

MARIA FERNANDA SALCEDO REPOLÊS

MARIA TEREZA FONSECA DIAS

Coordenadoras

O DIREITO ENTRE A ESFERA
PÚBLICA E A AUTONOMIA PRIVADA
TENSÕES E COMPLEMENTARIDADE

Volume 1

Belo Horizonte

 **EDITORA
Fórum**

2015

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Flávio Henrique Unes Pereira
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Floriano de Azevedo Marques Neto
Alexandre Coutinho Pagliarini	Gustavo Justino de Oliveira
André Ramos Tavares	Inês Virginia Prado Soares
Carlos Ayres Britto	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Mário da Silva Velloso	Juarez Freitas
Cármem Lúcia Antunes Rocha	Luciano Ferraz
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Lúcio Delfino
Clovis Beznos	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Cristiana Fortini	Márcio Cammarosano
Dinorá Adelaide Musetti Grotti	Marcos Ehrhardt Jr.
Diogo de Figueiredo Moreira Neto	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Egon Bockmann Moreira	Ney José de Freitas
Emerson Gabardo	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Fabrizio Motta	Paulo Modesto
Fernando Rossi	Romeu Felipe Bacellar Filho
	Sérgio Guerra



Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Av. Afonso Pena, 2770 – 16º andar – Funcionários – CEP 30130-007
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 2121.4900 / 2121.4949
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

D597 O direito entre a esfera pública e a autonomia privada: tensões e complementaridade
/ Coordenadoras: Maria Fernanda Salcedo Repolês, Maria Tereza Fonseca Dias.
Belo Horizonte: Fórum, 2015. v. 1.

176 p.
ISBN 978-85-450-0089-1

1. Direito administrativo. 2. Administração Pública. 3. Ciência política.
4. Sociologia. I. Repolês, Maria Fernanda Salcedo. II. Dias, Maria Tereza Fonseca.

CDD: 341.3
CDU: 342.9

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

REPOLÊS, Maria Fernanda Salcedo; DIAS, Maria Tereza Fonseca (Coord.). *O direito entre a esfera pública e a autonomia privada: tensões e complementaridade*. Belo Horizonte: Fórum, 2015. 176 p.
ISBN 978-85-450-0089-1.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO

Maria Fernanda Salcedo Repolês, Maria Tereza Fonseca Dias9

PARTE 1

AS TENSÕES ENTRE AUTONOMIA PÚBLICA E PRIVADA NA QUESTÃO DA LAICIDADE

A LAICIDADE NA FRANÇA

Michel Miaille	13
1 Introdução.....	13
2 A laicidade: uma história.....	14
2.1 Primeiro momento.....	15
2.2 Segundo momento.....	15
2.3 Terceiro momento	16
3 A laicidade: um sistema jurídico	17
3.1 O conteúdo da laicidade	18
3.2 A aplicação prudente da laicidade	18
4 A laicidade: uma cultura em transformação	20

A LAICIDADE EM DISPUTA:

O CASO FRANCÊS E A LEGISLAÇÃO DO VÉU

Maria Fernanda Salcedo Repolês, Francisco de Castilho Prates.....	23
Introdução	23
1 Contextualizando a questão: apontamentos sobre a laicidade na França	27
2 Um julgamento, uma decisão, mas não o fim das disputas	40
Conclusão.....	47
Referências	51

PARTE 2

PÚBLICO E PRIVADO NO PÓS-POSITIVISMO E NA TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

MORAL, DIREITO E PÓS-POSITIVISMO

Luís Carlos B. Gambogi	57
1 Ética: Moral e Direto	57

2	Moral, Direito e Pós-positivismo.....	64
	Referências	71

ROBERT ALEXY NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL BRASILEIRO: IGUALDADE, DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS E SOPESAMENTO DE REGRAS E PRINCÍPIOS

Maria Tereