das sereias” ou cair no mesmo erro do “Asno de Buridan”) que um dos principais aspectos da teoria kelseniana acerca do sistema do direito seria a questão da norma hipotética fundamental.

Lourival Vilanova afirmava que o sistema reside em haver partes de um todo num vínculo que interliga as partes³⁵¹, ou seja, o sistema implicaria uma ordem e ordenação entre as unidades que o compõe. Outrossim, Paulo de Barros Carvalho preleciona que, onde há elementos que se relacionem entre si e uma forma na qual elementos e relações se verifiquem, há sistema.³⁵²

Sobre o tema, Heleno Tôrres destaca que o sistema jurídico “[...] não se trata de um mero agregado de proposições normativas”, mas sim de um sistema de proposições prescritivas válidas, “[...] determinando-se por uma unidade e unicidade própria”.³⁵³ Para se chegar à unidade do direito, não bastaria identificar, portanto, o fundamento de validade de uma norma (o dever-ser de uma norma superior), mas sim verificar a fonte de validade de todas as normas do sistema, que seria, portanto, o fundamento da unidade da pluralidade de normas.³⁵⁴

Observa-se, no contexto acima apresentado, que, para se conceber a unidade do sistema jurídico, além de se determinar os critérios para autorreprodução do direito (dever-ser), faz-se necessário identificar o fundamento superior de validade do sistema. Desse modo, mesmo que se tome a Constituição positiva³⁵⁵ como fundamento superior, ainda assim, será necessário encontrar uma constituição em sentido lógico-jurídico, qual seja: a norma hipotética fundamental.

³⁵¹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 162.

³⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 10.

³⁵³ TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003. p. 39.

³⁵⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 224.

³⁵⁵ Conquanto seja necessária a identificação da norma fundamental pressuposta para o conhecimento dogmático do direito, mesmo quando se toma a Constituição como fundamento superior de validade, esse diploma exerce papel fundamental no sistema jurídico. Marcelo Neves (NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 70-72), partindo da concepção de Niklas Luhmann acerca da positividade, afirma que a Constituição dispõe de critérios para mediatização do conteúdo de outros sistemas sociais, conferindo ao sistema jurídico o caráter autopoietico. O próprio sistema possui critérios para a criação de suas normas, de modo que a positividade do sistema significa que ele se autodetermina e impede a supradeterminação direta de outros sistemas sociais. Com efeito, a matéria-prima concedida por outros sistemas sociais, antes de adentrarem ao direito, precisa ser transfigurada, *i.e.*, moldada pelo legislador, de modo que se torne compatível com o sistema jurídico.

A respeito de Hans Kelsen, Robert Alexy aduz que, para se chegar à norma hipotética fundamental, bastar-se-ia se efetuar algumas perguntas.³⁵⁶ De fato, Hans Kelsen, ao explicar como se chega à norma hipotética fundamental, vale-se de algumas indagações - por quê se obedece aos “dez mandamentos”? Qual o seu fundamento de validade? - Segundo o autor, no direito, não é possível afirmar que uma norma vale com base na verificação de um fato da ordem do ser. Para ele, o fundamento de validade de uma norma só pode ser a validade de outra norma, que, por sua vez provém de uma autoridade, cuja competência foi conferida por uma norma superior válida e assim em diante até se chegar a norma fundamental. Perguntar sobre a validade de uma norma significaria, pois, indagar sobre o seu fundamento de validade, *i.e.*, sobre as normas superiores que lhe dão guarida.³⁵⁷

Para Hans Kelsen, portanto, “[...] todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa”. Ao se questionar sobre o porquê que uma Constituição Federal é válida, Alexy afirma que Hans Kelsen poderia muito bem ter afirmado que sua validade decorre do fato de ser “efetivamente estabelecida e socialmente eficaz”.³⁵⁸

Assim, poder-se-ia dizer que o “ponto extremo foi atingido” e “[...] que nada mais há de ser dito”. Nesses termos, a própria Constituição seria a norma fundamental.³⁵⁹ Ocorre que, argumentar nesse sentido significaria fundamentar um dever-ser num ser, o que fugiria dos propósitos de Kelsen, que buscava purificar o direito e dissociá-lo de outros sistemas sociais. Desse modo, para se chegar à concepção de um sistema puro e fechá-lo sem ter que se valer de um elemento externo, Hans Kelsen instituiu a norma fundamental.

Contudo, a despeito de o direito ser um sistema cuja estrutura é interna, afirma-se que a norma fundamental é uma norma pressuposta metassistêmica.³⁶⁰ Tratar-se-ia, pois, de uma norma obtida pela dogmática jurídica; ou seja, um postulado epistemológico que confere “unidade à pluralidade de proposições normativas vigentes.”³⁶¹

³⁵⁶ ALEXY, Robert. **Conceito e Validade no Direito**. Tradução: Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins fontes, 2009. p. 114.

³⁵⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 215-217.

³⁵⁸ ALEXY, Robert. **Conceito e Validade no Direito**. Tradução: Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins fontes, 2009. p. 114-115.

³⁵⁹ ALEXY, Robert. **Conceito e Validade no Direito**. Tradução: Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins fontes, 2009. p. 115.

³⁶⁰ Para Lourival Vilanova,(VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 164-165), a norma fundamental é condição da possibilidade do conhecimento dogmático do direito, de modo que se situa fora do sistema do direito positivo.

³⁶¹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 164.

Aqui, vale frisar que tomar a norma fundamental como uma regra pressuposta pela dogmática jurídica não implica dizer que o direito é um sistema externo, haja vista que o seu elemento estruturante é o deve-ser (fundamento de validade contido na norma superior), o qual possibilita ao autorreprodução do direito. A norma fundamental, desse modo, seria apenas um postulado para fechamento desse sistema, sendo, assim, um pressuposto epistemológico que serve à teoria do direito.³⁶²

Em sua última obra (publicada após a sua morte), Hans Kelsen, no intuito de explicar o que seria norma fundamental, faz uma analogia com as normas da moral cristã. Desta feita, afirma o autor que a norma que fundamenta a validade de todas as normas desse sistema não é uma norma positivada pela igreja nem posta por um ato de vontade, mas sim “[...] pressuposta no pensamento do cristão”, ou seja, trata-se de uma norma fictícia.³⁶³

De fato, o conjunto de normas válidas, postas por atos de vontades daqueles que auferiram competência em face da validade de uma norma superior, forma um sistema. Nesses termos, acredita-se que a estrutura do sistema é realmente interna; porém, esse sistema só se torna visível ao cientista do direito quando este toma a norma fundamental como pressuposto de validade de todas as regras, visto que é ela que possibilita a interpretação do sentido subjetivo que põe as normas como um sentido objetivo. Nesse sentido, Kelsen chega a afirmar que a norma fundamental não é necessária, todavia, somente com a sua pressuposição, o sentido subjetivo dos atos de vontade podem “[...] ser interpretados como normas jurídicas ou morais obrigatórias”.³⁶⁴

Ademais, finalizando a questão da norma fundamental, é interessante ressaltar que Lourival Vilanova, além de falar desta, traça algumas palavras sobre um suposto suporte fático fundamental. Na verdade, o autor afirmava que o sistema jurídico tem início quando um determinado suporte fático é elevado a fato jurídico fundamental.³⁶⁵ Nesses termos, pode-se dizer que o autor está se referindo à relação constitucional natural do Estado descrita por Becker (relação existente entre os indivíduos e o bem comum escolhido que dará origem à

³⁶² LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito. Vol. 2 – Século XX**. Tradução: Luca Lamberti. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2010. p. 54. Além disso, a norma fundamental não se encaixaria no conceito de norma jurídica de Hans Kelsen. Esta norma, como cita Losano, não é uma norma estatuída pelo legislador, mas sim imaginada por aquele que analisa o direito. Não se trata de uma norma posta, mas sim pressuposta, razão pela qual se diz que é uma “norma não conforme à definição kelseniana”.

³⁶³ KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1986. p. 326.

³⁶⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1986. p. 328.

³⁶⁵ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 153-154

figura do Estado)³⁶⁶, que legitimará a criação do direito e, conseqüentemente, do sistema jurídico.

Destaque-se que, nesse ponto, Vilanova não se está se referindo à norma hipotética fundamental. Diferente do suporte factual que dá origem ao sistema, a norma fundamental, como expôs Hans Kelsen, não é produto de uma livre descoberta, mas sim norma pressuposta de uma constituição inteiramente determinada.³⁶⁷ Para Norberto Bobbio, trata-se de norma que atribui aos órgãos constitucionais o poder de fixar normas válidas.³⁶⁸ Assim como Kelsen, dizia Bobbio que a norma fundamental é pressuposta, não sendo, pois, expressa.

Muito embora haja, como se viu, distinção entre o suporte fático fundamental (*Grundfaktum*) e a norma fundamental (*Grundnorm*), Lourival Vilanova argumentava que ambas se relacionam, pois, enquanto sob o ponto de vista sociológico, o suporte fático condicionaria a proposição fundamental, sob a perspectiva formal seria a proposição fundamental que juridicizaria o dado-de-fato. Assim, poder-se-ia dizer que o que confere homogeneidade a todas as regras jurídicas é a sua normatividade. Cada norma provém de outra norma, sendo o ponto de partida, também, um elemento normativo.

Demonstradas as razões que justificam a unidade do sistema, ganha-se força a proposta de se aplicar o direito de forma sistemática. Analisar isoladamente os enunciados prescritivos constitucionais que definem competências tributárias não é suficiente para determinar o sentido dessas normas jurídicas. Sem dúvidas, há outros enunciados (igualmente validados pela norma hipotética fundamental) que devem ser levados em consideração, tais como os postulados do Federalismo no Brasil.

3.1.2 A questão da validade

Assim como foi visto no primeiro capítulo do trabalho, não se pode dizer que as normas jurídicas são verdadeiras ou falsas, visto que essa valência pertence aos sistemas descritivos. Se assim fosse, o direito não teria a função de moldar a conduta humana em suas relações intersubjetivas, mas sim apenas declarar uma realidade, confundindo-se com esta. Nesses termos, diz-se que as normas jurídicas prescrevem condutas, de modo que o critério de pertinencialidade ao sistema é o da validade. Nesses termos, Paulo de Barros Carvalho afirma:

³⁶⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 163-166.

³⁶⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 224-228.

³⁶⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª Ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 58-65.

A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo status de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u'a norma 'N' é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema 'S'.³⁶⁹

Dizia Hans Kelsen³⁷⁰ que o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. Deveras, o conceito de validade possui caráter relacional, *i.e.*, se A vale, vale em relação a B. A idéia de relatividade inerente ao conceito de validade decorre da origem econômica do termo, já que os valores, em regra, seriam submetidos a padrões, assim, como, *v.g.*, o dinheiro que vale em relação a padrões monetários previamente estabelecidos.³⁷¹ Nesse passo, poder-se-ia concluir que é impossível averiguar a validade de uma norma mediante uma análise individual, *i.e.*, sem contrapor seu conteúdo ou forma a uma determinada ordem jurídica.

Aduziu Hans Kelsen³⁷² que a norma que representa o fundamento de validade de outra norma é, com relação a essa, uma norma superior. Para jurista de Praga, as normas de um ordenamento jurídico não estão no mesmo plano, mas sim dispostas numa série escalonada: uma hierarquia. Nesse contexto, as normas inferiores devem buscar o seu fundamento de validade na norma superior e assim por diante, até se chegar à norma fundamental sobre a qual, como disse Norberto Bobbio, repousa a unidade do ordenamento.³⁷³ De fato, a busca por fundamento de validade das normas não pode se perder no infinito, de sorte que tem que terminar numa norma que se pressupõe como a última e mais elevada na hierarquia do ordenamento jurídico.

Ainda seguindo o entendimento de Hans Kelsen, observa-se que todas as normas cuja validade possa ser reconduzida a uma norma fundamental formam um sistema de normas, ou seja, uma ordem jurídica. Assim, a norma fundamental se apresenta como fonte de validade de todas as normas contidas no ordenamento. Criar uma norma N³ é aplicar uma norma N², criar uma norma N² é aplicar uma norma N¹ e, assim, sucessivamente até se chegar à norma fundamental.³⁷⁴

³⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 82.

³⁷⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 235-236.

³⁷¹ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001 p. 178.

³⁷² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 246-247.

³⁷³ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª Ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 62.

³⁷⁴ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 154-155.

Nesse momento, vale fazer uma ressalva. Esse trabalho acolhe, dentre outras premissas, boa parte da concepção kelseniana sobre a validade. Assim, é de se registrar que a validade de uma norma é sua específica existência.³⁷⁵

Segundo a natureza do fundamento da validade, Hans Kelsen³⁷⁶ distingue dois diferentes tipos de sistemas de normas: um tipo dinâmico e um tipo estático. No sistema estático, a validade de uma norma pode reconduzir a uma outra norma a cujo conteúdo pode ser subsumido o conteúdo das normas que formam o ordenamento. No sistema dinâmico, validade de uma norma consiste na atribuição de autoridade legislativa conferida por uma norma superior. Trata-se de regras que definem como serão produzidas as normas gerais e individuais.

Para Kelsen, o direito positivo é um sistema dinâmico. Isso significa dizer que, para o referido autor, ainda que uma norma não seja compatível, sob o aspecto estático, com a norma superior, ela será válida. Desta feita, caberá àquele que tem competência, sob o argumento da incompatibilidade de conteúdo da norma a ser atacada com a norma superior, retirar essa norma jurídica do sistema.³⁷⁷

Nesse contexto, pode-se dizer que, ainda que um Estado-membro, ao exercer sua competência, modifique (*i.e.*, amplie) um conceito de direito privado utilizado pela norma superior que lhe definiu poderes para instituir o tributo, essa norma jurídica é válida até que um outro enunciado, fundamentado na ordem estática (ou seja, no conteúdo da norma superior), revogue esta regra.

Com efeito, a validade das normas jurídicas serve para introduzir, modificar ou, até mesmo, expulsar outras normas do sistema. Afirma-se que uma regra, enquanto não ab-rogada por outra, continua a fazer parte do sistema e ser passível de incidir, revestindo-se, pois, de validade.³⁷⁸ Na prática, como se observa, a validade, sob o aspecto do sistema

³⁷⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1986. p. 315-316. Em sentido contrário, Pontes de Miranda costumava dividir o mundo jurídico em três planos. (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 96-97). Com o acontecimento da hipótese descrita no antecedente, *i.e.*, com a configuração ou concretização do suporte fático, a norma incide automática e infalivelmente, juridicizando o fato. Ao ser alvo da incidência normativa, o fato é transportado para o mundo jurídico, “ingressando no plano da existência”. Nesse plano, entram todos os fatos jurídicos (lícito ou ilícitos), sem maiores indagações, como, e.g., averiguações acerca de nulidades, anulabilidades ou possível ineficácia, isso porque o que importa nesse plano é apenas a “realidade da existência”. Ao adentrar no plano da existência, diz-se que, se o fato jurídico contém a vontade humana como elemento nuclear da parte antecedente, este terá que passar pelo plano da validade. Nesse momento, o direito fará uma peneira, a fim de analisar a presença de defeitos invalidantes nos fatos oriundos do plano da existência. Ou seja, nesse contexto, ao contrário do que se viria na concepção kelseniana, seria possível pensar em uma norma existente, mas não válida.

³⁷⁶ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 217-220.

³⁷⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 309.

³⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 82.

dinâmico, está intimamente ligada à noção de competência, que será melhor detalhada a seguir.

Em outro viés, Norberto Bobbio procurou instituir uma sistemática mesclando os dois tipos de sistema de validade. Segundo o autor, para averiguar se uma norma jurídica é válida, seria necessário realizar três operações: primeiro, analisar se a autoridade que produziu determinada norma tinha o poder jurídico para emaná-la; segundo, analisar se foi ab-rogada, ou seja, verificar se uma norma posterior a revogou; e terceiro, analisar se é incompatível com outras normas jurídicas do sistema, mais precisamente com uma norma jurídica superior.³⁷⁹

Todavia, esse estudo acredita que o fato de o conteúdo de uma norma inferior não se subsumir ao seu suposto fundamento de validade (na norma superior que definiu a competência) não implica invalidade automática. Para se chegar a tal conclusão e explicar melhor o assunto, faz-se necessário lembrar alguns pontos do marco teórico estabelecido no primeiro capítulo desse trabalho.

Partindo-se do paradigma do giro lingüístico, acredita-se que o direito é um sistema de linguagem, composto por unidades autônomas denominadas normas. Estas, como visto, não devem ser confundidas com o texto, pois são os juízos hipotéticos condicionais que são formados pela interpretação do aplicador a partir da leitura dos enunciados prescritivos. Nesse diapasão, nota-se que não existem normas pré-existentes no texto normativo e nem seria conveniente, pois, como dito no marco teórico, o direito também deve se adaptar às complexas mudanças sociais, econômicas, políticas que ocorrem diariamente na sociedade.

Conceber o direito como um sistema estático de normas acarretaria numa análise de um conjunto de normas como uma ordem já criada. Ocorre que a teoria da construção escalonada do direito implica uma análise da ordem jurídica numa perspectiva dinâmica.³⁸⁰ Nesse contexto, entendendo-se que o direito está em constante evolução – não só em razão das mudanças sociais, mas, sobretudo, pelo papel dos aplicadores do direito –, acredita-se que não é possível conceber aprioristicamente uma norma como inválida.

Por outro lado, há que se registrar ainda que a incidência normativa não é automática e infalível. Desse modo, para esse estudo, não é possível argumentar que uma norma que define competência incide automaticamente para determinar a invalidade de uma norma inferior em razão não subsunção de conteúdo. A incidência, também sendo construída por meio de uma linguagem, carece de uma atuação humana, que, no caso, consistirá numa

³⁷⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 3ª Ed. São Paulo: Edipro, 2005. p. 47.

³⁸⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 309.

interpretação do conteúdo da norma superior por um indivíduo competente que deverá instituir um novo instrumento normativo no sistema, a fim de retirar a suposta norma inválida.

Transportando essa idéia para o tema principal do trabalho, acredita-se que somente um indivíduo competente, por meio de um instrumento competente, poderá invalidar uma norma jurídica que ampliou um conceito de direito privado previsto numa norma constitucional que confere competência tributária.

3.2 Competência tributária: conceito e exercício

Assim como restou anotado no capítulo anterior, um complexo de normas jurídicas ordenadas e interligadas por um princípio unificador formam um sistema jurídico. Tal princípio, denominado de norma fundamental, apresenta-se como o fundamento de validade de todo sistema, visto que, levando-se em consideração que as normas estão dispostas numa hierarquia na qual cada uma tem seu fundamento de validade residente na norma superior e que a norma fundamental se encontra no topo da hierarquia, é ele que confere a legitimidade formal necessária ao poder constituinte para dar início à construção do ordenamento jurídico. Muito embora não se encontre dentro do sistema do direito positivo, é tido pela dogmática jurídica como um elemento normativo, desprovido de conteúdo, que apenas confere autoridade para normatizar, não estabelecendo, pois, o conteúdo suscetível de ser juridicizado.

A noção de sistema dinâmico, citado anteriormente, está intimamente ligada à idéia de competência. Trata-se, como anotou Hans Kelsen, de um poder jurídico conferido a um órgão legislativo ou judicial para criar normas jurídicas.³⁸¹ Para Tercio Ferraz Jr., é poder jurídico instituído pelo estatuto da pessoa jurídica a seus órgãos, ou seja, cuida-se de uma atribuição de poderes que, teoricamente, serão exercidos dentro de determinados limites.³⁸²

³⁸¹ Nesse caso, levando-se em consideração que a decisão judicial é uma norma jurídica concreta e individual, fruto da aplicação, por um órgão competente, de uma norma superior. Outrossim, pode-se dizer também que determinados órgãos administrativos possuem competência para criar normas individuais e concretas, tais como, v.g., o regulamento. No âmbito jurisdicional, apresenta-se mais como uma noção de limite ao poder jurisdicional (CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006. p. 98) do que como um poder para criar uma regra jurídica; muito embora também seja, na esfera legislativa, um limite. Assim anota-se que, em cada âmbito, é dada uma ênfase maior a diferentes aspectos do conceito de competência. De todo modo, O que não se pode olvidar é que, ao mesmo tempo em que é um poder, a competência também é um limite.

³⁸² FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001 p. 156-157. Importante, nesse momento, distinguir competência e capacidade. Ambas são formas de poder jurídico, *i.e.*, aptidão do sujeito para o exercício impositivo de condutas. Se tal exercício tiver como destinatário o próprio sujeito, fala-se em capacidade; se tiver terceiros, fala-se em competência. Enquanto a capacidade é poder que

Com apoio em Hans Kelsen³⁸³, Norberto Bobbio³⁸⁴ prelecionava que todas as fases da construção escalonada do direito são executivas e produtivas, à exceção da fase mais alta, fase somente produtiva – fase constituída apenas pela norma fundamental, e da fase mais baixa, constituída apenas de atos executivos.

Desta feita, na hierarquia da ordem jurídica, quando se observa de cima para baixo, verifica-se uma série de processos de produção jurídica; quando se olha de baixo para cima, nota-se uma série de atos de execução jurídica. Com efeito, *v.g.*, a criação de uma regra jurídica importa num ato de produção e execução jurídica: produção da regra em si e execução da regra superior. Desse modo, diz-se que a produção de uma regra é expressão de um poder conferido por uma norma superior, ao qual se dá o nome de competência.³⁸⁵

Via de regra, trata-se de regras dirigidas a entes públicos, *i.e.*, normas que atribuem um poder normativo a um determinado sujeito, definindo os limites de conteúdo e os moldes para a produção da nova regra. Nesses termos, ainda que se possa sustentar que a competência é um poder, não se pode olvidar que também é um limite. Nesse contexto, muitos autores³⁸⁶ ressaltam a importância da expressão “competência tributária”, em detrimento do “poder tributário”, já que, como cita Hugo de Brito Machado, essa última expressão poderia fornecer a idéia de um poder ilimitado. Com efeito, no Brasil, em virtude de uma série de normas constitucionais, não é possível se falar em poder absoluto de tributar; mas, apenas em competência tributária, limitada e disciplinada.

Já Cristiane Mendonça entende não ser possível empregar os termos “competência” e “poder” como sinônimos. Sob o prisma jurídico, trata-se de termos cujos conceitos são diferentes. Para a autora, o poder “[...] preexiste ao ordenamento jurídico-positivo”. Trata-se, pois, de um fenômeno social que antecede ao surgimento do direito. Já a competência seria um “[...] instituto jurídico que emerge regrado pelo direito”.³⁸⁷ Assim, enquanto o poder não sofre limitações, a competência já nasce limitada. Em suma, pode-se afirmar que a competência é, portanto, um instrumento para se limitar o poder.

qualquer pessoa tem, é utilizado pelo sujeito para obrigar o próprio e é transferível, a competência é poder intransferível conferido ao sujeito para dar formas às relações jurídicas de terceiros.

³⁸³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 246.

³⁸⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª Ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 48-55.

³⁸⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 3ª Ed. São Paulo: Edipro, 2005. p. 51.

³⁸⁶ Dentre eles, pode-se citar: CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 495 e MACHADO, Hugo de. **Curso de Direito Tributário**. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 283.

³⁸⁷ MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier latin, 2004. p. 39-40

Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho define que a competência legislativa é a autorização constitucional que os entes políticos recebem para criar regras jurídicas, construindo o ordenamento positivo.³⁸⁸ Segundo o autor, o estabelecimento de tais regras deve respeitar uma série de atos concatenados determinados por normas superiores, cujo conjunto é chamado de processo legislativo. Com efeito, nesses termos, mais uma vez, fica evidenciado que a regra que confere competência, por mais que se apresente *a priori* como uma norma que confere poder a um ente para legislar, na verdade se trata de disposição acerca dos limites do exercício de poderes.

Superando a fase de conceituação, indaga-se se a competência se restringe à atividade legislativa. Partindo-se do que foi dito acima, conclui-se que Paulo de Barros Carvalho entende que a competência se refere a uma atividade de natureza meramente legislativa. Do mesmo modo, Roque Antônio Carraza afirma que as normas que tratam de competência teriam um destinatário imediato, o legislador.³⁸⁹

Em linhas atrás, restou consignado que toda norma jurídica (com exceção da norma hipotética fundamental) representa o fundamento de validade de uma norma superior a esta. Nesse contexto, ao se criar uma norma N3, estar-se-ia aplicando uma norma N2, que, por sua vez, seria fruto da aplicação da N1. Em suma, todo processo de positivação do direito implicaria uma atividade de criação e execução do direito.³⁹⁰

Sob esse prisma, não restaria dúvida que o termo “competência” não poderia ser restrito à atividade legislativa, dado que, assim como na atividade promovida pelos legisladores, os aplicadores do direito também seriam criadores de regras jurídicas. De todo modo, em face da plurivocidade que a expressão “competência” detém no direito, o presente trabalho indica que pretende trabalhá-la sob o aspecto da atividade legislativa, haja vista que é nesse âmbito que questões como o limite da competência do ente federativo se desenvolve.

A competência legislativa tributária se manifesta, de fato, ao serem elaboradas as leis, em obediência as normas superiores existentes, nas esferas federal, estadual e municipal. Cumprido o curso do processo legislativo, o legislador institui textos de lei, que

³⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Competência Residual e Extraordinária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 669-671.

³⁸⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 487-489.

³⁹⁰ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 154-155. Vale ressaltar que essa afirmativa cabe duas exceções: no alto da hierarquia, não haverá processo de execução, mas apenas de criação. Assim como, na parte mais baixa do ordenamento, só haverá atividade de execução.

serão objeto de captação do aplicador, cuja função será capturar as suas significações e obter significações, que formarão as normas.³⁹¹

Vale dizer ainda que a Constituição não cria tributos; na verdade, ela apenas define competência para os entes federativos assim o fazer. Conquanto a *Carta Magna* disponha de vários elementos que permitam identificar o tributo, são os entes federativos, mediante o exercício da competência conferida pela Constituição, através do mecanismo formal (processo legislativo) disposto no mesmo documento normativo, que instituem tributos.³⁹²

Sobre o assunto, Cristiane Mendonça afirma que a competência legislativo-tributária abarca não só a função para instituir o tributo, mas também a autorização para alterá-los ou, até mesmo, para retirá-los do sistema. Com efeito, após a criação do tributo, os entes federativos continuarão autorizados a produzir novos enunciados destinados a alterar o produto legislado inicialmente, *i.e.*, enquanto vigente a norma constitucional que lhe conferiu competência.³⁹³

Ressalte-se que, conforme está disposto desnecessariamente no art. 6º do CTN, “a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei”. Ou seja, quem tem a competência para criar tributos, também tem para modificá-lo quantitativa ou qualitativamente, inclusive podendo extingui-lo (ao menos, em tese).

Outro ponto que merece destaque é a facultatividade do exercício desse poder. Isso significa que aquele ente para o qual a competência tributária será destinada, em regra, é permitido não exercê-la, ou fazê-la parcialmente³⁹⁴, mas não é permitido transferi-la para

³⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 152-153. Para o autor, como restou evidente no texto acima, as normas jurídicas são significações que a leitura do texto provoca no interior do intérprete. Adverte o autor, que, muitas vezes, um dispositivo não é capaz de demonstrar a norma jurídica, sendo necessário ao leitor fazer incursões em outros preceitos do sistema jurídico.

³⁹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 99.

³⁹³ MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier latin, 2004. p. 105-106

³⁹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 100-101. Importante consignar aqui que, em alguns casos, o exercício da competência tributária parece não ser facultativa, mas sim obrigatória, como, *v.g.*, no caso do ICMS, visto que um estado-membro só poderá conceder benefício fiscal quando o seu objetivo for promover o equilíbrio de desenvolvimento sócio-econômico entre regiões do país. Isenções do ICMS tendentes a agravar o desequilíbrio, como ensina Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 373), será inconstitucional. Além do mais, vale registrar que benefícios fiscais em sede de ICMS terão que ser aprovados pelo CONFAZ, em face do que dispõe a Lei Complementar n.º 24/1975 (ver nota de n.º 456). Nesse sentido, ressalte-se as palavras de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 264-247): [...] ”a facultatividade do exercício de competências tributárias como algo que não está presente em todos os casos”. Registre-se, por fim, que, ainda que haja legislação infraconstitucional (no caso, a Lei de responsabilidade fiscal – Lei Complementar n.º 101/2000) “[...] fixando o caráter obrigatório do

outros entes da federação, embora as atividades de arrecadação e fiscalização possam ser delegadas. Ademais, o não exercício da competência tributária não implica transferência a outra pessoa jurídica de direito público, conforme o art. 8º do CTN que, assim como o art. 6º, também é desnecessário, visto que, ao contrário fosse, estar-se-ia diante de uma evidente inconstitucionalidade consubstanciada numa violação ao pacto federativo.

No que se refere à estrutura lógica das normas constitucionais que definem as competências tributárias dos entes federativos, pode-se afirmar que o seu antecedente é composto enunciados que prevêm a pessoa política de direito interno, o território brasileiro e a condicionante de tempo. Já no conseqüente, encontram-se previstos quais serão os sujeitos da relação jurídico-tributária e o critério delimitador da autorização, cuja função, segundo Cristiane Mendonça, seria indicar os limites formais e materiais da autorização legislativa.³⁹⁵

Partindo-se da análise das estruturas lógicas das normas constitucionais que conferem competência tributária, conclui-se que tais regras têm a “[...] relevante função de delimitar – formal e substancialmente – a autorização conferida a determinados sujeitos de direito para a criação de normas jurídicas tributárias no ambiente sistêmico do direito positivo”.³⁹⁶

3.3 Competência tributária estadual

Ao se estudar o federalismo, restou consignado que, dentre os requisitos de validade do Estado Federal no direito brasileiro, estava a repartição de competência tributárias. De fato, não há como se dizer que a autonomia e a participação, por si só, são suficientes para garantir a existência do federalismo. Faz-se mister que a Constituição procure estabelecer meios para que as unidades federativas possam desenvolver suas atividades e manter todo o aparato estatal funcionando.

Certamente, a autonomia de um ente federativo exige que haja outorga de competências impositivas tributárias por parte da Constituição Federativo, pois, como já visto, trata-se de elemento chave na organização do Estado federal, visto que é por intermédio desse

exercício da competência legislativo-tributária, não há como sacar da tônica do sistema jurídico nacional a obrigatoriedade da competência em foco”. Desta forma, Cristiane Mendonça alinha-se a corrente que defende a facultatividade da competência legislativa, com exceção do ICMS, que, segundo a autora, é não possível se enquadrar nessa regra, pelas mesmas razões acima expostas. (MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier latin, 2004. p. 283).

³⁹⁵ MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier latin, 2004. p. 71.

³⁹⁶ MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier latin, 2004. p. 72.

“poder” que a unidade federativa, efetivamente, poderá gozar de foros de autonomia e, desta feita, não depender da boa vontade das outras unidades.

Ainda que fosse garantida ampla liberdade para governar seu território e possibilidade de participar nos processos de formação da decisão da União federal, isso de nada adiantaria se o ente federativo não tivesse meios para obter recursos para colocar toda sua estrutura em funcionamento. É nesse contexto, portanto, que surge a questão da repartição de competências tributárias.

No entanto, não basta que a Constituição distribua, de forma desordenada e sem critérios, as competências tributárias pelos entes federativos. Nesse passo, a ciência das finanças afirma que o ideal (do ponto de vista econômico) seria que as competências fossem distribuídas de maneira que os entes pudessem exercê-la da melhor forma, *i.e.*, da forma menos onerosa possível.

Nesse diapasão, ao Estado-membro foram designadas as competências tributárias para estabelecer taxas, contribuições de melhoria e impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços, transferência de bens em razão de *causa mortis*, doação e sobre a propriedade de veículos automotores. Dentre estes tributos, acredita-se que as grandes polêmicas giram em torno dos impostos, haja vista que, no que se refere aos demais, a competência não é privativa.

A literatura jurídica, de um modo geral, classifica as competências tributárias em privativa, residual e comum. A primeira diz respeito àquelas competências atribuídas com exclusividade para um determinado ente. As competências residuais seriam aquelas atinentes aos tributos que podem ser instituídos sobre materialidades não previstas na Constituição. Já as comuns seriam as competências atribuídas a todas as unidades federativas.³⁹⁷

Por força do art. 154, II, da Constituição Federal³⁹⁸, percebe-se que a competência tributária residual pertence à União. Além desta, destacam-se a competência para

³⁹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 95. Nesse contexto, Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 241) desconfia que apenas a União possui competências privativas. Nesse sentido, confira-se, “in verbis”: Tenho par Amim que a privatividade é insustentável, levando em conta disposição expressa da Lei das Leis, que, bem ou mal, é o padrão empírico para a emissão de proposições descritivas sobre o direito posto. A União está credenciada a legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre impostos ditos ‘extraordinários’, compreendidos ou não em sua competência tributária, consoante o que prescreve o art. 145, II. Dir-se-á que se trata de exceção, mas é o que basta para derrubar proposição afirmativa colocada em termos universais, de tal sorte que impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados à União. A privatividade fica reduzida, assim, à faixa de competência do Poder Público Federal”.

³⁹⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 154. A União poderá instituir: [...] I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

instituição dos empréstimos compulsórios (art. 148, I e II, da CF/88)³⁹⁹ e as competências para instituir as Contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, todas de exclusividade da União (art. 149, *caput*, da CF/88), com exceção das contribuições previstas para manutenção de regime próprio de previdência (art. 149, § 1º, da CF/88), que, dentro da classificação acima proposta, seria competência comum de todas as unidades federativas.⁴⁰⁰

Assim, restaria aos Estados-membros as competências comuns para a instituição das taxas e contribuições de melhoria⁴⁰¹, bem como as competências privativas para instituição de alguns impostos, tais como o ICMS, o IPVA e o ITCMD.⁴⁰²

No que se refere às competências comuns, percebe-se que se tratam de tributos, que, para serem exigidos, dependem de determinada atuação estatal, referível ao contribuinte. Nesses casos, o critério de partilha das competências se vincula a essa atuação, ou seja, quem a estiver desempenhando legitimamente tem competência para cobrar o tributo. Tais tributos são outorgados, pois, à competência das diversas pessoas políticas. Por exemplo, no caso de contribuição de melhoria relativa à obra estadual, caberá ao Estado-membro instituir o tributo.⁴⁰³

Já no que se refere aos tributos que não estão vinculados a uma atividade estatal, o critério de partilha se baseia nas “[...] tipificações de situações materiais”, ou seja, nos fatos geradores dos tributos.⁴⁰⁴ Vale ressaltar que é aqui que surgem os problemas a serem enfrentados por esse trabalho, haja vista que, na grande maioria das vezes, a Constituição

³⁹⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

⁴⁰⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

⁴⁰¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁴⁰² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.

⁴⁰³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 96-97.

⁴⁰⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 98

Federal, para traçar tais competências, utiliza-se de conceitos oriundos de outros ramos do direito, notadamente do direito privado.

Nesse diapasão, a Constituição Federal, ao conferir competência, *v.g.*, para um Estado-membro instituir o ICMS sobre a “circulação de mercadoria”, reporta o legislador à regra do direito comercial que define o significado do referido termo. Não adotar o significado do signo disposto naquele setor do sistema jurídico pode acarretar na criação de uma norma inconstitucional, haja vista que o legislador da norma tributária poderá estar, desse modo, ampliando o conceito e, conseqüentemente, a competência lhe atribuída pela norma superior.

Por mais que o legislador constituinte, ao distribuir a competência tributária dos entes federativos, tenha buscado não ser genérico ou sintético - ou seja, não deixar margens para conflitos de competência entre as unidades da federação -, há que se ressaltar que, em geral, os conceitos utilizados pelas regras constitucionais para definir os limites do poder tributário de cada um (*v.g.*, mercadoria, renda, produtos industrializados, propriedade etc.) não contêm um campo semântico restrito.

É daí, sem dúvidas, que surge a importância para o estudo, no primeiro capítulo, dos conceitos jurídicos. Perceba-se que, ao conferir competência legislativa para um determinado ente federativo, a norma superior delimita o conteúdo que deverá ser objeto de normatização da regra inferior. Via de regra, esse conteúdo está descrito através de termos que retratam significações, *i.e.*, conceitos. Portanto, para uma análise correta dos limites do conteúdo disposto numa norma superior definidora de competência, julga-se necessário um estudo acerca dos conceitos jurídicos, incluindo os conceitos extra-jurídicos e as definições jurídicas.

Por outro viés, como restará mais claro a seguir, faz-se mister destacar que, por força do art. 146, III, da CF/88, a União detém competência para instituir normas gerais em matéria tributária. Isso significaria, ao menos em tese, que caberia a tal unidade federativa, por meio de lei complementar, além de estipular regramentos acerca dos elementos formais da regra tributária (sujeito ativo, sujeito passivo etc.), especificar os limites dos conceitos previstos nas normas constitucionais que definem as competências tributárias de outros entes federativos. *A priori*, parece ser um poder inofensivo, mas, na prática, tal competência representa um canal aberto à União para interferir na competência dos demais entes e, desta feita, violar os princípios do Pacto federativo vigente no país.

Ao se definir um conceito previsto numa norma constitucional que define a competência tributária de um Estado-membro, certamente, a União estará restringindo a

competência tributária dessa unidade e, dessa forma, interferindo em sua autonomia. Nesse diapasão, torna-se imperioso estudar o alcance das normas gerais na esfera tributária.

3.4 Papel da União na elaboração dos conceitos de direito privado

3.4.1 Lei federal e lei nacional

Régis Fernandes de Oliveira⁴⁰⁵, ao realizar estudos sobre direito financeiro e federalismo, faz questão de ressaltar e traçar critérios para diferenciar as leis nacionais e as leis federais. Segundo o autor, as leis expedidas pelo Congresso Nacional que valem para todo o território nacional, incidindo sobre todas as pessoas que nele estejam e que sejam cumprimento obrigatório por todos os entes federativos devem ser denominadas leis nacionais. Já as leis federais seriam aquelas que, muito embora sejam instituídas pela mesma “Casa das Leis”, apenas alcançariam as pessoas vinculadas à União, não atingindo, portanto, as demais entidades federadas.

Sobre o assunto, Ricardo Lobo Torres preleciona:

Quando a lei federal tem por objetivo regular matéria de interesse comum da União, dos Estados e dos Municípios recebe a denominação de lei nacional. O Código tributário nacional e a Lei 4.320/64, sobre a atividade financeira são os melhores exemplos.⁴⁰⁶

O Estatuto dos funcionários públicos civis da União seria um exemplo de lei federal, *i.e.*, que teria seu âmbito de incidência limitado àqueles que mantêm vínculo funcional estatutário com a União. Por outro lado, o Código Civil, o Código Penal ou o Código de Processo Penal seriam tidos como leis nacionais, haja vista que poderiam incidir sobre todas as unidades federativas e todos os indivíduos (regra geral) que estiverem no País.

Nesse contexto, faz-se mister lembrar do que disse Hans Kelsen sobre o Estado federal. Para definir tal forma de Estado, o autor estabelece o critério do âmbito de validade das normas. Desse modo, num Estado descentralizado parcialmente, como é o Brasil, existiriam duas esferas coexistentes de validade: uma nacional e uma estadual.⁴⁰⁷ Ademais, vale destacar que não há hierarquia entre as leis citadas. Na verdade, como prelecionou

⁴⁰⁵ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 82-83.

⁴⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito financeiro e tributário**. 17ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 140.

⁴⁰⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 347-349.

Kelsen, trata-se apenas de uma divisão da seara de validade, ou seja, “cada qual tem seu campo próprio de conteúdo e incidência”⁴⁰⁸.

Desse modo, o critério para distinção entre as referidas leis decorre do aspecto pessoal de validade. Vale ressaltar que se equivocam aqueles que pensam que toda lei complementar é nacional, e toda lei ordinária é federal. Na verdade, “não é o fato de ser complementar ou ordinária que revela a sua característica nacional ou federal”, mas sim o destinatário da norma.⁴⁰⁹

Em geral, o conteúdo da lei nacional é diferente daquele constante na lei federal, haja vista que aquele, de um modo geral, tem por função uniformizar conceitos, com vistas a conferir equilíbrio ao Pacto Federativo.⁴¹⁰ Desse modo, acredita-se que a lei nacional tem como conteúdo as normas gerais, que seriam “[...] enunciados prescritivos de caráter geral, emitidas pela União e destinadas às ordens parciais”, cuja função seria fazer com que as demais unidades federativas legissem de maneira unificada.⁴¹¹

3.4.2 Normas gerais em matéria tributária

Segundo Norberto Bobbio, muitas são as possibilidades de se distinguir as normas jurídicas. A depender do critério, têm-se distinções sobre o conteúdo, sobre o procedimento, sobre o destinatário, dentre outras. Ocorre que, antes de se avançar ainda mais no trato dos conceitos de direito privado presentes nas normas tributárias, faz-se necessário conceituar as normas gerais.

Para se definir tal espécie normativa, Bobbio analisa a diferenciação entre normas gerais e singulares. A fim de chegar a essa distinção, o autor italiano parte de uma distinção elementar nos trabalhos de lógica, qual seja: as proposições universais e as proposições singulares.⁴¹²

Segundo Alaôr Caffé Alves, essa distinção é realizada de acordo com o critério da quantidade, ou seja, “[...] quando resulta da maior ou menor extensão do conceito-sujeito da proposição”. Desse modo, pode-se dizer que as proposições universais seriam aquelas proposições que tomam o objeto em toda sua extensão. Já as singulares, seriam aquelas

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 83.

⁴⁰⁹ REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. p. 122

⁴¹⁰ REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. p. 122

⁴¹¹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 179

⁴¹² BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 3ª Ed. São Paulo: Edipro, 2005. p. 178.

proposições que se estenderiam a apenas um indivíduo e não pode sofrer diminuição sem ser suprimida.⁴¹³

Para Bobbio, toda norma jurídica é formada por dois elementos constitutivos e imprescindíveis: o destinatário e o objeto da prescrição. Segundo o autor, por mais simples que seja regra jurídica, sempre será possível identificar um sujeito ao qual a norma se destina e uma ação prescrita. Nesse contexto, tanto o destinatário, quanto o objeto da norma podem aparecer sob a forma universal ou singular. Assim, não só duas categorias normativas surgiram, mas sim quatro: prescrições com sujeito singular, com sujeito universal, com objeto singular e com objeto universal.⁴¹⁴

Perceba-se que as normas gerais, na seara tributária, não instituem tributos nem se dirigem especificamente a um ente federativo. Na verdade, trata-se de um corpo de regras cuja função, teoricamente, seria uniformizar o exercício da competência tributária dentro de todas as unidades federativas no país. De um modo geral, afirma-se que caberá à União estabelecer as normas gerais tributárias, ainda que, na Constituição Federal, seja possível identificá-las.

A bem da verdade, como alerta Luciano Amaro, a lei complementar, no que se refere às normas gerais de direito tributário, apenas deve buscar o grau de detalhamento dos modelos de tributação instituídos pela Constituição Federal. Nesse diapasão, enquanto a Constituição traça o perfil dos tributos (apresentando critérios para se identificar a materialidade sobre a qual o tributo a ser instituído deverá incidir), a lei complementar deverá adensar nesses traços, preparando o arquétipo que, em tese, deverá ser utilizado pela lei ordinária.⁴¹⁵

À propósito, no que se refere às normas gerais na esfera tributária, vale frisar que, por força do conteúdo do artigo 146 da Constituição Federal, diz-se que caberá à União instituir tais normas no subsistema tributário por meio de lei complementar.

Sobre as leis complementares, Luciano Amaro as definem como sendo “aquela que se destina a desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição”.⁴¹⁶ Trata-se de uma lei que tem por função, designada pela própria Constituição, cuidar de matérias que a Carta Magna elege como mais importantes, de modo que, para tanto, deve ser objeto de cuidados de uma lei que reclama um *quorum* especial de aprovação e revogação.

⁴¹³ ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica. Pensamento formal e argumentação**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 204-241.

⁴¹⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 3ª Ed. São Paulo: Edipro, 2005. p. 179.

⁴¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 168-169.

⁴¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 167.

As leis complementares surgiram no ordenamento jurídico brasileiro na Constituição de 1967. Na época, a Carta magna dispunha que caberiam às leis complementares a missão de “complementar” a disciplina constitucional de certas matérias indicadas pela Constituição.⁴¹⁷ José Afonso da Silva define lei complementar como sendo todas as leis que completam a Constituição, tornando plenamente eficazes os seus dispositivos, ou desenvolvendo os princípios nela contidos.⁴¹⁸

Entretanto, note-se que, em determinados casos, a CF/88, visando a que determinadas figuras tributárias fossem criadas mediante uma aprovação mais representativa, estabeleceu que certos tributos só poderiam ser instituídos mediante lei complementar, como, v.g., ocorre com o imposto sobre grandes fortunas (IGF). Nesse caso, a referida espécie legislativa teria nome, mas não a natureza de lei complementar⁴¹⁹.

Para Paulo de Barros Carvalho⁴²⁰, trata-se a lei complementar de espécie normativa que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao *quorum* qualificado do art. 69 da CF/88. Assim, pode-se afirmar que, independentemente da natureza da matéria a ser tratada, a lei complementar será tida como tal quando a Constituição assim determinar: seja cuidando de matérias que, pela sua natureza, devem ser reguladas por essa espécie, seja regulamentando assuntos merecedores de tratamento por lei ordinária.

Ao se falar dos conceitos jurídicos no primeiro capítulo desse trabalho, o estudo demonstrou que alguns termos não possuem uma referência material; ou seja, seria o que Alf Ross chamou de *Tû-Tû*.

Acredita-se, desta feita, que muitas palavras utilizadas pela linguagem jurídica possuem as mesmas características do termo *Tû-Tû*, ou seja, são expressões desprovidas de significado – sem referência semântica – e apenas servem a um propósito. Dentro deste grupo de termos, nota-se a expressão “lei complementar”.

Ao se comparar a lei complementar à *Tû-Tû*, pretende-se demonstrar que os conceitos instituídos para essa espécie normativa são, em geral, tautológicos, haja vista que não é possível encontrar, no ordenamento jurídico, uma uniformidade com relação à natureza da matéria por ela tratada. Portanto, conquanto, em regra, tenha por função “complementar” a constituição, deve ser identificada em razão do procedimento específico determinado pela

⁴¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 167-168.

⁴¹⁸ SILVA, José Afonso, **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 228.

⁴¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 170.

⁴²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 227.

Carta Magna (como instrumento), e não em virtude do seu conteúdo, visto que nem sempre a lei complementar “complementa” algo.

De todo modo, ainda que conscientes da impossibilidade, *a priori*, de se definir a lei complementar em razão do seu conteúdo, é permitido dizer que, na esfera tributária, sua função é mais clara. Nesse contexto, citem-se as palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi:

As normas gerais de direito tributário são sobrenormas que, dirigidas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções de certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do Sistema Tributário Nacional, em consonância com princípios e limites impostos pela Constituição Federal.⁴²¹

O artigo 24 e seus incisos, da CF/88, definem a competência concorrente entre os entes federativos no que se refere a legislar sobre uma série de matérias, incluindo naquele rol, o direito tributário. Nesse âmbito, a competência para legislar sobre regras gerais seria da União, não se excluindo a competência suplementar dos outros entes.

Na esfera tributária, a Constituição Federal, além do dispositivo mencionado acima, apresenta outro dispositivo que dispendo sobre as normas gerais. Trata-se, pois, do art. 146 da CF/88. Confira-se abaixo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.⁴²²

Ao se interpretar os enunciados prescritivos acima citados, duas teorias despontam para explicar a amplitude do papel da União no que se refere à produção das normas gerais, quais sejam: teorias dicotômica e tricotômica.

⁴²¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000. P. 87.

⁴²² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 146 e incisos (acima citados).

Sob a ótica da corrente doutrinária denominada de tricotômica, caberia à lei complementar, na seara tributária, estabelecer normas gerais, dispor sobre conflitos de competência entre os entes federativos em matéria tributária e regular as limitações ao poder de tributar, além de outras atribuições, tais como a instituição de um regime único de arrecadação de tributos⁴²³ e o estabelecimento de critérios especiais de tributação.⁴²⁴

Já os autores filiados à corrente dicotômica, capitaneada por Paulo de Barros Carvalho⁴²⁵, afirmam que, na esfera tributária, tratam-se as referidas normas gerais de “normas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Arremata o autor, com relação à indagação se pode o legislador definir um tributo e suas espécies: “Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência”. Poderá até modificar a base de cálculo e os contribuintes de um determinado imposto, desde que o faça para dispor sobre conflitos. Enfim, toda e qualquer norma geral de direito tributário sempre deveria ter por postulado a solução de conflitos de competência ou a regulamentação dos limites ao poder de tributar.

Independentemente da corrente que for acolhida, impende ressaltar as palavras de Cristiane Mendonça sobre o assunto:

Apenas será lícita a ação legislativo-tributária, se houver observância dos estreitos limites alinhavados no fundamento jurídico-positivo de validade do sistema: a Constituição. Caso contrário, a atuação legislativa sotoposta à ordem constitucional apresentará mácula por extrapolar os limites cravados pelo legislador constituinte. Configurar-se-á inconstitucional e não poderá, seja a que pretexto for, vincular as pessoas políticas tributantes.⁴²⁶

Com isso, a autora capixaba quer demonstrar que poucas foram as vezes que a CF/88 delegou a órgãos legiferantes a tarefa de instituir enunciados complementares à Constituição em matéria tributária. Desta feita, a interpretação dessas hipóteses deve ser efetuada de forma restritiva, porquanto a CF/88 é “[...] o habitat natural das competências”.⁴²⁷

⁴²³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 146, Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes..

⁴²⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

⁴²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 232.

⁴²⁶ MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier latin, 2004. p. 190.

⁴²⁷ MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier latin, 2004. p. 190

Nos tópicos subseqüentes, o trabalho voltará a tratar esse assunto, instante em que se discutirá acerca das possibilidades da referida lei complementar modificar conceitos presentes na Constituição.

3.4.3 Teoria tricotômica

Como foi visto acima, segundo a doutrina tricotômica, corrente acatada pela jurisprudência, estabelece o art. 146 da CF/88 que caberá a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos; regular as limitações ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais de direito tributário. Em geral, todas as diretrizes do Sistema Tributário Nacional se encontram na própria Constituição. O papel da lei complementar, nesse caso, como aduz Luciano Amaro⁴²⁸, é aumentar o grau de “detalhamento” dos modelos de tributação criados pela Carta Magna. Nesse sentido, arremata o autor: “[...] a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, a qual compete instituir o tributo”.⁴²⁹

Tal corrente é fruto de uma interpretação literal do art. 146 da Constituição Federal. Ocorre que tal proposta hermenêutica, para alguns setores da doutrina, parece ser uma ameaça ao pacto federativo, visto que estabeleceria amplos poderes à União, que, ao exercitá-los, poderia invadir as esferas de outras unidades federativas.⁴³⁰

Para a presente corrente, a lei complementar, em vez de duas funções, possuem três, quais sejam: estabelecer normas gerais, dispor sobre conflitos de competência e sobre limitações ao poder de tributar.⁴³¹ Autores como Luciano Amaro afirmam que (não bastasse o legislador constituinte ter disposto de regras de competência tão exaustivamente) caberia à União, mediante a edição da aludida espécie normativa, especificar, ainda mais, o conteúdo disposto nas normas superiores. Com efeito, trata-se de um verdadeiro “cheque em branco” conferido a União para definir a competência tributária de outros entes, o que, aparentemente, põe em risco o equilíbrio necessário para a existência do pacto federativo.

⁴²⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 168.

⁴²⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 169.

⁴³⁰ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 162-163.

⁴³¹ AMARAL. Antônio Carlos Rodrigues. **Lei complementar. Curso de Direito Tributário**. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 85.

3.4.4 Teoria dicotômica

Segundo críticas de Paulo de Barros Carvalho, o legislador constitucional, nos moldes apresentados pela corrente tricotômica, teria preceituado que toda matéria da legislação tributária estaria na esfera da competência da lei complementar. O autor afirma ainda que o legislador constitucional, após o minucioso trabalho de delimitar a competência tributária de cada ente federativo, “torna tudo supérfluo”, haja vista que põe, na mão do legislador da lei apontada, amplos poderes para regrar o conteúdo das normas definidoras de competência da União, dos Estados-membros, do DF e dos Municípios.⁴³²

O mencionado professor paulista argumenta que as normas gerais de direito tributário, do modo como estão colocadas na competência na CF/88 para estabelecê-las, torna-se um canal livre de interferência da União nos interesses dos demais entes federativos. Muito embora a lei complementar possua natureza de lei nacional, a União acaba por auferir autoridade para modificar conceitos jurídicos presentes em normas constitucionais definidoras de competência, o que poderia gerar uma diminuição do conteúdo da norma superior que confere autoridade para um órgão instituir uma determinada regra. Tudo isso em uma manifesta violação ao pacto federativo.

Vale lembrar, nesse momento, que não há uma hierarquia entre os entes da federação. Como diz Régis Fernandes⁴³³, não existe hierarquia entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios e cada unidade federativa é autônoma, dentro das atribuições conferidas pela Constituição. Portanto, qualquer ato de superioridade da União perante os outros entes configura uma transgressão ao princípio federativo.

Nesse contexto, as normas gerais em matéria tributária, na perspectiva de Paulo de Barros Carvalho, ganham um conceito mais restrito, já que seriam “normas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Nesse termos, sobre a possibilidade de o legislador poder definir um tributo e suas espécies, o autor argumenta que isso só poderá ocorrer desde que seja para dirimir conflitos de competência ou regulamentar os limites ao poder de tributar. Com efeito, o legislador nacional complementar até poderia mexer na base de cálculo e nos contribuintes de um determinado imposto, desde que o faça sob a égide dos dois objetivos citados.

⁴³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 225.

⁴³³ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 30.

Enfim, toda e qualquer norma geral de direito tributário, para a corrente dicotômica, sempre deveria ter por postulado a solução de conflitos de competência ou a necessidade de regulamentação dos limites do poder de tributar. Desse modo, acredita-se que o professor paulista encontrou uma solução que consegue preservar o pacto federativo e a autonomia de todos os entes federativos.⁴³⁴

3.4.5 Competência da União para legislar sobre direito privado

Não restam dúvidas que o exercício da competência prevista pelo art. 146 da CF/88 representa um livre canal para interferência da União na competência tributária constitucionalmente prevista para outros entes federativos. Nesse sentido, definir um conceito como *mercadoria* pode representar, além de uma violação às normas superiores que definiram competência, uma afronta ao Pacto federativo.

Ocorre que, ao que parece, esse não é o caminho para a União ferir o Estado Federal. Nesses termos, note-se que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 22, I⁴³⁵, possibilita à União legislar sobre direito privado. Nesse ponto, percebe-se que, ao produzir novos enunciados prescritivos com novas definições para termos presentes em normas constitucionais que definem competência tributária de outros entes, a União, apesar de ter exercitado regularmente um poder que lhe foi conferido constitucionalmente, poderá estar trazendo desequilíbrios à repartição de competência e, conseqüentemente, ao pacto federativo.

Até que ponto a mudança nos Códigos civil ou comercial podem interferir no arquétipo de distribuição de competências tributárias? Imagina-se que, adotando-se a questão da repartição de competências tributárias como requisito de validade do pacto federativo, uma mudança abrupta do significado de conceitos de direito privado que servem para consubstanciar as normas constitucionais que conferem competência pode consistir numa violação ao pacto federativo.

De fato, apresentar uma definição restrita no Código comercial para o termo “mercadoria” ou modificar a definição de “doação” no Código civil pode acarretar em graves prejuízos para os Estados-membros, que, indubitavelmente, poderão ter suas competências tributárias restringidas. Nesse contexto, indaga-se até que ponto o Princípio federativo deve influenciar no exercício da competência prevista pelo art. 22, I, da CF/88.

⁴³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 232.

⁴³⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

Em outras palavras, valendo-se do arquétipo interpretativo de Paulo de Barros Carvalho, acredita-se que o legislador federal, neste caso, ao exercer tal competência sem se atentar para os ditames do Pacto federativo vigente no país, *a priori*, estará estacionando no plano do S3 do processo gerador de sentido, olvidando, assim, o plano do S4. Vale ressaltar que esse assunto voltará a ser analisado, de forma definitiva, no último capítulo do trabalho.

3.5 Abordagem crítica: exercício da competência e possíveis violações ao pacto federativo

Já alertava o Professor Paulo de Barros Carvalho sobre a dificuldade de se identificar os limites da matéria que interessa ao estudo do direito tributário, ante o contexto de necessidade de se reconhecer a unidade do sistema jurídico, com foi visto anteriormente.⁴³⁶

Assim como foi estudado anteriormente, as normas jurídicas são válidas porque mantêm relações de pertinência com um determinado ordenamento jurídico. O direito é um sistema eminentemente dinâmico, cujas regras definem quais os moldes, o conteúdo e a autoridade competente para instituir uma nova norma jurídica. Nesse diapasão, torna-se impossível, portanto, estudar uma regra de forma isolada, haja vista que cada uma delas é resultado da aplicação de uma outra e, assim, sucessivamente até se chegar à norma fundamental.

No entanto, mesmo ante a evidente e inegável unidade do ordenamento, o direito tributário ganhou foros de autonomia. Há quem diga que esse fato se deu em virtude do grande desenvolvimento de sua disciplina. Desta feita, autores começaram a defender a idéia de um direito tributário autônomo, inclusive com autoridade para modificar conceitos ou definições de outros ramos jurídicos⁴³⁷ - idéia ironizada por Sacha Calmon Navarro Coelho que, por sua vez, crítica tais correntes, afirmando que determinados autores se comprazem em dizer que o seu direito é mais importante que os demais.⁴³⁸

Sobre o assunto, Luciano Amaro afirma que o problema da autonomia de um determinado ramo do direito está ligado “às reais ou supostas especificidades ou propriedades de um dado conjunto de normas jurídicas, que possam distingui-lo dos demais setores do direito”.⁴³⁹ Já para Alfredo Becker⁴⁴⁰, boa parte dos problemas apresentados com relação à

⁴³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 11.

⁴³⁷ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003. p. 73.

⁴³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 31.

⁴³⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 06.

questão da autonomia se dá em virtude do mau uso do termo. Para o autor, o verdadeiro sentido da palavra “autonomia” seria o poder conferido ao estado de criar direito positivo, não subsistindo, assim, autonomia ao direito tributário, visto que, para criar suas normas, bastar-se-ia apenas continuar a ser jurídico, exercendo a competência conferida pelas normas superiores.

Acredita-se que tais discussões, em geral, não ocorrem em razão da necessidade de um ramo jurídico instituir suas próprias normas (como disse Becker, não há porque falar em autonomia quando, ao direito tributário, é conferido competência para instituir suas normas), mas sim pela seguinte indagação: o legislador, ao instituir normas de direito tributário, poderá modificar conceitos de outros ramos do direito?

Descreve Heleno Tôrres que, em meados do século XIX, encontrava-se em grande efervescência a doutrina que sustentava a teoria de que o direito tributário deveria se submeter aos princípios gerais do direito, que, nesse tempo, eram os mesmos do direito civil. Tratava-se de corrente ligada ao liberalismo que, ao defender a submissão do direito tributário ao direito civil, buscava garantir à liberdade e segurança dos indivíduos. Dentre os objetivos da doutrina, estava o de empregar termos e conceitos do direito privado, de forma equivalente, no direito tributário. Na prática, a “Teoria do primado do direito civil” buscava garantir a liberdade dos sujeitos na constituição de qualquer negócio jurídico.⁴⁴¹

Por outro lado, haveria também aqueles que defendiam que, ao direito tributário, seria reservada a possibilidade de criar ou alterar institutos, conceitos e formas do direito privado, já que essa disciplina colhe situações econômicas, as quais já foram objeto de tratamento jurídico por outros ramos do direito.⁴⁴² Nesse contexto, o direito tributário possuiria plena autonomia para modificar conceitos de outros ramos do direito privado, só havendo prevalência da significação de origem quando o legislador tributário não houvesse disposto de modo diferente. Argumentações desse jaez, diga-se de passagem, deram origem ao método da interpretação econômica⁴⁴³, repudiada por vários autores⁴⁴⁴.

⁴⁴⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 31-37. Para o autor, a palavra autonomia não é própria do direito, de modo que, ao ser introduzida na doutrina jurídica, assumiu inúmeras significações.

⁴⁴¹ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003. p. 48-51.

⁴⁴² TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003. p. 73.

⁴⁴³ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4ª Ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. Defendia Rubens Gomes de Souza que os fatos jurídicos *latu sensu* deveriam ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos e não de acordo com a sua forma jurídica (p. 79). Cuida-se, portanto, de teoria que desconsiderava conceitos e formas adotadas pelo direito privado num negócio jurídico, tornando relevante para o direito tributário apenas os aspectos econômicos da relação. Amílcar de Araújo Falcão, *op. cit.*, defensor da referida metodologia de interpretação aduz que o legislador, ao instituir uma norma jurídica tributária, indica fatos que, pelo seu acontecimento, darão origem a obrigação tributária. Tais fatos são sempre considerados pelo

Ocorre que, assim como visto anteriormente, os autores que se aventuraram em estudos acerca dos conceitos de direito privado no direito tributário se limitaram a tratar o assunto sob o enfoque da teoria da linguagem, esquecendo-se da necessidade de se estudar as (im)possibilidades de modificação da competência tributária a partir de uma alteração de sentido ou delimitação desses conceitos e, sobretudo, os impactos na Federação.

O fato é que, ao discriminar as competências tributárias de cada Unidade federativa, a Constituição se valeu, muitas vezes, de conceitos de direito privado para delimitar as materialidades que poderiam ser alvos da tributação. Ocorre que, a depender da interpretação que for conferida a esses conceitos pelos entes tributantes, o pacto federativo poderá ser violado – haja vista que o quadro de competências tributárias certamente sofrerá alterações. Nesse contexto, indaga-se até que ponto poderia o Estado-membro modificar um conceito de direito privado.

Por outro lado, são nítidas as possibilidades de a União, por meio do exercício de suas competências legislativas, interferir no conteúdo das competências legislativas tributárias dos outros entes federativos. Com efeito, tal ente, além de ter competência para

seu conteúdo econômico, de sorte que aquilo que o direito privado configurou como um ato jurídico, para o direito tributário é um mero fato. O autor destoa do que já fora apresentado nesse trabalho, sobretudo no que concerne a unidade do sistema jurídico. Muito embora reconheça o direito como um todo incidível, Amílcar Falcão desconsidera essa premissa e parte do pressuposto de que os fins do direito tributário devem ser realizados a qualquer custo. Se, sobre um determinado fato, já incidiu uma norma jurídica, não há como um determinado ramo do direito desconsiderar a juridicidade daquele fato, visto que, conquanto, sobre esse, tenha incidido apenas uma regra jurídica, é possível afirmar que, na construção daquele fato jurídico, toda a ordem jurídica também ali se faz presente. Ou seja, a norma incidente é fruto da aplicação de outras normas superiores, inclusive da norma fundamental (reconhecida dogmaticamente), que confere unidade e unicidade ao sistema. O fato é que a tese da interpretação econômica, mesmo não se coadunando com a unidade do sistema jurídico, exerceu influência no Sistema Tributário Nacional, mais precisamente no que concerne à norma presente no art. 116, parágrafo único, do CTN (Norma anti-elusão) que dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular fato gerador de tributo. Ademais, faz-mister citar a advertência de Heleno Tôrres (TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003. p. 217-218): [...] “o que não se justifica é o aplicador do direito, sob a alegação de atender reclamos de elevada magnitude, como dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva, pretender superar a legalidade ou integrar o ordenamento sem permissão legal, qualificando fatos jurídicos como tributáveis, quando a lei não o tenha feito, numa espécie de busca da verdade real, apenas com propósito de cunho arrecadatório, sem fundamento concreto que o autorize”. Entende-se, portanto, que o aplicador, em regra, não pode subjugar a hipótese de incidência de uma lei para instituir uma obrigação tributária sobre um fato econômico, só podendo assim fazê-lo, excepcionalmente, quando restar constatado a intenção do agente de dissimular a ocorrência dessa hipótese.

⁴⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 224. O autor cita vários autores brasileiros contrários ao método da interpretação econômica, v.g., Antônio Roberto Sampaio Dória, Gilberto de Ulhôa Canto, Francisco Bilac Pinto e Alfredo Augusto Becker. Esse último (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 130), cita que a doutrina da interpretação da norma tributária conforme a realidade econômica destrói a certeza e a praticabilidade do direito tributário, porquanto importa na inversão da fenomenologia jurídica e devasta o que há de jurídico dentro do direito. Sustenta ainda que o legislador, ao criar o direito tributário, deve, objetivando conferir praticabilidade e certeza ao direito, transfigurar o dado obtido de outros sistemas sociais (matéria-prima do direito), de modo que esse processo não poderia ser revisto pelo intérprete (p. 80), sob o pretexto de melhor adequação à realidade.

legislar sobre normas gerais em matéria tributária, também tem permissão para legislar sobre direito privado e seus conceitos.

Em face da crise do federalismo no país e do atual contexto político-tributário, no qual a União goza de diversos privilégios em detrimento dos outros entes federativos, o tema merece ser alvo de debate. Com efeito, o atual contexto do federalismo no Brasil, das limitações das competências tributárias do Estado-membro e da competência “ilimitada” da União clama por uma análise do assunto sob um enfoque diferente, no qual a autonomia e a isonomia de todas as unidades federativas fiquem asseguradas.

4 PACTO FEDERATIVO, EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO

4.1 Considerações gerais

Enfim, o trabalho chegou ao último capítulo. No caminho, procurou-se analisar questões que se mostraram importantes para o deslinde do problema proposto, notadamente no que se refere à unidade do sistema jurídico e a hierarquia do ordenamento, ao pacto federativo e aos conceitos jurídicos.

Um dos problemas a ser enfrentado, quando se indaga da possibilidade de modificação de conceitos de outros ramos do direito pela lei tributária, é a questão da falsa autonomia de um determinado setor do sistema do direito positivo em relação aos demais.

Para tanto, avaliou-se como relevante um estudo acerca do sistema jurídico, da sua unidade e das implicações que tal estudo traria para o assunto. Com efeito, o sistema do direito não é um mero agregado de enunciados, mas sim um conjunto ordenado de proposições prescritivas válidas (validade que é aferida na medida em que uma norma é confrontada com todo o sistema) dispostas em uma estrutura homogênea.

E por falar em sistema, nunca é demais lembrar que o trabalho (assim como devidamente explanado no primeiro capítulo) adota o paradigma do giro lingüístico como marco teórico para seu desenvolvimento. Dessa forma, acredita-se que o direito não seria mais construído num plano metafísico, no qual uma essência deveria servir de objetivo ao jurista (tal como a vontade da lei e a vontade do legislador); mas sim construído através de uma linguagem que institui sua própria realidade.

Desta feita, o direito é um sistema lingüístico composto por unidades denominadas normas. Estas seriam o sentido extraído pelo intérprete autêntico a partir da interpretação dos enunciados prescritivos dispostos nos textos. Vale lembrar, nesses termos, que a norma seria uma proposição, *i.e.*, um juízo com um mínimo de sentido deôntico, construída pelo aplicador sobre as bases de uma estrutura lógica mínima.

Diferentemente das ciências causais, o direito possui sua própria linguagem regida sob uma lógica peculiar. Ao contrário de tais ciências e da ciência do direito, muito embora o direito positivo também seja um sistema, este não serve para descrever uma realidade, mas sim para reger condutas, *i.e.*, para prescrever comportamentos. Assim, por não ter a função de descrever a realidade, diz-se que o direito não se confunde com essa.

Explicando melhor, o que se diz é que o direito positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas num determinado país. À ciência do direito caberia descrever esse

complexo, demonstrando sua hierarquia e conteúdo de significação, estando assim, ambas revestidas numa camada lingüística. O direito positivo se apresenta como um plexo de proposições prescritivas destinadas a regular o comportamento humano; diferente da ciência do direito que, tendo o direito positivo como objeto de estudo, elabora proposições descritivas acerca do seu estudo. Assim, a ciência do direito se apresenta como uma sobrelinguagem em relação à linguagem do direito positivo, já que a descreve, transmitindo informações a respeito de sua composição.

Nesse contexto, afirma-se que o sistema de direito positivo e o sistema da ciência do direito são regidos por lógicas diferentes. Enquanto o primeiro seria estruturado sob uma lógica deôntica, a ciência do direito seria por uma lógica apofântica. Desta feita, às prescrições do direito positivo cabe o atributo da validade/invalidade e, à ciência do direito, o da verdade/falsidade.

Direito e ciência, desta forma, não se confundem, não obstante, como afirmou Lourival Vilanova, o conteúdo desta segunda seja incorporado ao primeiro em um processo dialético intérmino. De fato, o direito é um sistema operacionalmente fechado, mas não se pode olvidar que o mesmo possui aberturas à cognição, fendas tais possibilitadas pela textura dos textos normativos, necessárias, diga-se de passagem, para adaptação do direito às constantes mudanças sociais.

Voltando-se á questão da norma jurídica, nunca é demais lembrar que, além de ser fruto da interpretação do aplicador, não há como precisar a quantidade de enunciados prescritivos que serão utilizados para formação de um juízo com um mínimo de sentido deôntico. Com efeito, é quase impossível determinar, de antemão, o número de enunciados prescritivos que serão necessários para formar o conteúdo que preencherá a estrutura lógica (antecedente – conseqüente) da norma jurídica.

Enunciados prescritivos e normas jurídicas não se confundem. Os primeiros são frases soltas, expressões sem sentido consubstanciadas em estruturas também carentes de sentido, ou seja, podem até conter um sentido prescricional, mas não encerram uma unidade completa de significação. Já as normas jurídicas são o fruto da conjugação de enunciados prescritivos, que, juntos, formam uma unidade de significação deôntica completa.

Ante esse contexto, Paulo de Barros Carvalho apresenta ao mundo jurídico um modelo de construção de sentido, o qual poderia ser aplicado em qualquer ramo do direito. Partindo-se do pressuposto que, muitas vezes, a leitura de apenas um dispositivo não é suficiente para a construção da norma jurídica, o autor sustenta que, no processo de criação da

norma jurídica, o intérprete deverá caminhar por quatro planos, denominados de S1, S2, S3 e S4.

É exatamente nesse momento que surge a proposta inovadora do trabalho. Assim como já ressaltado em diversos momentos anteriores, o objetivo é realizar um estudo acerca das normas superiores que definem as competências dos Estados-membros, bem como do seu exercício, dando enfoque à questão da interpretação dos conceitos de direito privado presentes nessas regras.

É um tema clássico, sem dúvidas. Ocorre que, a partir da leitura de obras sobre o tema, constatou-se que um aspecto que seria extremamente importante para o estudo do assunto, foi, por vezes, esquecido. Em outras palavras, na interpretação conferida pela doutrina às normas constitucionais que definiam competência, percebeu-se que os enunciados relativos à Federação foram olvidados.

Transportando-se o problema para o arquétipo interpretativo do Professor Paulo de Barros Carvalho, seria possível dizer que os intérpretes doutrinários que se arriscaram tratar o assunto se deram por satisfeitos no Plano do S3, julgando, desta feita, irrelevante a passagem pelo S4, fase em que, vale ressaltar, as proposições jurídicas obtidas deveriam ser contextualizadas num nível mais elevado, *i.e.*, patamar no qual se encontra os postulados normativos do Federalismo.

Assim, para se realizar uma análise do tema que satisfizesse as expectativas do trabalho, fez-se necessário realizar um estudo pormenorizado acerca do Federalismo no Brasil. No entanto, antes de se prosseguir, vale lembrar que, nesse ponto do trabalho, surge a necessidade de se fazer uma breve ressalva.

Estudar federalismo implica numa necessária e inevitável análise do direito a partir das suas aberturas cognitivas. Desse modo, diz-se que, para definir os requisitos de validade do Federalismo no Brasil, faz-se mister recorrer à interdisciplinaridade. Nesse termos, não há como recusar dados oriundos das Ciências políticas ou da economia na análise do assunto e, de fato, isso é permitido pelo marco teórico adotado no primeiro capítulo.

Há de se recordar que, ao se falar sobre o conceito de sistema de direito positivo, esse trabalho alertou para a possibilidade de o conteúdo de outros sistemas sociais adentrarem ao direito. Ocorre que essa entrada deve ser realizada de forma controlada, intermediada pelas normas que permitem esse processo. Nesse cenário, caberá à Ciência do

direito analisar as aberturas semânticas dos enunciados prescritivos, moldar o conteúdo extrajurídico e adaptá-lo ao direito positivo.⁴⁴⁵

Imbuídos desse preceito, passou-se a analisar o Pacto federativo. Com efeito, nos moldes daquilo que foi ressaltado no parágrafo anterior, para conceituar o assunto e definir o conteúdo jurídico desse princípio na ordem jurídica brasileira, deve o intérprete se valer de conteúdos extrajurídicos. Nesses termos, percebeu-se que a forma federativa de Estado não é uma fórmula mágica ou um modelo instituído por uma determinada nação; na verdade, trata-se de uma forma de Estado que buscava descentralizar o poder, modelo este construído, pouco a pouco, ao longo de anos.

Muitos afirmam que sua origem ocorreu nos Estados Unidos da América, muito embora, como visto, seja possível identificar modelos semelhantes (não formalizados como na América) anteriormente. Em resumo, pode-se afirmar que se trata de uma fórmula de composição política que permite harmonizar a coexistência, sobre o mesmo território, de várias ordens de poderes autônomos, em seus respectivos âmbitos de competência e validade.

No Brasil, várias são as razões para se adotar o Federalismo. Dentre elas, registra-se que amplos territórios tendem a abrigar comunidades com diferentes culturas e paisagens naturais. Desse modo, torna-se imperioso que, ao lado da ordem nacional, coexista um governo local atento às peculiaridades existentes em cada localidade. Diz-se ainda que o Estado federal possibilita a convivência, sobre o mesmo território, de diferentes grupos étnicos, além de fortalecer a democracia, visto que o poder, sendo descentralizado, aproxima-se dos governados.

Para parte da literatura jurídica que trata do assunto, dois seriam os requisitos de validade (existência) do Pacto Federativo, quais sejam: participação das unidades federadas no processo de formação da decisão da União e autonomia dos entes federativos.

Ocorre que não existe autonomia se não houver competência. Isto porque o ente deve possuir certa autonomia para se auto regular, de modo que, para tanto, necessita de uma certa parcela de competências conferida pelo Estado unitário: tanto para gerir seu patrimônio e atividades, como para instituir meios de arrecadação. Ora, ao mesmo tempo em que a Constituição dispõe uma série de atividades que devem ser prestadas pelo Estado-membro, deve dotá-lo de poderes para auferir recursos para atender suas atividades.

Conceder autonomia sem deferir-lhes competência seria o mesmo que “[...] reduzir a nada essa autonomia”, haja vista que tornaria os Estados dependentes da boa

⁴⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 197.

vontade da União no que se refere a repasses, tornando, assim, inviável o desenvolvimento de suas atividades.⁴⁴⁶

Ocorre que certas regras referentes à competência da União para legislar sobre direito privado e sobre normas gerais de direito tributário parecem consistir num canal aberto para livre interferência do ente federal sobre os demais. Além disso, a depender da interpretação que for conferida aos conceitos de direito privado presente nas normas superiores que instituíram o poder para instituir tributo, competências poderão ser ampliadas ou, até mesmo usurpadas, gerando graves lesões ao Princípio Federativo vigente no país.

Por tais razões é que não pode o intérprete autêntico, ao constituir as normas jurídicas de competência, restringir-se aos enunciados que especificamente definem a competência e às normas do direito privado que conceituam os termos ali presentes. Faz-se imperioso prosseguir até se chegar aos postulados do S4, plano no qual, como já dito, reside o Pacto federativo e seus ditames.

É sempre de bom alvitre lembrar que a Casa dos legisladores é, em regra, representada por indivíduos que não tem conhecimento científico do direito. Este fato, para Paulo de Barros Carvalho, justifica a presença de tantos erros e incongruências nos textos legais. Caberá ao cientista do direito, portanto, conferir cientificidade ao discurso jurídico e, ante as incongruências apresentadas, construir o significado e definir o alcance do texto produzido.⁴⁴⁷

4.2 Das (im)possibilidades de Estado-membro, ao exercer sua competência tributária, modificar o conteúdo de conceitos de direito privado

4.2.1 Conceitos presentes em normas que definiram a competência do Estado-membro

Assim como já foi demonstrado no primeiro capítulo, a regra tributária, em geral, incide sobre fatos já juridicizados por normas de outras áreas do direito. Em regra, os fatos que sofrerão a incidência da norma tributária já foram objeto de tratamento de normas do direito privado. Conquanto o legislador deva, na maioria das vezes, buscar na Constituição Federal a solução para eventuais problemas decorrentes da relação entre os diversos ramos do

⁴⁴⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária.** In **Federalismo fiscal.** Org. João Maurício Conti. São Paulo: Manole, 2004. p. 34.

⁴⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 5.

direito, o Código Tributário Nacional estabeleceu duas regras voltadas para o deslinde desses problemas, quais sejam: os dispositivos constantes nos artigos 109⁴⁴⁸ e 110⁴⁴⁹.

A unidade federativa, ao exercer a competência tributária instituída por uma norma superior, também realiza atividade interpretativa. Ao receber poder para tributar determinada realidade, o ente político deverá se limitar a normatizar situações previstas, ou que possam se subsumir, ao conteúdo disposto na norma que conferiu competência. Ocorre que, muitas vezes, as normas superiores limitam a materialidade que poderá ser tributada mediante utilização de termos do direito privado, sem fazer ressalva alguma. Nesses casos, por força do art. 110 do CTN, deveria o legislador da norma tributária levar em consideração o conceito que aquele termo adquiriu no seu setor de origem, *v.g.*, no direito civil ou no comercial, estando vedada, pois, a sua alteração.

É fato que ambos os artigos não podem ser analisados separadamente. Dispõe o art. 109 que, na pesquisa da definição, conteúdo e alcance dos conceitos do direito privado, o intérprete deve levar em consideração os princípios gerais desse setor. Já o art. 110 veda a alteração de tais conceitos quando dispostos em normas definidoras de competência da Constituição Federal, da Constituição Estadual ou Lei orgânica dos Municípios. Partindo-se da premissa de que o Legislador também realiza atividade interpretativa (ao produzir um enunciado, o legislador estará aplicando a norma que lhe deferiu competência), crê-se que ambos os dispositivos são relacionados ao exercício da competência tributária.

A priori, não se nega que a lei tributária possa modificar o conceito oriundo do direito privado. O que se proíbe é que a referida lei possa modificar conceitos utilizados pela norma superior para a definição da competência tributária se, dessa modificação, possa resultar ampliação da competência atribuída.⁴⁵⁰

Por exemplo, se a Constituição define que um Estado-membro pode tributar os “móveis”, não pode a lei tributária trazer nova definição ao termo para tributar também os “imóveis”. No caso, deve o legislador da norma tributária se restringir ao conteúdo do significado do termo “móveis”. Tratando-se de um conceito do direito privado, deve, portanto, o legislador da regra tributária, *in casu*, reportar-se ao conceito que o signo adquiriu no seu setor de origem.

⁴⁴⁸ BRASIL, **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Art. 109. “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Publicado no DOU em 27 de outubro de 1966.

⁴⁴⁹ BRASIL, **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. 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. Publicado no DOU em 27 de outubro de 1966.

⁴⁵⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 101.

Dentro daquilo que foi proposto no início do trabalho, diz-se que o legislador estadual, ao exercer a sua competência tributária, realizará uma atividade interpretativa em cima dos conceitos utilizados pela norma constitucional que lhe conferiu o poder para instituir tributo. Essa verificação tem por objetivo verificar qual o limite material da competência, *i.e.*, as materialidades sobre as quais o tributo a ser criado poderá incidir.

Acontece que as normas constitucionais não contêm um sentido em si, *i.e.*, uma conteúdo intrínseco. Dessa forma, não caberá ao legislador buscar a essência dessa norma, mas sim construir o seu sentido, para, só então, encontrar os limites de sua competência. Tendo noção da estrutura lógica comum a todas as regras do sistema, caberá, portanto, ao intérprete conferir significações aos termos ali identificados.

Para se identificar o conteúdo dos conceitos presentes nas normas superiores, faz-se necessário que, após entrar em contato com os signos (S1), o legislador (nesse caso, também exercendo o papel de um intérprete autêntico), atribua valores a esses termos (S2), a fim de verificar a norma jurídica (S3) que atribui lhe competência. Ocorre que, ao contrário do que muitos poderiam pensar, o processo não termina nesse momento, pois, como já dito várias vezes no trabalho, faz-se mister que o sentido construído no S3 seja contextualizado, ou seja, moldado de acordo com as demais normas do sistema (S4).

Ante o contexto, acredita-se que, ao se chegar ao S3, o legislador já estará diante de uma proposição com um mínimo de sentido deôntico. Ao atingir esse patamar, conclui-se que o legislador, *a priori*, não poderá alterar conceitos de direito privado utilizados pela normas que definem competência tributária. Há de se recordar que o direito é um sistema e, nesse diapasão, ao fazer referência a um conceito de outro ramo do direito, a Constituição Federal (se não defini-lo de modo diferente) estará reportando o legislador àquele ramo do direito (ainda que na própria CF/88 seja possível identificar um campo semântico mínimo), a fim de que ele verifique os limites desse conceito, *i.e.*, de sua competência tributária.

Para Paulo de Barros Carvalho, a vedação acima disposta, não é decorrente diretamente do art. 110 do CTN, mas sim da própria lógica hierárquica do sistema jurídico.⁴⁵¹ Se a lei infraconstitucional pudesse alterar tais conceitos, o trabalho do legislador constituinte de definir os limites do exercício da competência de nada adiantaria. Essa é a razão pela qual, muitos autores afirmam que a presença do art. 110 do CTN no ordenamento jurídico é inútil.

À primeira vista, o art. 110 do CTN pode gerar a impressão de que se trata de uma vedação absoluta à alteração, por parte do legislador da regra tributária, dos conceitos

⁴⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 106.

previstos no direito privado, quando dispostos em normas superiores que atribuem competência tributária. Entretanto, acredita-se que tal vedação não é irrestrita, haja vista que o exercício da competência tributária é facultativa. Nesses termos, modificar um conceito para restringir o seu alcance, *a priori*, seria permitido.

Em outras palavras, o que se quer dizer é que, nessas condições, poderá o legislador alterar o conteúdo do conceito de direito privado, desde que seja para restringir o seu campo semântico. Após a verificação dos limites desse conceito no direito privado, ou seja, dos limites semânticos mínimos do signo, poderia diminuir essa “moldura” na esfera tributária. No entanto, nunca é demais lembrar que aqui o tema está sendo tratado no plano do S3. Portanto, trata-se de conclusões não definitivas.

Vale recordar que, ao se estudar acerca da competência legislativa tributária no terceiro capítulo, anotou-se que o seu exercício pelo ente que a auferiu, em regra, não é obrigatório, *i.e.*, àquele órgão competente é permitido exercê-la, exercê-la parcialmente ou não exercê-la.⁴⁵² Ao fazer parcialmente, o legislador apenas seleciona parte das situações possíveis de sofrer incidência da norma dispostas na norma superior.

Em outras palavras, o legislador estaria restringindo o conceito jurídico disposto na norma que definiu a competência. Assim, visualiza-se como sendo juridicamente possível a modificação, pela lei tributária, dos conceitos de direito privado dispostos em normas superiores que conferem competência nas circunstâncias ora apresentadas, haja vista que o papel do art. 110 do CTN é reforçar o imperativo decorrente da lógica do sistema hierárquico, onde o conteúdo de norma inferior não pode ser mais abrangente que o conteúdo da norma que regulamentou a competência para a sua criação. Na situação apresentada, portanto, não haveria nenhum tipo de violação ao art. 110 do CTN, nem a Constituição Federal, visto que o legislador não estaria ultrapassando os contornos da sua competência legislativa, mas sim, apenas, deixando de exercê-la em sua totalidade.

Ocorre, como cediço, que essas conclusões, certas ou erradas, seriam aquelas obtidas pelo intérprete ao chegar no Plano do S3. No entanto, acredita-se que, para se chegar a uma solução definitiva para tais casos, faz-se necessário adentrar no Plano do S4, patamar no qual se encontra os postulados do Pacto federativo.

Ao se chegar ao Plano do S4, a discussão se amplia, haja vista que, nesse patamar, caberá ao intérprete verificar se as modificações nos conceitos de direito privado proporcionadas pela lei tributária poderá ocasionar lesões ao Estado Federal. Desta feita, é

⁴⁵² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 100.

interessante notar que o exercício parcial de competências tributárias poderia gerar o que comumente foi chamado de “Guerra Fiscal”.

A priori, pensa-se que o poder para tributar abrange a competência para conceder isenções, ou seja, a Constituição Federal, ao mesmo tempo em que teria instituído a competência para uma unidade federativa instituir e cobrar um tributo, teria lhes dado a competência para não exercitá-la. Com efeito, pode-se dizer que a isenção, com base em Roque Antônio Carraza, nada mais é “[...] que o outro lado da moeda”, ou seja, do poder de tributar.⁴⁵³

Para o referido autor, a isenção seria uma limitação legal cuja função seria impedir o nascimento do tributo (*in concreto*) ou fazer com que ele seja de maneira mitigada.⁴⁵⁴ Trata-se, pois, de uma nova norma jurídica que altera a abrangência da hipótese de incidência, ou melhor, restringe a amplitude dos conceitos jurídicos presentes na norma tributária.

Ocorre que, em alguns casos, o exercício da competência tributária parece não ser facultativa, mas sim obrigatória, como, *v.g.*, no caso do ICMS. No que se refere a este tributo, diz-se que um estado-membro só poderá conceder benefício fiscal quando o seu objetivo for promover o equilíbrio de desenvolvimento sócio-econômico entre regiões do país. Nesse diapasão, Hugo de Brito Machado afirma que as isenções do ICMS tendentes a agravar o desequilíbrio seriam inconstitucionais.⁴⁵⁵

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, XII, “g”, define que caberá a lei complementar “[...] regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.⁴⁵⁶ Nesse cenário, surge a figura da lei complementar n.º 24/1975, segundo a qual, em seu art. 1º, toda e qualquer isenção (incluindo redução de base de cálculo ou “quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”)

⁴⁵³ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 453-454

⁴⁵⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 455

⁴⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 373

⁴⁵⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

só poderá ser concedida nos termos de convênio celebrado e ratificados pelos Estados e Distrito Federal, nos dispostos na referida lei.⁴⁵⁷

Muito embora, do ponto de vista formal, o não exercício da competência tributária e a isenção sejam expedientes diferentes, pode-se dizer que, materialmente, são equivalentes. Além disso, a Lei complementar n.º 24/1975 é clara no sentido de vedar todo e qualquer benefício ou favores fiscais no que se refere ao ICMS. Desta feita, restringir um conceito de “circulação”, “mercadoria” ou “serviços”, nesse caso, consistirá necessariamente em um exercício parcial da competência, prática que, acredita-se, encontra-se também vedada pela mencionada lei complementar.

Ou seja, quando se tratar de competência para instituir o ICMS, o legislador estadual, ao verificar o campo semântico mínimo dos signos que definem sua competência, não poderá se valer de expedientes tendentes a diminuir esse campo. Em outras palavras, deverá exercer sua competência plenamente.

Sobre o ICMS, Paulo de Barros Carvalho argumenta que:

[...] por sua índole eminentemente nacional, não é dado da qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento e o sistema do ICMS perderia consistência, abrindo-se ao acaso das manipulações episódicas, tentadas com tanta frequência naquele clima que conhecemos por ‘guerra fiscal’[...].⁴⁵⁸

Ao contrário de todos os outros tributos, a estrutura lógica da regra constitucional que confere competência para instituir o ICMS parece ser regida pelo modal deôntico “obrigatório”, e não pelo “permitido”.

Em sentido contrário, Régis Fernandes de Oliveira entende que a “guerra fiscal” seria inerente à Federação. Segundo autor, dentro daquela linha já traçada aqui de que o Federalismo tem por função compatibilizar em um mesmo território diversas culturas e etnias mantendo suas peculiaridades, é natural que cada Estado-membro tenha diferentes

⁴⁵⁷ BRASIL. **Lei complementar n.º 24 de 07 de janeiro de 1975**. Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

⁴⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 242.

necessidades. Nestes termos, sustenta o autor que as regras devem ser genéricas, para que cada unidade federativa possa amoldar os tributos dentro de suas necessidades.⁴⁵⁹

Para o autor, lutar, portanto, pela captação de recursos privados através da concessão de benefícios fiscais (entenda-se também como exercício parcial de competência) seria imprescindível para a sobrevivência do Estado Federal.⁴⁶⁰

Nesse contexto, o que está em jogo é uma disputa entre dois postulados do Pacto federativo, quais sejam: os requisitos da autonomia e da igualdade entre os entes. Do ponto de vista formal, acredita-se que, para se garantir a isonomia entre as unidades federativas, faz-se necessário que todos tenham autonomia para legislar dentro de seus respectivos âmbitos de validade. Com efeito, ao menos em tese, para se ter igualdade entre os entes, cada um destes teria que ter capacidade de ministrar as necessidades de seu governo e administrá-las sem a interferência de outras Unidades.

Ocorre que, quando se trata de ICMS, por ser um tributo que gera efeitos econômicos em todo o território nacional (o que ocorre, em menor escala, com o ITCMD e IPVA), acredita-se que a análise destes postulados federativos, com relação a esse imposto, merece ser pormenorizada. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma o seguinte:

[...] a trama normativa das regras de caráter nacional sobre impostos federais, estaduais e municipais é, hoje, verdadeiramente densa e numerosa. Alcança todos os impostos, além das taxas e das contribuições, mas com relação ao ICMS excede os limites da tradição legislativa brasileira.⁴⁶¹

Argumentar, como fez Régis Fernandes, que cada ente teria competência para instituir, ou não, o ICMS, significaria tratar o assunto em um nível de isonomia formal, quando, em face das peculiaridades do imposto, o tema deveria ser tratado num plano de isonomia material. Nesses termos, percebe-se que o princípio da igualdade possui duas nuances: a igualdade abstrata e a igualdade concreta. Assim, sob o pretexto de estar buscando um tratamento isonômico das unidades federativas, adotar a “autonomia para não exercer a

⁴⁵⁹ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 36.

⁴⁶⁰ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 37. Segundo o autor: “a concessão de incentivos fiscais alavanca o progresso, estimula a competição, sempre importante em economia de mercado. Não se pode definir, a priori, se deve haver a procura por grandes empresas ou de pequenos empreendimentos. Tudo dependerá da situação sócio-econômica de determinado Estado, Município ou de região. Por isso é que não se pode, de plano, repudiar a luta pelos incentivos ou estímulo à renúncia fiscal. [...] o que importa notar é que não se pode eliminar os conflitos. São eles próprios de interesses em confronto dentro deste grande país. Dadas suas diversidades regionais, é absolutamente essencial a possibilidade de que os entes sub-nacionais mantenham a competência para outorga de incentivos. Inviável será a imposição de grilhões que manietem os interesses regionais. Decaracteriza-se a federação. Amesquinha-se a distribuição de atribuições. Quebranta-se a competição, que é legítima entre os Estados”.

⁴⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 680

competência do ICMS” como um postulado absoluto, implicaria um esquecimento das circunstâncias de cada caso concreto.

Dessa forma, o que pode parecer ser isonômico, na verdade, não é, porquanto, ao tratar de forma “igual” todas as unidades federativas, algumas peculiaridades poderão ser olvidadas. Com efeito, ter autonomia para isentar ou exercer parcialmente a competência para instituição do ICMS pode acarretar em prejuízos para Estado menores que, por não ter condições financeiras de abrir mão das suas receitas tributárias, não conseguirão captar recursos privados, essenciais para o desenvolvimento da economia local.

Humberto Ávila, em obra sobre o assunto, levando em consideração todos os aspectos citados, define que a “[...] igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade”.⁴⁶²

Tomando-se a igualdade como postulado do Estado Federal, crê-se que, em certas situações, tratar de forma equivalente os entes federativos em situações díspares ou tratar de forma desigual duas Unidades que estejam em posições semelhantes, fará com que a finalidade da norma (isonomia material) não seja alcançada por ambos, como, em tese, deveria ser.

Assim, para se exercer parcialmente a competência relativa ao ICMS, faz-se necessário que o convênio previsto pela Lei complementar n.º 24/1975 analise as peculiaridades de cada caso concreto, pois, como dito, a autonomia dos entes, nesse caso, deve ser analisada à luz da isonomia material que deve existir entre todos eles.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal recentemente declarou a inconstitucionalidade de várias leis estaduais que concediam benefícios fiscais em relação ao ICMS. Confira-se ementa abaixo:

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei n.º 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.⁴⁶³

⁴⁶² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 40.

⁴⁶³ BRASIL – STF - **ADI 2345**, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, DJe-150 DIVULG 04-08-2011 PUBLIC 05-08-2011 EMENT VOL-02560-01 PP-00009. Vale citar outros julgados: EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE

Percebe-se que, nesse ponto, a Suprema Corte preferiu adotar o posicionamento prelecionado acima por Paulo de Barros Carvalho. Desta forma, ao contrário do que ocorre com o ITCMD e o IPVA, o Estado-membro, no que se refere ao ICMS, além de não poder ampliar o conceito de “circulação”, “mercadoria” e “serviços”, também não poderá restringi-los, caso contrário estará violando o Pacto federativo. Nesses termos, Paulo de Barros Carvalho afirma:

Os conceitos de operação interna, interestadual e de importação; de compensação do imposto, de base de cálculo e de alíquotas, bem como de isenção e outros ‘benefícios fiscais’, estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo o território brasileiro.⁴⁶⁴

Assim, o Estado-membro, ao definir um conceito de “mercadoria”, através da produção de listas de operações (negócios jurídicos) passíveis de tributação, poderá estar restringindo indevidamente este conceito, o que poderia configurar um benefício fiscal disfarçado que poderiam gerar efeitos em todo território nacional. Vale ressaltar que, ao contrário do que ocorre com as demais figuras tributárias, a estrutura lógica da norma constitucional que confere competência para instituir o ICMS não dispõe de um modal deôntico “permitido”, mas sim de um modal “obrigatório”. Desta feita, o titular da competência tributária para instituir o ICMS não pode deixar de legislar.⁴⁶⁵

Desse modo, a legislação estadual que instituir o ICMS deverá “[...] manter praticamente os mesmos conteúdos semânticos” da norma constitucional que conferiu competência. Não poderá, portanto, restringir os conceitos, *v.g.*, de mercadoria.

Por se tratar de um imposto que implica em efeitos na economia de todo o país, acredita-se que, para se garantir a isonomia de todos os entes federativos, faz-se necessário

CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, XII, G DA CONSTITUIÇÃO. Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a “benefícios fiscais” e “financeiros-fiscais”, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente. (BRASIL - STF - **ADI 3794**, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-146 DIVULG 29-07-2011 PUBLIC 01-08-2011).

⁴⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 679.

⁴⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p.680. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma o seguinte: “Falando pela via ordinária, os titulares da competência para instituir o ICMS não pode deixar de fazê-lo e, além disso, terão que seguir os termos escritos que as leis complementares e as resoluções do Senado prescrevem, por virtude de mandamentos constitucionais.

que a possibilidade de exercício parcial dessa competência seja condicionada à aprovação pelos demais Estados-membros da Federação. Com efeito, não basta que às unidades federativas seja conferida “autonomia”, faz-se mister que esta autonomia seja conferida com vistas a garantir um fim maior, qual seja: a igualdade material entre os Estados-membros.

4.2.2 Conceitos de direito privados não utilizados para definição da competência tributária do Estado-membro e da União

Como visto anteriormente, o art. 110 do CTN apenas se refere a conceitos presentes em normas constitucionais que definem a repartição de competências entre os entes federativos. Desse modo, poder-se-ia, *a priori*, concluir que os conceitos de direito privado não utilizados para definir competência poderiam ser modificados pela lei tributária. Neste cenário, indaga-se até que ponto as regras de direito tributário devem se submeter aos conceitos do direito privado?

A interpretação que se faz do art. 110 do CTN implica na possibilidade de alteração de conceitos do direito privado quando não dispostos em normas superiores atribuidoras de competência tributária. Aliás, a antiga redação do projeto *ARANHA/R.G.SOUZA* explicitava a possibilidade de a lei tributária modificar expressamente os conceitos de direito privado, salvo quando dispostos em normas constitucionais.⁴⁶⁶ O art. 76 do projeto revisto admitia expressamente a possibilidade, contudo, a redação vitoriosa do art. 110 do CTN deixou para segundo plano tal possibilidade, visto que foi substituído o modal deôntico “permitir” pelo “proibir” na aludida regra.

Ocorre que, assim como visto anteriormente, um conceito ou uma definição deverá valer para todo o ordenamento. Porquanto, o sistema jurídico é caracterizado pela sua unidade, qualidade tal conferida pela norma hipotética fundamental, a qual é portadora, em última instância, do fundamento de validade de todas as regras do sistema.

De fato, como já demonstrado, o sistema jurídico é uno, *i.e.*, é composto por unidades interligadas por vínculos de subordinação e coordenação. Com relação às normas superiores, as inferiores devem sempre ter conteúdo compatível com o disposto naquela, cujo um dos fins é regular a produção da norma inferior, dispondo sobre o órgão competente e os limites do conteúdo a ser normatizado.

Já no que concerne aos vínculos de coordenação, relações as quais são tratadas nesse momento, outras nuances se apresentam. A primeira delas é a de que tais ligações não

⁴⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1987.p. 445.

são tão firmes quanto os liames de subordinação impostos pela lógica hierárquica do ordenamento. Isso é retratado bem pelo artigo 76 do anteprojeto do CTN apresentado acima, segundo o qual, poderia o legislador modificar conceitos do direito privado quando não disposto em normas que definem competência tributária. Vale alertar que isso não implica dizer que um determinado ramo do direito é absolutamente autônomo em relação aos demais.

Com efeito, o verdadeiro sentido da palavra “autonomia” é o poder conferido ao estado de criar direito positivo. Ou seja, dizer que determinado ramo possui autoridade para instituir uma série de regras, não quer dizer que o mesmo seja absolutamente autônomo em relação aos outros, *i.e.*, para ser autônomo não seria necessário ter poder para modificar todo e qualquer conceito de outro setor do sistema do direito; pelo contrário, bastaria apenas continuar a ser jurídico, exercendo a competência conferida pelas normas superiores.

Desta feita, caso um determinado ramo jurídico não determine o conteúdo dos conceitos de certos termos jurídicos, deverá o aplicador buscar o sentido desses signos nas esferas jurídicas de origem. Caso contrário, o intérprete deverá se valer das definições próprias do direito tributário.

Nesse momento, poder-se-ia concluir que o legislador da norma tributária é autorizado a modificar conceitos de direito privado quando não dispostos em normas constitucionais definidoras de competência tributária. Todavia, analisando a questão sob a perspectiva do Federalismo, percebe-se que permissão possui restrições.

A constituição Federal de 1988, em seu art. 24, I, define que competirá á União, aos Estados-membros, Municípios e Distrito Federal legislar sobre direito tributário, cabendo ao primeiro ente legislar sobre normas gerais. Desse modo, como melhor será analisado no tópico seguinte, restaria à União, além de instituir os tributos de sua competência, definir certos pontos da esfera tributária, tais como “prescrição”, “decadência”, “sujeito passivo”, “substituição tributária”, dentre outros elementos.

Com relação aos conceitos de direito privado presentes em normas constitucionais que definem a competência tributária, o Estado-membro, como já visto, não poderia alterá-los no sentido de expandir o campo de incidência de suas regras. Nesse contexto, diz-se que, com exceção do ICMS (cuja alteração dependeria de aprovação na CONFAZ), poderia tal ente federativo restringir os conceitos.

Já no que se refere aos conceitos não presentes nessas normas superiores, acredita-se que, via de regra, o Estado-membro também não poderá modificá-los. Ainda que, por decorrência lógica, fosse possível entender que a modificação seria possível quando não

presentes em normas constitucionais que lhe conferem competências tributárias, compreende-se que, de um modo geral, tais conceitos representam normas gerais de direito tributário.

Como já se viu várias vezes ao longo do trabalho, nem sempre é possível obter uma norma jurídica a partir da leitura isolada de um dispositivo ou artigo. Assim, a questão da competência para legislar sobre normas gerais na esfera tributária não deve se resumir à análise do art. 146 da CF/88. Faz-se necessário que, em conjunto com esse dispositivo, o aplicador analise os parágrafos do art. 24 da CF/88, cujo conteúdo dispõe acerca da possibilidade de os Estados-membros legislarem sobre normas gerais, desde que seja em caráter suplementar ou no caso de a União não tiver exercido tal competência.⁴⁶⁷

Fazendo uma interpretação literal do Art. 24, §§ 2º e 3º, da CF/88, seria possível concluir que ao Estado-membro só seria possível modificar esses conceitos quando da inexistência de lei federal tratando do assunto. Note-se que, de fato, o § 3º do mencionado dispositivo fala em “inexistência de lei federal”. Nesses termos, à União seria sempre permitido manipular os conceitos de direito privado, enquanto, aos Estados-membros essa permissão só haveria se inexistisse lei federal tratando de normas gerais.

O primeiro passo, para se verificar a possibilidade de o Estado-membro modificar os conceitos de direito privado, seria analisar, portanto, se esse conceito consubstancia normas de caráter geral. Em seguida, seria necessário observar se existe lei nacional tratando do assunto. Havendo menção ao conceito nesta lei, caberá ao Estado-membro, a fim de verificar a amplitude do conceito, dirigir-se ao subsistema jurídico de origem (v.g., direito civil) ou legislar sobre o conceito dentro dos limites definidos por esta lei.

Com exceção dos conceitos de direito privado previstos em normas constitucionais que definem competência (nesse caso, não haveria razão de a União “detalhar” tais conceitos, haja vista que esse papel já foi devidamente exercido pela CF/88), por haver carência na Constituição nesse tocante, poder-se-ia a lei nacional uniformizar o exercício da competência em todo o país. Nesse contexto, à União seria possível modificar o conceito mediante nova definição do mesmo ou apenas citar o seu termo representativo, hipótese em que reporta o legislador estadual à esfera jurídica de origem do conceito.

⁴⁶⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...] § 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. § 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. § 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. § 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Ao exercer sua competência suplementar, só seria permitido ao Estado-membro manipular o conceito dentro dos limites dispostos pela lei nacional ou, em caso de apenas menção ao termo, dos limites impostos pelo direito privado. Vale ressaltar que, nesse diapasão, seria possível o Estado-membro, após a identificação do campo semântico do termo jurídico, apresentar uma definição.

Ocorre que, não havendo definição do termo na lei nacional ou no, v.g., no direito civil, essa regra estaria sob o risco da invalidação superveniente. Como já visto, no exercício de sua competência suplementar, a definição instituída pelo Estado-membro teria que residir dentro dos limites do conceito presente na lei nacional de normas gerais ou na lei do direito privado.⁴⁶⁸ Ocorre que, como cediço, os limites do conceito não são eternos e, com o passar dos anos e o uso da língua, o campo semântico pode ser modificado. Desse modo, havendo alteração do conceito, pode surgir uma divergência da definição com o conceito, o que acarretaria numa violação superveniente ao art. 24, § 2º, da CF/88.

A possibilidade de modificação do conceito de direito privado por parte do Estado-membro só seria possível, de fato, quando este ente estivesse no exercício de sua competência plena, o que só seria permitido quando a lei nacional não trouxesse nenhuma disposição acerca desse conceito ao tratar das normas gerais do assunto.

Levando-se em consideração as possibilidades de modificação dos conceitos de direito privado dispostas até o momento, acredita-se que algumas nuances merecem ser tratadas.

Primeiramente, por força da hierarquia constitucional, entende-se que, se houver uma predefinição ou conceito constitucional, este deve ser respeitado, ao menos como

⁴⁶⁸ Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já julgou caso semelhante (BRASIL. STF. **ADI n.º 2903** - pleno – Rel. Min. Celso de Mello – DJU 01/12/2005). EMENTA: [...] COTEJO ENTRE LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL E LEI COMPLEMENTAR NACIONAL - INOCORRÊNCIA DE OFENSA MERAMENTE REFLEXA - A USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA, QUANDO PRATICADA POR QUALQUER DAS PESSOAS ESTATAIS, QUALIFICA-SE COMO ATO DE TRANSGRESSÃO CONSTITUCIONAL. - A Constituição da República, nos casos de competência concorrente (CF, art. 24), estabeleceu verdadeira situação de condomínio legislativo entre a União Federal, os Estados-membros e o Distrito Federal (RAUL MACHADO HORTA, "Estudos de Direito Constitucional", p. 366, item n. 2, 1995, Del Rey), daí resultando clara repartição vertical de competências normativas entre essas pessoas estatais, cabendo, à União, estabelecer normas gerais (CF, art. 24, § 1º), e, aos Estados-membros e ao Distrito Federal, exercer competência suplementar (CF, art. 24, § 2º). Doutrina. Precedentes. - Se é certo, de um lado, que, nas hipóteses referidas no art. 24 da Constituição, a União Federal não dispõe de poderes ilimitados que lhe permitam transpor o âmbito das normas gerais, para, assim, invadir, de modo inconstitucional, a esfera de competência normativa dos Estados-membros, não é menos exato, de outro, que o Estado-membro, em existindo normas gerais veiculadas em leis nacionais (como a Lei Orgânica Nacional da Defensoria Pública, consubstanciada na Lei Complementar n.º 80/94), não pode ultrapassar os limites da competência meramente suplementar, pois, se tal ocorrer, o diploma legislativo estadual incidirá, diretamente, no vício da inconstitucionalidade. A edição, por determinado Estado-membro, de lei que contrarie, frontalmente, critérios mínimos legitimamente veiculados, em sede de normas gerais, pela União Federal ofende, de modo direto, o texto da Carta Política. [...]

limite semântico mínimo, só podendo o legislador da norma tributária realizar alguma alteração, no caso, utilizando-se do poder da violência simbólica, após identificar esse campo de abrangência predisposto. Além disso, toda a alteração deve vir precedida de uma análise acerca do Federalismo e da possibilidade de essa modificação implicar redução de autonomia ou hierarquização das unidades federadas.

Em se tratando de um conceito jurídico não disposto em uma regra constitucional, pensa-se que, muito embora já tenha havido uma transfiguração do conteúdo conferido pelos sistemas pré-jurídicos no setor de origem, deve haver também uma moldação destes ao adentrarem no subsistema jurídico tributário.⁴⁶⁹ Aceitar termos jurídicos, v.g., como “obrigação”, “prescrição”, “decadência” assim como são tidos no direito privado inviabilizaria a propagação dos efeitos jurídicos das normas tributárias.

Observa-se o exemplo do termo “decadência”. Trata-se de instituto típico do direito civil que, ao ser transportado para o direito tributário, sofreu algumas modificações, haja vista a necessidade de se transfigurar o seu conteúdo com vistas a adaptar o instituto aos fins desse subsistema jurídico. Em todos os ramos jurídicos do ordenamento, o instituto é tido como um fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício. Nesses termos, torna-se claro, portanto, o campo semântico mínimo do termo “decadência”.

Após a Identificação do campo semântico, o legislador, através do uso da violência simbólica, estabelece novas qualificações ao termo de acordo com as necessidades e peculiaridades do subsistema jurídico, veja-se: no direito civil, cuida-se da perda efetiva de um direito pelo seu não exercício no prazo estipulado, de modo que só se relaciona com os direitos potestativos. Além do mais, não existem causas de interrupção ou suspensão desse prazo nesse ramo jurídico.⁴⁷⁰ Já no direito tributário, trata-se da perda do direito subjetivo de “lançar” pelo seu não exercício no prazo de cinco anos.

Além disso, ao contrário do que ocorre no direito civil, o art. 173, II, do CTN contempla a possibilidade de interrupção do desse prazo, qual seja, quando o lançamento fiscal, por decisão final, for anulado por vício formal. Destaca-se ainda que, enquanto no

⁴⁶⁹ Nesse trecho, discorda-se do que afirmava Alfredo Becker (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 121-130). Aduzia o autor que, quando tais conteúdos são oriundos de outros ramos jurídicos para o Direito tributário, o jurista, ao aceitá-los, não os transfigurou, visto que tais modificações ocorreram em momento anterior, quando aquela matéria entrou no mundo jurídico através daquele outro ramo do Direito. No nosso modo de sentir, embora o sistema jurídico seja uno, cada setor do ordenamento possui peculiaridades que obrigam o legislador a conferir novas qualificações a termos jurídicos (quando não dispostos em normas constitucionais definidoras de competência tributária) já dispostos em outros ramos do sistema. Ao contrário fosse, o manicômio jurídico tributário, suscitado por Becker no começo de sua obra *Teoria geral do Direito tributário*, *op. cit.*, p. 3-6, efetivamente daria as caras no sistema jurídico pátrio.

⁴⁷⁰ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil. Parte Geral**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 488.

direito privado, o termo inicial para contagem do prazo coincide com o nascimento do direito subjetivo; no direito tributário, esse termo somente ocorre, desta forma, com os tributos sujeitos a lançamento por homologação.⁴⁷¹

No mais, com relação aos conceitos extra-jurídicos, entende-se, do mesmo modo que Alfredo Augusto Becker, que antes de adentrarem ao sistema jurídico, devem ser objeto de uma transfiguração procedida pelo legislador ou pelo aplicador da norma, que devem compatibilizá-lo com todo o ordenamento.

4.3 Das (im)possibilidades de a União, ao exercer sua competência, modificar conceitos de direito privado dispostos em normas constitucionais que definem a competência dos Estados-membros

4.3.1 Das (im)possibilidades de modificação de conceitos de direito privado, quando do exercício da competência para legislar sobre normas gerais em matéria tributária

Na fase de fixação do marco teórico do presente estudo, restou destacado que, muitas vezes, o texto normativo é dotado de aberturas semânticas. Em algumas situações, tais indeterminações são naturais, *i.e.*, intencionais, haja vista a incapacidade de o legislador prever todas as variáveis de comportamento do ser humano. Hans Kelsen, ao tratar do assunto, busca demonstrá-lo através da figura metafórica de uma “moldura. Para o autor, o fruto da interpretação seria uma espécie de quadro, dentro da qual o aplicador escolheria a norma jurídica que deveria reger o caso concreto.

Como se vê, a norma jurídica é fruto de uma construção interpretativa. O direito não se passa no mundo das idéias, mas sim é construído através de uma linguagem própria. Diante deste cenário, Paulo de Barros Carvalho oferece à comunidade jurídica um modelo de procedimento para construção do sentido do texto normativo. Nele, o intérprete deverá percorrer quatro planos, nos quais o sentido dos enunciados são construídos e contrapostos com outros dispostos no sistema.

O modelo instituído por Paulo de Barros Carvalho é extremamente útil ao trabalho que ora se apresenta, pois busca demonstrar que a análise individual de um dispositivo, muitas vezes, não é suficiente para se construir a norma jurídica que deve reger o caso. Analisar o art. 146 da CF/88 olvidando-se do que foi falado sobre o pacto federativo significa realizar um processo de interpretação engessado no plano do S1.

⁴⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 503.

Por outro lado, encarar o que diz a corrente tricotômica, em face de ser adotada pela jurisprudência, como uma verdade absoluta representa um retrocesso, *i.e.*, um retorno à fase da filosofia essencialista, que via o direito como algo que transcende. O direito, como foi visto aqui, realiza-se na linguagem e o ser humano tem papel essencial na sua construção, o que demonstra que as concepções são mutáveis.

O ordenamento jurídico, como se sabe, é um sistema jurídico formado por unidades denominadas de normas, interligadas por vínculos de coordenação e subordinação.⁴⁷² Desse modo, os enunciados não podem ser interpretados isoladamente, devendo o aplicador se atentar para todos os enunciados do sistema. Nestes termos, o artigo 146 da Constituição Federal não pode ser interpretado solitariamente, mas sim em consonância com as nuances do Estado federal.

No Brasil, visando assegurar o direito à liberdade e à propriedade, a Constituição Federal discriminou exaustivamente as competências tributárias, ordenando o poder de tributar em estritos limites, estabelecendo competências aos entes federativos sob o princípio do federalismo fiscal cooperativo. Esta repartição, como já ficou aduzida anteriormente, é reclamo impostergável do Princípio federativo em vigor no Estado brasileiro.⁴⁷³

Com vistas a garantir a sobrevivência do pacto federativo, ante a necessidade de se arrecadar (relações do IR), a Constituição Federal conferiu competência legislativa tributária às unidades federativas e atribuiu à União o papel de, mediante a edição de uma lei complementar, dirimir os eventuais conflitos de competência, além de estabelecer normas gerais nesse tocante.⁴⁷⁴

Entretanto, como bem lembra Régis Fernandes de Oliveira⁴⁷⁵, aos poucos o Estado Federal vem perdendo suas características, haja vista que, nos últimos tempos, a União vem tomando para si as atribuições que deveriam pertencer aos Estados. Isso seria facilmente percebido na distribuição de receitas tributárias e nas intenções que cercam todas as reformas

⁴⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 10.

⁴⁷³ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003. p. 12.

⁴⁷⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [...].

⁴⁷⁵ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 31.

constitucionais. Ao longo dos anos, os Estados-membros foram perdendo os recursos essenciais à sua sobrevivência e, conseqüentemente, autonomia, ficando a depender, cada vez mais, da boa vontade da União.

Ao se finalizar o estudo do Federalismo no segundo capítulo, indagou-se acerca da possibilidade de o conteúdo das Ciências das finanças (tal qual o parágrafo anterior) influenciar na interpretação das normas que dispõe de competências tributárias. Partindo-se do pressuposto que o direito é um sistema operacionalmente fechado e cognitivamente aberto, acredita-se que o art. 146 da CF/88 tem abertura semântica suficiente para possibilitar que o conteúdo fornecido por essa ciência, de maneira controlada, interfira no conteúdo das regras que conferem competência tributária.

Nesse contexto, levando-se em consideração o fato de a União, nos últimos tempos, vir tomando para si boa parte das competências que deveriam ser dos outros entes federativos e vir exercendo, de forma desequilibrada suas competências residuais, torna-se de suma importância uma interpretação sistemática do art. 146 da CF/88, que leve em consideração não só os ditames do pacto federativo, mas também o atual cenário de crise narrado anteriormente.

Conforme consta no dispositivo do referido artigo, caberá à União, por meio de lei complementar: dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos; regular as limitações ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais de direito tributário, especificamente sobre: definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos nela discriminados, estabelecer normas gerais sobre a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária, além de estabelecer tratamento adequado tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Em poucas palavras, como bem ironizou Paulo de Barros Carvalho⁴⁷⁶, o legislador constituinte preceituou que toda a matéria da legislação tributária está contida no âmbito de competência da lei complementar. A propósito, faz-se mister destacar as palavras citadas pelo autor:

[...] Que assunto poderia escapar de poderes tão amplos? Eis aí o aplicador do direito novamente atônito! Pensará: como é excêntrico o legislador da Constituição! Demora-se por delinear, pleno de cuidados, as faixas de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, de entremeio, torna

⁴⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 225.

tudo aquilo supérfluo, na medida em que põe nas mãos do legislador complementar a iniciativa de reger os mesmos assuntos [...].⁴⁷⁷

Ainda mais nas atuais circunstâncias político-financeiras, nas quais a União, reforma a reforma, vem tomando para si várias das atribuições que, pelo que está disposto no texto constitucional, deveriam ser dos demais entes federativos.

Nesse diapasão, em face da necessidade de se reafirmar o pacto federativo, para Paulo de Barros Carvalho, a função da União, nesse caso, seria apenas a de coordenar e regulamentar as competências legislativas tributárias dispostas na Constituição, e não subordinar os demais entes federativos a uma possível remodelação de conceitos, tendentes a restringir o campo de competência já delineado na CF/88.

Nesses termos, Paulo de Barros Carvalho critica o conteúdo do art. 146 e dos seus incisos da CF/88. Segundo o autor, os apontado dispositivo reflete o desempenho de um “[...] trabalho político bem urdido” com vistas a fazer prevalecer uma corrente que prosperava. Objetivaram firmar, de modo mais contundente, que as normas gerais de direito tributário continuavam ser um caminho de livre interferência da União nos interesses jurídicos tributários dos demais entes federativos.⁴⁷⁸

O primeiro passo para se evitar tal violação ao pacto federativo é reconhecer efetivamente a inexistência de hierarquia entre a União, os Estados e os Municípios. Cada um é autônomo, dentro das atribuições que a Constituição lhes atribuiu. Nesse sentido, é inconstitucional qualquer ato de superioridade entre a União sobre os Estados e destes sobre os Municípios. A única ressalva é a da intervenção prevista no art. 34 da CF/88. Como ensina Régis Fernandes, a Federação deve ser mantida intacta, só servindo a intervenção, excepcionalmente, para fazer funcionar o Estado Federal em sua totalidade, sem interrupções institucionais.⁴⁷⁹

Reconhecida a igualdade entre os entes da federação, constata-se, pois, que a União não poderá adotar medidas propensas a anular ou restringir a competência dos Estados e Municípios. Deverá, porquanto, quando necessário, regulamentá-las, porém, nos estritos limites obtidos a partir da interpretação do art. 146 da CF/88 sempre levando em consideração os ditames do Pacto federativo.

Enfim, não basta que o legislador observe o aspecto literal da competência conferida pelo apontado artigo, mas sempre será necessário que leve em consideração todo o

⁴⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 225.

⁴⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 232.

⁴⁷⁹ OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 30.

sistema jurídico, sobretudo, os subsistemas constitucionais financeiro e tributário que dispõem de regras de repartição de competências, essenciais à arrecadação e, via de consequência, à existência e à sobrevivência das unidades federativas.

Nesse contexto, acredita-se que a questão não se resume a uma escolha entre as teorias dicotômica e tricotômica. Na verdade, o problema reside em conceituar o sentido da expressão “normas gerais em direito tributário” presentes nos incisos do art. 146 da CF/88. Define o Inciso III e suas respectivas alíneas do mencionado dispositivo que, caberia à União, mediante edição de lei complementar, legislar sobre normas gerais em direito tributário, em especial sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.⁴⁸⁰

O primeiro ponto que merece destaque é que no inciso III, a Constituição Federal, antes de reportar o leitor para às alíneas, utiliza-se da expressão “em especial”. Ora, como já dito diversas vezes nesse trabalho, o direito positivo é um sistema lingüístico que constrói sua própria realidade. Desta feita, não cabe, para verificar o sentido do texto, utilizar-se de indagações acerca da vontade da lei o legislador. Nesses termos, a expressão utilizada fornece a idéia de exemplos, *i.e.*, dá a entender que as alíneas subseqüentes formam um rol meramente exemplificativo, e não taxativo.⁴⁸¹

Partindo-se do pressuposto de que as normas gerais seriam um corpo de regras cuja função seria uniformizar o exercício da competência tributária dentro de todas as unidades federativas no país, chega-se à conclusão de que a própria Constituição Federal de 1988, de antemão, estabelece algumas normas gerais de direito tributário, notadamente no que se refere à distribuição das competências tributárias para os entes federativos.

⁴⁸⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 146, III.

⁴⁸¹ Tanto é exemplificativo que alguns elementos como, v.g., vigência, interpretação e analogia não constam no rol e, mesmo assim, são objetos, na esfera tributária, de normatização por parte da União através da edição de lei complementar.

Nesse contexto, não haveria razão que justificasse conferir uma nova competência à União para legislar acerca de definição de tributos, fatos geradores, bases de cálculos e/ou contribuintes dos tributos, haja vista que, a partir da verificação da norma superior que define a competência é possível identificar todos esses elementos.

A propósito, cite-se algumas palavras de Paulo de Barros Carvalho sobre o assunto:

[...] o tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente, constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional.⁴⁸²

Desta feita, levando-se em consideração que, como já dito, as alíneas acima citadas formam um rol exemplificativo, acredita-se que a alínea “a” não confere uma nova competência à União, haja vista que essa competência já foi devidamente exercida pela própria CF/88. Assim, à União caberá, no que se refere aos aspectos dessa alínea, repetir aquilo que foi disposto na Constituição, não cabendo, pois, definir ou restringir os conceitos de direito privado ali presentes, exceto quando a União estiver redefinido conceitos direito privado utilizados para compor as normas que conferiram as suas próprias competências tributárias.

Somente nesses casos, acredita-se que tem aplicabilidade a Teoria dicotômica, somente cabendo, portanto, à União interferir no conteúdo dos conceitos de direito privado presente nas normas que conferem competência dos outros entes, quando tiver por escopo regulamentar as limitações ao poder de tributar ou dirimir conflitos de competência.

Por outro lado, vale lembrar que alguns aspectos desse rol não foram objeto de tratamento específico da Constituição, de modo que devem sim compor o rol de competências da União, a fim de unificar o sistema tributário no país. Às demais alíneas, portanto, aplica-se a teoria tricotômica.

O fato é que, ao se construir o sentido do art. 146 da CF/88, não se deve olvidar do pacto federativo. Desse modo, uma certeza se faz presente: não poderá o legislador complementar, *v.g.*, modificar conceitos de normas constitucionais definidoras de competência com vistas a restringir a autoridade dos demais entes federativos para instituir tributos, salvo quando estiver amparado pelo fito de dirimir conflitos de competência ou regulamentar as limitações ao poder de legislar.

⁴⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 247.

Exemplo interessante do mau uso da lei complementar disposta no art. 146 é o caso da Lei complementar n.º 116/06⁴⁸³, que delimita a competência dos Municípios no que se refere ao ISS. Acredita-se que a primeira violação se encontra no artigo 1º que define como taxativo o rol de serviços passíveis de tributação presente na apontada lei. Tal dispositivo afronta a autonomia municipal e, sobretudo, o pacto federativo, haja vista que restringe o conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza”.

Outra violação se encontra no item 15.09 da lista de serviços. Lá consta o arrendamento mercantil (leasing) como sendo materialidade passível de incidência do imposto - um absurdo. Ao decidir a questão, no REsp n.º 805.317/RS, o STJ foi incisivo na condenação dessa prática, confira-se a seguir com parte da Ementa do apontado julgado:

A dicção constitucional, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, *a fortiori*, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétrea.⁴⁸⁴

A explicação é simples. O sistema constitucional tributário não autoriza tributar fatos que não se adéquem à definição, ao conteúdo e ao alcance de institutos e conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. Ainda que se adotasse a teoria tricotômica, o legislador complementar não pode ampliar conceitos dispostos em normas constitucionais que definiram competência legislativa tributária, visto que, assim, estaria ampliando-a e criando, conseqüentemente, uma regra inconstitucional.

Importante ressaltar que a lei complementar não inova, (se assim o fizesse seria inconstitucional) e sim complementa, delineando e esclarecendo. Em outras palavras, pode-se dizer que lei complementar torna mais claro o sentido da norma constitucional. No entanto, acredita-se que, diante de tamanhas atrocidades cometidas pelo legislador complementar em face do princípio federativo, mais do que nunca, a tese sustentada por Paulo de Barros

⁴⁸³ BRASIL. **Lei complementar n.º 116 de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

⁴⁸⁴ BRASIL. STJ. **REsp n.º 805.317** – RS – 1ª Turma. Rel. Min. José Delgado. DJ. 21/09/2006. Interessante destacar aqui parte do voto do Min. Luiz Fux: [...] “A eventual “definição” dos serviços tributáveis pelos Estados, embora não possa diminuir a esfera de autonomia dos Municípios, não encerra maiores problemas ou complexidades. Todavia, já a “definição”, por lei complementar, de serviços tributáveis pelos Municípios agride frontalmente a autonomia municipal porque, se a lei complementar pudesse definir os serviços tributáveis, ela seria necessária e, pois, intermediária entre a outorga constitucional e o exercício atual da competência, por parte do legislador ordinário municipal. Se assim fosse, a sua ausência importaria inibição do Município, o que seria um absurdo no nosso sistema, porquanto a Constituição, no art. 30, atribui foros de princípio fundamental ao sistema à autonomia municipal, fazendo-a exprimir-se especialmente em matéria de “instituir e arrecadar os tributos de sua competência”[...].

Carvalho merece ser acolhida pelos Tribunais, mormente no que se refere à possibilidade de se “explicitar” o conteúdo das normas constitucionais que definem a competência tributária das demais unidades federativas.

Neste cenário, sustenta-se que as listas de definições apresentadas pelas leis complementares devem ser interpretadas como exemplificativas, e não como taxativas. Caso contrário, os entes federativos poderão ser inseridos em situações absurdas, tais como o que ocorre com a questão da possibilidade de cobrança de ISS sobre os serviços prestados pelos provedores de internet. Veja-se: o Superior Tribunal de Justiça, em entendimento já sumulado, declarou que o ICMS não incide sobre os serviços de acesso à Internet.⁴⁸⁵ Em linhas gerais, entendeu aquele Tribunal, que o referido serviço não consistiria um serviço de comunicação, mas sim um serviço de valor adicionado.⁴⁸⁶

Nesse mesmo sentido, Roque Antônio Carraza entende o seguinte:

[...] O provimento de acesso à Internet ou à Intranet não se subsume ao conceito de serviço de comunicação, já que, de per si, não leva a cabo as atividades capazes de possibilitar a emissão, transmissão ou recepção de mensagens. Não passa de um serviço de valor adicionado, que se vale da rede de comunicação em funcionamento, a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.⁴⁸⁷

Naturalmente, não restando configurado como um serviço de comunicação, o serviço prestados pelos provedores de acesso à internet se enquadraria, pois, dentro das

⁴⁸⁵ BRASIL. STJ - O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. (Súmula 334, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2006, DJ 14/02/2007 p. 246)

⁴⁸⁶ BRASIL. STJ. REsp n.º 456.650 – PR – 1ª Turma. Rel. Min. José Delgado – DJ 20/03/2006. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. ARTIGOS 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 2º, II, DA LC N. 87/96. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ARTIGO 61 DA LEI N. 9.472/97 (LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES). NORMA N. 004/95 DO MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES. PROPOSTA DE REGULAMENTO PARA O USO DE SERVIÇOS E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES NO ACESSO A SERVIÇOS INTERNET, DA ANATEL. ARTIGO 21, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. Da leitura dos artigos 155, inciso II, da Constituição Federal, e 2º, inciso III, da Lei Complementar n. 87/96, verifica-se que cabe aos Estados e ao Distrito Federal tributar a prestação onerosa de serviços de comunicação. Dessa forma, o serviço que não for prestado de forma onerosa e que não for considerado pela legislação pertinente como serviço de comunicação não pode sofrer a incidência de ICMS, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária. [...] Conclui-se, portanto, que, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributá-la por meio do ICMS. Como a prestação de serviços de conexão à Internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação ou de serviços de telecomunicação, mas de serviços de valor adicionado, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato impositivo. Segundo salientou a doutra Ministra Eliana Calmon, quando do julgamento do recurso especial ora embargado, "independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS". Embargos de divergência improvidos.

⁴⁸⁷ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 222.

competências municipais para cobrança do ISS. Entretanto, não obstante os Tribunais reconheçam que a referida materialidade se encaixa dentro do conceito de “serviço de qualquer natureza”, os Municípios estão impedidos de tributá-los, porquanto a lista de fatos geradores da Lei complementar n.º 116/03 não os contempla.

Em resumo, a CF/88 conferiu a competência tributária aos Municípios para instituírem o ISS sobre “serviços de qualquer natureza”. Obviamente, encaixando-se no conceito, o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet deveriam ser passíveis de tributação. Todavia, a competência municipal se encontra tolhida por um ato de outro ente federativo, no caso, a União, que, por meio de lei complementar, não dispôs do referido serviço em suas definições. Em face do caráter taxativo que o Supremo Tribunal Federal confere as mencionadas listas (ao contrário do que ocorreu no julgamento do REsp n.º 805.317 – citado linhas atrás), o Município se vê na seguinte cena: tem conhecimento que a CF/88 lhe conferiu a competência, mas não poderá exercê-la enquanto a União não autorizar, *i.e.*, não incluir a materialidade dentro do rol de serviços da Lei complementar n.º 116/03.⁴⁸⁸

Trata-se, pois, de entendimento equivocado do Supremo Tribunal Federal, visto que viola os ditames do Pacto Federativo, dentre os quais, a ausência de hierarquia e autonomia dos entes federativos. Em outras palavras, ao construir o sentido das regras dispostas na Lei complementar 116/03 e das regras constitucionais que conferiram competência tributária aos Municípios para instituição do ISS, o Supremo Tribunal Federal olvidou de percorrer a etapa do S4, patamar onde se encontra os postulados do Federalismo vigente no país.

⁴⁸⁸ BRASIL. STF. **RE 361.829** – RJ – Rel. Min. ELLEN GRACIE. DJ 19/03/2010. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI COMPLEMENTAR 56/87. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. CARÁTER TAXATIVO. SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL. EXCLUSÃO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SUPRIMENTO DE OMISSÃO. INEXISTÊNCIA DE EFEITO MODIFICATIVO. DESNECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PARA IMPUGNAÇÃO. NÃO-VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. ENCAMINHAMENTO AO PLENÁRIO. COMPETÊNCIA DA TURMA. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE POR ÓRGÃO FRACIONÁRIO DO STF. VIOLAÇÃO À RESERVA DE PLENÁRIO. AUSÊNCIA. 1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a lista de serviços anexa à Lei Complementar 56/87 é taxativa, consolidando sua jurisprudência no sentido de excluir da tributação do ISS determinados serviços praticados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, não se tratando, no caso, de isenção heterônoma do tributo municipal. 2. Não há falar em violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez inexistente o caráter infringente de anterior acórdão embargado, mas, apenas, o aspecto supletivo processualmente previsto. 3. O encaminhamento de recurso extraordinário ao Plenário do STF é procedimento que depende da apreciação, pela Turma, da existência das hipóteses regimentais previstas e não, simplesmente, de requerimento da parte. 4. O STF exerce, por excelência, o controle difuso de constitucionalidade quando do julgamento do recurso extraordinário, tendo os seus colegiados fracionários competência regimental para fazê-lo sem ofensa ao art. 97 da Constituição Federal. 5. Embargos de declaração rejeitados.

Partindo-se da diferenciação realizada anteriormente acerca de lei federal e lei nacional, há de se registrar que, no tocante às regras que definem competências, tais concedem diretamente aos entes federativos o poder para instituir, em seus respectivos âmbitos de validade, leis federais, estaduais e municipais; ao contrário das competências previstas nas alíneas “b”, “c” e “d” do art. 146, III, da CF/88 que confere à União competência para instituir lei nacional.

Ante o contexto apresentado, dentre as teorias dicotômicas e tricotômicas, o trabalho prefere instituir uma teoria mista. De fato, é necessário que um dos entes federativos possua a competência de unificar alguns aspectos da tributação, tais como os elementos jurídicos da relação jurídica (prescrição, decadência etc.). Mas por outro lado, legislar sobre normas gerais, não implica dizer que poderá a União definir o conteúdo das normas que conferem competência para outros entes. Nesse caso, à União só será permitido interferir quando houver necessidade de solução de conflitos de competência, ainda que de forma preventiva⁴⁸⁹, ou a regulação dos limites ao poder de tributar.

4.3.2 Das (im)possibilidades de a União interferir na competência tributária dos Estados-membros, ao exercer sua competência para legislar sobre Direito privado (art. 22, I, CF/88).

Diz-se que os Estados-membros, ao instituírem seus tributos, não poderiam modificar conceitos de direito privados previstos em normas constitucionais que definem a sua competência tributária, haja vista que, agindo assim, estariam ampliando o seu poder de tributar. Nessa conjuntura, caberia a esses entes federativos se reportarem ao conteúdo que os conceitos auferiram no seu ramo jurídico de origem.

Conforme dispõe o art. 22, I, da CF/88, caberia à União legislar privativamente sobre o direito privado. Ou seja, a competência para se determinar o conteúdo dos conceitos de termos como, v.g., “propriedade”, “circulação”, “mercadoria” seria da União. Desta feita, poderia este ente federativo, ao instituir os tributos de sua competência, modificar o conteúdo dos conceitos de direito privados utilizados pela CF/88 para delimitar sua competência sob o argumento de que, além do poder para instituir tais tributos, também poderia legislar sobre tais conceitos em face da incidência do art. 22, I, da *Carta Magna*? Além disso, até que ponto poderia a União modificar o conteúdo dos conceitos de direito privado e, desta forma, interferir nas competências de outros entes federativos?

⁴⁸⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 169.

Teoricamente, a competência tributária da União seria ilimitada, haja vista que, além de poder instituir certos tributos, também poderia definir os limites de sua própria competência. Ou seja, além instituir o IPI, a referida unidade federativa, em tese, poderia determinar o conteúdo do conceito de “produto industrializado”.

Ocorre que, antes se discutir acerca da possibilidade da União modificar os conceitos de direito privado e, dessa forma, gerar conseqüências na esfera tributária, faz-se necessário verificar duas questões: ainda que a CF/88, implicitamente, remeta o intérprete ao ramo do direito privado para determinar qual o conteúdo do conceito de direito privado, o termo utilizado pela norma que determina a competência sempre contem um campo semântico mínimo. Além disso, para se determinar o sentido da norma de competência, o legislador (nesse caso, também intérprete) deverá verificar outros enunciados do sistema, tais como os que estabelecem a forma federativa de Estado.

De fato, o sistema remete o legislador da lei tributária ao direito privado, a fim de analisar certos conceitos. Ocorre que o ordenamento jurídico é uno e toda e qualquer norma jurídica é fruto da interpretação de todo o sistema.

O legislador, ao interpretar a norma constitucional que define a competência para instituir tributos sobre veículos automotores, *v.g.*, de fato, para identificar os limites materiais desse poder, deverá se dirigir à legislação que definiu o que seria esse conceito. Ocorre que, ao assim proceder, o legislador não deve perder de vista que o mencionado termo, presente na norma constitucional, possui um campo semântico mínimo.

Assim como visto no início do trabalho, a língua é caracterizada pela arbitrariedade, imutabilidade e mutabilidade. Ora, analisando esses aspectos, pode-se dizer que o liame que vincula o significado ao significante é arbitrário, haja vista que não há uma motivação, *i.e.*, um critério de justificação para essa ligação. Diz-se ainda que, por ser imotivado, o elo que liga os dois elementos é estabelecido pelo usuários da língua ao longo do tempo, sem que um sujeito (individualmente) possa agir para modificá-lo. As relações sociais são complexas e mutáveis e, desta feita, a língua também o é. Assim, afirma-se que identificar o conteúdo de um conceito não é descobrir uma essência – uma verdade em si –, mas identificar o elo, *i.e.*, a significação existente num certo momento.

Partindo-se do pressuposto que esse elo é estabelecido pelos usuários da língua ao longo de anos, acredita-se que a relação entre os significados e significantes podem ser alteradas ao longo do tempo. Todavia, isso significa dizer que tal concepção é relativista, haja vista que, a partir da análise do uso dos termos, sempre será possível identificar os limites semânticos do conceito. Com efeito, por mais que a língua esteja suscetível a mudanças, tais

alterações não poderão ser realizadas por indivíduo, haja vista que este sempre encontrará uma barreira às alterações abruptas, qual seja, o passado, porquanto a língua é uma herança de geração precedente.

Nesses termos, acredita-se que a CF/88, ao dispor das competências tributárias e se utilizar de conceitos para definir os limites desse poder, já dispõe limites ínsitos na própria norma constitucional. Embora o legislador deva buscar os limites no campo do direito privado, a este legislador (art. 22, I, CF/88) apenas coube o papel de exercer o poder da violência simbólica sobre os conceitos dispostos constitucionalmente.

Desta feita, acredita-se que, ainda que a União acumule – ao lado das competências para instituir certos tributos – a competência para legislar sobre direito privado, isso não significa dizer que este ente federativo poderá modificar, ao seu bel prazer, o conteúdo desse conceito com vistas a ampliar sua competência tributária ou restringir as dos demais entes federativos. Com efeito, qualquer definição acerca do sentido das normas de competência tributária deve vir acompanhada de uma análise acerca do Federalismo brasileiro.

Em face de diversas razões já expostas no trabalho, tem-se que o Estado federal é o modelo mais adequado de composição política de organização de poder para o Estado brasileiro, porquanto esse arquétipo permite harmonizar, em grandes territórios como o brasileiro, povos e regiões com diferentes características e necessidades.

Diz-se que o Federalismo possibilita a convivência, sobre o mesmo território, de diferentes grupos étnicos, consistindo, desse modo, numa forma de Estado que possibilita ouvir as diversas bases de um território diferenciado no momento de tomada de decisões que afetam todo o território nacional. Além disso, aponta-se o Estado federal como um modelo que garante a segurança democrática, haja vista que nele, o poder, além de ser exercido segundo uma repartição horizontal (Poder executivo, legislativo e judiciário), é também dividido verticalmente entre os entes federativos, o que possibilita a sua aproximação da população.

Ocorre que, para existir, não basta dizer que as unidades federativas devem ser autônomas. Faz-se mister que as mesmas possuam uma série de competências legislativas e administrativas, além de poderes para instituir tributos, elemento essencial para existência do Estado nos tempos modernos. Trata-se, como já dito, de elemento chave na organização do Estado federal, visto que é, por intermédio desse “poder”, que a unidade federativa, de fato, poderá gozar de foros de autonomia

Nesse diapasão, afirma-se que a União, os Estados-membros e os Municípios estão no mesmo patamar, sendo inválido todo e qualquer ato tendente a hierarquizá-los ou tornar uns dependentes dos outros. Em outras palavras, a União não pode interferir na competência tributárias dos demais entes, seja por meio da edição de normas gerais, seja por meio do exercício da competência para legislar sobre direito privado.

Assim, entende-se que a competência da União para legislar sobre direito privado não é plena. Cumpre ressaltar que a análise de apenas um enunciado prescritivo, muitas vezes, não é suficiente para se determinar o sentido da norma jurídica. Dessa forma, essa regra de estrutura deve ser analisada em conjunto com outras, dentre as quais se encontra as que estabelecem o Federalismo no país. Com efeito, ao legislar sobre conceitos como “mercadoria”, “produtos industrializados”, “serviços”, a União deve tomar em conta as competências tributárias existentes e a possibilidade de, por meio do exercício da competência prevista pelo art. 22, I, da CF/88, restringir a competência das demais unidades federativas.

Além disso, em vista das possibilidades de interpretação conferidas pela abertura semântica dos textos que conferem competência, nunca é demais lembrar que, conquanto muitos países já tenham o consenso de que a repartição de poderes é uma condição essencial ao desenvolvimento social, o Brasil vem trilhando um caminho diferente, no qual a União, cada vez mais, acumula poder e competências que poderiam ser compartilhadas com outras unidades federativas.

Com efeito, em face das condutas desequilibradas por parte da União ao exercer sua competência, é essencial que as regras que conferem competências tributárias sejam analisadas sob o prisma do Federalismo. Além disso, toda e qualquer possibilidade de a União interferir na competência das demais unidades devem ser vistas com exceções, e não como regra.

É de se registrar que a União se justifica pela necessidade da existência de “[...] instituciones encargadas de le gestión de los intereses comunes, cuya competencia varía según el grado de intensidad del vínculo federal”.⁴⁹⁰ À União, pois, não é permitido restringir a competência dos demais entes federativos (ao menos em caso conflitos de competência ou para regulamentar as limitações ao poder de tributar); ao legislar sobre direito privado, deve levar, pois, em consideração o interesse de todos os entes. Por esta razão, acredita-se que toda e qualquer limitação ou interferência da União no poder de tributar das demais unidades ou

⁴⁹⁰ BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitario, El federal y El Estado Autonomo**. 2ª Ed. Madri: Tecnos, 1986. p. 86.

ampliação do seu, por meio do exercício da competência prevista no art. 22, I, da CF/88, em regra, deve ser inválida.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo analisar a questão das competências tributárias e as possibilidades de, ao ser exercitada, o legislador modificar os conceitos de direito privado. Para tanto, buscou-se analisar o tema sob o prisma do pacto federativo vigente no país, utilizando-se do paradigma do giro lingüístico para desenvolver o estudo. Desta feita, acredita-se que, com base no que foi apresentado ao longo do trabalho, é possível apresentar algumas notas conclusivas:

1. O ser humano, ao tentar estabelecer uma forma de controle sobre o mundo, sempre busca uma ordem. Deparando-se com o mundo das aparências caóticas, tenderá a procurar uma estrutura que seja capaz de explicar e sistematizar o meio em que vive. Num primeiro momento, o mundo é catalogado; na seqüência, os seus elementos são hierarquizados.
2. Nesse contexto, o sistema de referência seria um conjunto de prescrições fruto da pesquisas seguramente baseadas em realizações passadas. Também chamado de Paradigmas, o seu conhecimento seria a base para um indivíduo adentrar a uma determinada comunidade científica.
3. Assim como ocorreu nas demais ciências, o direito é analisado tomando-se paradigmas como ponto de partida. Desse modo, o presente trabalho adotou o sistema de referência do giro lingüístico como marco teórico para desenvolvimento do estudo.
4. Com advento do giro lingüístico, houve um rompimento com os paradigmas do passado que colocavam o sujeito fora da linguagem. O homem não é mais visto fora da linguagem, mas sim como um elemento inserido nela. Interpretar não significa mais encontrar uma essência ou verdade absoluta, mas sim construir uma realidade.
5. Em face disso, Paulo de Barros Carvalho oferece à comunidade jurídica um modelo de processo para construção do sentido. Antes de se explicar em que consiste, tornou-se necessário ressaltar que tal arquétipo parte do pressuposto (também adotado por esse trabalho) que enunciados prescritivos e normas jurídicas não se confundem. Os primeiros são frases soltas, expressões sem sentido consubstanciadas em estruturas carentes de sentido, ou seja, podem até conter um sentido prescricional, mas não encerram uma unidade completa de significação deôntica. Já as normas jurídicas são o fruto da conjugação de enunciados prescritivos tendentes a formar uma unidade deôntica completa.⁴⁹¹

⁴⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 110-111.

6. Muitas vezes, a leitura de apenas um dispositivo não é suficiente para a construção da norma jurídica. Assim, diz-se que, no processo de criação da norma jurídica, o intérprete deverá caminhar por quatro planos, denominados de S1, S2, S3 e S4. Como exemplo disso, cite-se o que ocorre com o art. 146 da CF/88. Ao se realizar uma interpretação literal do dispositivo, o aplicador poderia estar entregando um verdadeiro “cheque em branco” à União, *i.e.*, ampliando seus poderes, instituindo, inclusive, a possibilidade de interferir na autonomia de outras unidades federativas.

7. Assim, para se chegar a conclusão acerca do conteúdo das normas constitucionais que definem competência tributária, fez-se necessário realizar um estudo acerca do Pacto federativo. Primeiramente, há de se registrar que não é fácil encontrar um conceito definitivo para tal forma de Estado, haja vista que, ao longo dos anos, o mesmo foi adaptado às mais diversas contingências. De todo modo, não há como negar que o federalismo pode ser tido como uma fórmula de composição política que permite harmonizar a coexistência, sobre o mesmo território, de várias ordens de poderes autônomos, em seus respectivos âmbitos de competência.

8. A adoção do modelo federativo de Estado parece ser a mais adequada no Brasil, haja vista que se trata de uma forma de composição política que permite acolher, sobre um mesmo território, diferentes povos e regiões, tornando possível a coexistência de diferentes interesses. Além disso, pode-se dizer que se trata de um arquétipo estatal mais democrático, porquanto, além da repartição horizontal, reparte o poder de forma vertical, aproximando o governante dos governados.

9. Munido da idéia de que o sistema do direito positivo e o sistema da ciência do direito estão intimamente ligados, visto que o segundo se incorpora no primeiro como fonte material sua, entendeu-se que, para se identificar o teor do Princípio federativo insculpido na Constituição Federal, faz-se-ia mister analisar os requisitos de existência do Federalismo com base em estudos empreendidos pela ciência do direito. Isso porque, ao analisar os enunciados prescritivos que cuidam do assunto, não foi possível encontrar uma ordem de requisitos ou elementos essenciais para existência/validade do Estado Federal. Desta feita, caberá a ciência do direito definir o sentido do que seja o pacto federativo e seus requisitos no Brasil.

10. Em face disso, buscou-se analisar os requisitos de validade do estado federal. O primeiro deles foi o da necessidade de os entes federativos participarem das decisões tomadas pelo Estado Federal. Considerando que a criação da União se dá pela soma das soberanias (dentre outras prerrogativas) de todos os Estados, presume-se que cada Estado-membro deverá manifestar sua posição na tomada de decisões no Estado Federal. É mediante a lei da

participação, que os Estados-membros tomam parte no processo de elaboração da vontade política válida para todos.

9. Outro ponto foi o da autonomia e igualdade entre os entes federativos. Não há hierarquia entre as unidades do Estado federal e, para ser autônomo, cada ente deveria ter a capacidade de ministrar as necessidades de seu governo e administração sem a interferência de outras Unidades. Para tanto, a Constituição Federal conferiu a todos o direito de administrar e regular suas despesas bem como instituir e arrecadar certos tributos sobre determinadas materialidades

10. Na seqüência, analisou-se a repartição de competências. A sua distribuição em diferentes níveis de governo confere à unidade federativa a autonomia para “construir desenhos institucionais capazes de disciplinar os procedimentos de contribuição e gestão tributária” além de possibilitar a composição e dimensionamento de despesas.

11. Acontece que, para se falar em autonomia e capacidade de gerir despesas, ao Estado-membro também é necessário conferir-lhes fontes de receita. Nesse contexto, acredita-se que, ao lado dos demais requisitos, encontra-se também a repartição de competências tributárias, haja vista que a autonomia financeira de um ente federativo implica outorga de competência impositiva ou tributária. Trata-se, pois, de elemento-chave na organização do Estado federal, visto que é por intermédio desse “poder” que a unidade federativa, de fato, poderá gozar de foros de autonomia.

11. No entanto, o fato é que o Federalismo no Brasil está em crise. O pacto federativo instituído pela CF/88 já sofreu várias modificações, nas quais os Estados-membros, aos poucos, foram perdendo autonomia. Nesse diapasão, como afirmado anteriormente, para se garantir a autonomia dos entes federados, faz-se mister que as suas atribuições e as fontes geradoras de recursos sejam preservadas. Todavia, não é isso que se vê nos últimos tempos.

12. Ao contrário do que ocorre no Brasil, nos últimos anos, o interesse na descentralização fiscal tem crescido em vários países. No mundo em desenvolvimento, várias nações, objetivando obter uma maior eficiência na prestação dos serviços públicos, têm repartido poderes entre várias esferas de governo.

13. Acontece que, a despeito de muitos países terem alcançado o consenso de que a repartição de poderes é uma condição essencial ao desenvolvimento social, o Brasil vem trilhando um caminho diferente, no qual o Estado federal, cada vez mais, acumula poder e competências que poderiam ser compartilhadas com outras unidades federativas.

14. Ante o cenário de crise, perceberam-se as possibilidades de, através do exercício da competência tributária, os entes federativos violarem o Pacto federativo, através da

modificação de conceitos de direito privado presentes nos dispositivos constitucionais que definem o poder de tributar de cada unidade.

15. Para realizar um estudo a respeito das competências tributárias, fez-se necessário efetuar uma análise acerca da concepção de direito como sistema, dando enfoque a algumas questões, tais como: a estrutura do sistema, a norma fundamental e a questão da validade.

16. Basicamente, poder-se-ia dizer que sistema seria um conjunto de unidades organizadas sob um critério estruturante. Para esse trabalho, a estrutura se encontra dentro do próprio direito, porquanto, ainda que à ciência do direito caiba o papel de descrever o direito em um nível superior de linguagem (metalinguagem), acredita-se que o elemento estruturante não se encontra nas mãos dos juristas, mas sim no próprio direito. Com efeito, o direito regula sua própria criação, pois é ele que institui a forma pela qual se opera a criação e a extinção de suas normas jurídicas.

17. Partindo-se do que foi dito no parágrafo anterior, indagou-se se seria possível concluir que o ordenamento é um conjunto de elementos estruturados sob um princípio que confere homogeneidade ao todo. Em face disso, para se conceber a unidade do sistema jurídico, além de se determinar os critérios para autorreprodução do direito (dever-ser), faz-se necessário identificar o fundamento superior de validade do sistema. Desse modo, mesmo que se tomasse a Constituição positiva como fundamento superior, ainda assim, seria necessário encontrar uma constituição em sentido lógico-jurídico, qual seja: a norma fundamental.

18. Vale ressaltar que a norma fundamental não se encaixa no conceito de norma jurídica de Hans Kelsen, pois não se trata de uma norma estatuída pelo legislador, mas sim imaginada por aquele que analisa o direito. Com efeito, não é uma norma posta, mas sim pressuposta e desprovida de conteúdo, cuja função seria conferir unidade e unicidade ao sistema.

19. Superada a questão da norma fundamental, passou-se a analisar a questão da validade da norma. Assim como foi visto no primeiro capítulo do trabalho, não se pode dizer que as normas jurídicas são verdadeiras ou falsas, pois esta valência pertence aos sistemas descritivos. Assim fosse, o direito não teria a função de moldar a conduta humana em suas relações intersubjetivas, mas sim apenas declarar uma realidade, confundindo-se com esta. Nesses termos, diz-se que as normas jurídicas não declaram algo, mas sim, prescrevem condutas, de modo que o critério de pertinencialidade ao sistema é o da validade.

20. Com base nos ensinamentos de Hans Kelsen, afirma-se que o fundamento de validade de uma norma constitui a validade de uma outra norma. De fato, o conceito de validade possui caráter relacional, *i.e.*, se A vale, vale em relação a B. A idéia de relatividade inerente ao conceito de validade decorre da origem econômica do termo, já que os valores, em regra,

seriam submetidos a padrões, tais como o dinheiro, que vale em relação a padrões monetários estabelecidos.

21. Segundo a natureza do fundamento da validade, Hans Kelsen distingue dois diferentes tipos de sistemas de normas: um tipo dinâmico e um tipo estático. No sistema estático, a validade de uma norma pode reconduzir a uma outra norma a cujo conteúdo pode ser subsumido o conteúdo das normas que formam o ordenamento. No sistema dinâmico, validade de uma norma consiste na atribuição de autoridade legislativa conferida por uma norma superior. Para Kelsen, o direito positivo é um sistema dinâmico, o que implica dizer que, ainda que uma norma não seja compatível, sob o aspecto estático, com a norma superior, ela será válida. Desta feita, caberá àquele que tem competência, sob o argumento da incompatibilidade de conteúdo da norma a ser atacada com a norma superior, retirar essa norma jurídica do sistema

22. Após a análise do direito como sistema e de algumas questões correlatas, adentrou-se no estudo mais específico da competência tributária. Nesse passo, o primeiro ponto que merece destaque é que a Constituição Federal não cria tributos, mas sim apenas institui poderes para as unidades federativas possam criá-los.

23. Nesses termos, pode-se dizer que as competências tributárias seriam autorizações conferidas pela Constituição Federal às unidades federativas para que estas possam instituir tributos sobre determinadas materialidades.

24. Aos Estados-membros, a Constituição Federal de 1988 definiu as competências para instituir, além das taxas e contribuições de melhoria, o ICMS, o IPVA e o ITCMD. À União, além das duas primeiras e de alguns impostos e contribuições, instituiu-se o poder para legislar sobre normas gerais em direito tributário (Art. 146, III, da CF/88).

25. Estabelecidos os pontos necessários sobre competência tributária, acredita-se que trabalho se tornou apto a resolver os problemas advindos do exercício da competência tributária e das possibilidades de a lei tributária modificar conceitos de direito privado.

26. O primeiro foi o da possibilidade de o Estado-membro modificar conceitos de direito privado previstos nas normas constitucionais que definem sua competência tributária. *A priori*, não é proibido que a lei tributária possa modificar o conceito dado pelo direito privado, o que se proíbe é que a referida lei possa modificar conceitos utilizados por lei superior para a definição de competência, se, dessa modificação, possa resultar ampliação da competência atribuída.

27. Ocorre que, a conclusão obtida no parágrafo anterior, dentro do modelo interpretativo proposto por Paulo de Barros Carvalho, é oriunda do S3 e, para esse trabalho, como dito, não

é suficiente, pois, para se tornar definitiva, seria necessário sua contraposição com os ditames do pacto federativo.

28. Com relação ao problema, ao se chegar ao Plano do S4, a discussão se amplia, porquanto, nesse patamar, caberá ao intérprete verificar se as modificações nos conceitos de direito privado proporcionadas pela lei tributária poderá ocasionar lesões ao Estado Federal. *In casu*, é interessante notar que o exercício parcial de competências tributárias poderia gerar o que comumente foi chamado de “Guerra Fiscal”.

29. A despeito de, em geral, a competência tributária ser tida como facultativa, em alguns casos, percebe-se que o seu exercício é obrigatório. No caso do ICMS, um estado-membro só poderá conceder benefício fiscal quando o seu objetivo for promover o equilíbrio de desenvolvimento sócio-econômico entre regiões do país. Assim, a modificação dos conceitos de direito privado relacionados a essa competência só poderão ser modificadas, para restringi-los, desde que autorizados por Convênio do CONFAZ previsto pela Lei Complementar n.º 24/1975.

30. Já no que se refere à possibilidade de os Estados-membros modificarem conceitos de direito privado não previstos em normas que definem sua competência tributária, o legislador deverá verificar algumas nuances.

31. O primeiro ponto, para se verificar a possibilidade de o Estado-membro modificar os conceitos de direito privado, seria analisar se esse conceito consubstancia normas de caráter geral. Em seguida, faz-se-ia mister observar se existe lei nacional (tratando de normas gerais de matéria tributária) tratando do assunto. Havendo menção ao conceito nesta lei, caberá ao Estado-membro, a fim de verificar a amplitude do conceito, dirigir-se ao subsistema jurídico de origem (*v.g.*, direito civil) ou legislar sobre o conceito dentro dos limites definidos por esta lei.

32. Ao exercer sua competência suplementar, só seria permitido ao Estado-membro manipular o conceito dentro dos limites dispostos pela lei nacional ou, em caso de apenas menção ao termo, dos limites impostos pelo direito privado. Vale ressaltar que, não havendo disposição do termo em lei nacional de normas gerais, seria possível o Estado-membro, após a identificação do campo semântico do termo jurídico, apresentar uma definição. Ocorre que, nesses termos, essa regra estaria sob o risco da invalidação superveniente, haja vista que, a qualquer momento, configurando “normas gerais”, poderia a União dispor de modo diferente sobre o assunto.

33. Quanto as possibilidades de modificação de conceitos de direito privado, quando do exercício da competência para legislar sobre normas gerais em matéria tributária, há duas teorias jurídicas que despontam a respeito: as teorias tricotômica e dicotômica.

34. Para a primeira, à União seria conferida a competência para legislar sobre normas gerais de direito tributário, conflitos de competência e matéria atinente à regulação de limitações ao poder de tributar; já para a segunda, a União só seria permitida legislar sobre normas gerais de direito tributário para dissolver ou evitar conflitos de competência tributária ou para regulamentar as limitações ao poder de tributar.

35. Para Paulo de Barros Carvalho, o conteúdo do art. 146 e dos seus incisos da CF/88 reflete o desempenho de um trabalho político tramado com vistas a fazer prevalecer uma corrente que prosperava. Segundo o autor, buscava-se firmar, de modo mais contundente, que as normas gerais de direito tributário continuavam ser um caminho de livre interferência da União nos interesses jurídicos tributários dos demais entes federativos.⁴⁹²

36. Nesses termos, percebeu-se que, conferir competência à União para legislar sobre normas gerais consistiria num canal aberto para que esse ente interferisse na competência tributária das demais unidades. Com efeito, através do exercício desse poder, a União teria a possibilidade de modificar o conteúdo dos conceitos de direito privado previstos nas normas que determinaram poder de tributar dos Estados-membros.

37. Para se evitar violações ao pacto federativo, fez-se mister reconhecer a inexistência de hierarquia entre a União, os Estados e os Municípios. Cada um é autônomo, dentro das atribuições que a Constituição lhes atribuiu. Desta feita, é inconstitucional qualquer ato de superioridade entre a União sobre os Estados e destes sobre os Municípios, com exceção da possibilidade de intervenção prevista no art. 34 da CF/88.

38. Reconhecida a igualdade entre os entes da Federação, constata-se, pois, que a União não poderá adotar medidas propensas a anular ou restringir a competência dos Estados e Municípios. Deverá, dessa forma, quando necessário, regulamentá-las, porém, nos estritos limites obtidos a partir da interpretação do art. 146 da CF/88 sempre levando em consideração os ditames do Pacto federativo.

39. Partindo-se da diferenciação realizada acerca de lei federal e lei nacional, há de se registrar que, no que se refere às regras que definem competências para instituir tributos, a CF/88 concede diretamente aos entes federativos o poder para instituir, em seus respectivos âmbitos de validade, leis federais, estaduais e municipais; ao contrário das competências

⁴⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 232.

previstas nas alíneas “b”, “c” e “d” do art. 146, III, da CF/88 que confere à União competência para instituir lei nacional.

40. Assim entre as teorias dicotômicas e tricotômicas, o trabalho preferiu instituir uma teoria mista. De fato, é necessário que um dos entes federativos possuam a competência de unificar alguns aspectos da tributação, tais como os elementos jurídicos da relação jurídica (prescrição, decadência etc). Mas por outro lado, legislar sobre normas gerais, não implica em dizer que poderá a União definir o conteúdo das normas que conferem competência tributária para outros entes. Nesse caso, à União só será permitido interferir quando houver necessidade de solução de conflitos de competência, ainda que de forma preventiva⁴⁹³, ou a regulação dos limites ao poder de tributar.

41. Por fim, tratou-se das possibilidades de a União interferir na competência tributária dos Estados-membros, ao exercer sua competência para legislar sobre direito privado (art. 22, I, CF/88). Nesse ponto, percebe-se, *a priori*, que a competência tributária da União seria ilimitada, haja vista que, além de poder instituir certos tributos, também poderia definir os limites de sua própria competência. Ou seja, além instituir, *v.g.*, o Imposto de Renda, a referida unidade federativa, em tese, poderia determinar o conteúdo do conceito de “renda”.

42. Partindo-se dos ditames do Federalismo, chega-se à conclusão de que a competência da União para legislar sobre direito privado não é plena. Assim como já ressaltado anteriormente, a análise de apenas um enunciado prescritivo, muitas vezes, não é suficiente para se determinar o sentido da norma jurídica. Dessa forma, essa regra de estrutura deve ser analisada em conjunto com outras, dentre as quais se encontra as que estabelecem o Federalismo no país. Com efeito, ao legislar sobre conceitos como “mercadoria”, “produtos industrializados”, “serviços”, a União deve tomar em conta as competências tributárias existentes e a possibilidade de, por meio do exercício da competência prevista pelo art. 22, I, da CF/88, restringir a competência das demais unidades federativas.

43. Desta feita, em face do exercício desequilibrado das competências tributárias por parte da União, é essencial que as regras que conferem competências tributárias sejam analisadas sob o prisma do Federalismo. Além disso, toda e qualquer possibilidade de a União interferir na competência das demais unidades devem ser vistas com exceções, e não como regra.

44. A União, como dito no último tópico do trabalho, é justificada pela necessidade de se ter instituições encarregadas de gerir os interesses comuns. Nesses termos, acredita-se que, em regra, ao Estado federal, não é permitido restringir a competência dos demais entes

⁴⁹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 169.

federativos, com exceção dos casos de conflitos de competência ou para regulamentar as limitações ao poder de tributar.

45. Portanto, ao legislar sobre direito privado, a União deve levar em consideração o interesse de todos os entes. Assim, toda e qualquer limitação ou interferência da União no poder de tributar das demais unidades ou ampliação do seu poder de tributar por meio do exercício da competência prevista no art. 22, I, da CF/88, em regra, deve ser inválida.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 5ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. **Contribuições sociais, mas antieconômicas. in Economia do Setor Público no Brasil**. Organizadores: Ciro Biderman e Paulo Avarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

ALEXY, Robert. **Conceito e Validade no Direito**. Tradução: Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins fontes, 2009.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. **Competências na Constituição de 1988**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ALVES, Alaôr Caffé. **Fundamentos dos atos de vontade e práxis lingüístico-social no direito. Kelsen e Wittgenstein II. In Vilém Flusser e Juristas**. Coordenação: Florence Harat e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Lógica. Pensameno formal e argumentação**. 4ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

AMARAL. Antônio Carlos Rodrigues. **Lei complementar. Curso de Direito Tributário**. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

APEL, Karl Otto. **Transformação da filosofia I – Filosofia analítica e hermenêutica**. Tradução de Paulo Astor Soethe. São Paulo: Loyola, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado unitário, El federal y El Estado Autonomo**. 2ª Ed. Madri: Tecnos, 1986.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; NOGUEIRA, José Ricardo; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Teoria da tributação ótima. in Economia do Setor Público no Brasil**. Organizadores: Ciro Biderman e Paulo Avarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERTI, Flávio Azambuja. **Federalismo fiscal e defesa dos direitos do contribuinte: efetividade ou retórica**. São Paulo; Bookseller, 2005.

BITTAR, Eduardo C. B. **Linguagem jurídica**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BITTAR, Eduardo C. B. **Doutrinas e filosofias políticas: contribuições para a história da ciência política**. São Paulo: Atlas, 2002.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico – lições de filosofia do direito**. Tradução: Márcio Plugliesi. São Paulo: Ícone, 2006.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento jurídico**. 10ª Edição, Brasília: UNB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. STF. **ADI n.º 2345** - pleno – Rel. Min. Cezar Peluso – DJU 05/08/2011.

BRASIL. STF. **ADI n.º 2903** - pleno – Rel. Min. Celso de Mello – DJU 01/12/2005.

BRASIL. STF. **ADI n.º 3794** - pleno – Rel. Min. Joaquim Barbosa – DJU 05/08/2011.

BRASIL. STF. **RE n.º 134.509** – pleno – Rel. Min. Marco Aurélio – DJU 13/09/2002.

BRASIL. STF. **RE n.º 166.772-9** – pleno - Rel. Min. Marco Aurélio – DJU 16/12/1994.

BRASIL. STF. **RE n.º 255.111** – pleno – Rel. Min. Marco Aurélio – DJU 13/12/2002.

BRASIL. STF. **RE 361.829** – pleno – Rel. Min. Ellen Gracie – DJ 19/03/2010.

BRASIL. STF. **RE n.º 390.840** – pleno - Rel. Min. Marco Aurélio – DJU 15/08/2006.

BRASIL. STJ. **REsp n.º 456.650** – 1ª Turma - Rel. Min. José Delgado – DJ 20/03/2006

BRASIL. STJ. **REsp n.º 805.317** – 1ª Turma - Rel. Min. José Delgado. DJ. 21/09/2006

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. Vol. I. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

CARNAP, Rudolf. **Empirismo, semântica e ontologia**. in SCHLICK, Moritz; CARNAP, Rudolf, **Coletânea de textos – Coleção: os Pensadores**. 3ª Ed. São Paulo: Nova cultura, 1988.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Interpretação e Aplicação do Direito**. In **Vilém Flusser e Juristas**. Coordenação: Florence Harat e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Competência Residual e Extraordinária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Curso de direito tributário**, 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CASTRO JR, Torquato. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente**. São Paulo: Noeses: 2009.

CONTI, João Maurício. **Federalismo fiscal e fundo de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001

COPI. Irving M. **Introdução a Lógica**. Tradução: Álvaro Cabral. 2ª Ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária no Estado brasileiro**. São Paulo: Max limonad, 2002.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DÓRIA. Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

CATÃO, Adrualdo de Lima. **Decisão jurídica e racionalidade**. Maceió: Edufal, 2007.

ECO. Umberto. **Os limites da interpretação**. 2ª Ed. Tradução: Pérola de Carvalho. São Paulo: Perspectiva, 2004. p. XVII

ENTERRÍA, Eduardo García; FERNANDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Derecho Administrativo I**. 8ª Ed. Madrid: Civitas, 1998.

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: Ensaio de Pragmática da Comunicação.** 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil. Parte Geral.** 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. **Ensaio e discurso sobre Interpretação/Aplicação do Direito.** 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária.** In **Federalismo fiscal.** Org. João Maurício Conti. São Paulo: Manole, 2004.

FERRARI, Sérgio. **Constituição Estadual e Federação.** Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade.** 3ª Ed. São Paulo: Annablume, 2007.

HART, H. L. A.. **O conceito de direito.** Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of rights: why liberty depends on taxes.** New York: W. W. Norton and Company, 1999.

HORTA, Raul Machado. **Estudos de Direito Constitucional.** Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HUSSERL, Edmund. **Idéias para uma fenomenologia pura e para uma filosofia fenomenológica.** 2ª Ed. São Paulo: Idéias e Letras: 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas.** Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1986.

_____. **Teoria Pura do Direito.** Tradução: João Baptista Machado. 6ª Edição. Coimbra: Armênio Amado, 1984.

_____. **Teoria pura do direito.** 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KUHN, Thomas. **A estrutura das revoluções científicas.** Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2009.

IVO, Gabriel. **Constituição Estadual. Competência para elaboração da Constituição do Estado-membro.** São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. **Norma jurídica: produção e controle.** São Paulo: Noeses, 2006.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito. Vol. 1 – Século XX**. Tradução: Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2010.

_____. **Sistema e estrutura no direito. Vol. 2 – Século XX**. Tradução: Luca Lamberti. São Paulo: WMF Martins Fontes: 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária. in Direito tributário moderno**. Coordenação: José Souto Maior Borges. São Paulo: Jose Bushatsky, 1977.

_____. **Teoria do Fato Jurídico. Plano da Existência**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária. in Direito tributário moderno**. Coordenação: José Souto Maior Borges. São Paulo: Jose Bushatsky, 1977.

_____. **Uma proposta para reformulação da federação brasileira in Anais da XI Conferência Nacional dos Advogados**. Belém: Ordem dos Advogados do Brasil, 1986.

MENDES, Marcos. **Federalismo fiscal in Economia do Setor Público no Brasil**. Organizadores: Ciro Biderman e Paulo Avarte. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier latin, 2004.

MIRABETE, Julio Fabrini. **Código Penal Interpretado**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

_____. **Tratado de Direito Privado. Tomo I**. 2ª Ed. São Paulo: Bookseller. 2000.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006.

PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PLATÃO. **O Crátilo**. In Platão Diálogos: Teeteto e Crátilo. Tradução de Carlos Alberto Nunes. 2ª Ed. Belém: Universidade Federal do Pará, 1988

PORFÍRIO JR, Nelson de Freitas. **Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado federal**. In **Federalismo Fiscal**. Org. João Maurício Conti. São Paulo: Manole, 2004.

REIS, Élcio Fonseca. **Federalismo Fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Tributação e Liberdade**. In **Princípios de Direito Financeiro e Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ROBLES, Gregório. **O Direito como texto**. Barueri: Manole, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SANTOS, Luís Henrique. **Empirismo lógico** in SCHLICK, Moritz; CARNAP, Rudolf, **Coletânea de textos – Coleção: os Pensadores**. 3ª Ed. São Paulo: Nova cultura, 1988.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral**. Tradução de Antônio Chelini. 27ª Ed. São Paulo: Cultrix, 2006.

RIBEIRO, Carlos Vinícios Alves. **Interesse público: um conceito jurídico indeterminável. In Supremacia do Interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**. Coordenadores: Maria Sylvia Zanella di Pietro e Calos Vinícios Alves Ribeiro. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA. José Afonso, **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Mauro Santos. **Teoria do Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4ª Ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito.** 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional.** 23ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

TOMÉ, Fabiana del Padre. **A prova no direito tributário.** 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Vilém Flusser e o contrutivismo lógico-semântico. In Vilém Flusser e Juristas.** Coordenação: Florence Harat e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado.** São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito financeiro e tributário.** 17ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

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

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no direito.** 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000

_____. **Escritos jurídicos e filosóficos. Volume 1.** São Paulo: Asis Mundi IBET, 2003.

_____. **Escritos jurídicos e filosóficos. Volume II.** São Paulo: Axis Mundi IBET, 2003.

_____. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo.** 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2005.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas.** Tradução de Marcos G. Nontagnoli. 6ª Ed. Petrópolis: Vozes, 2009.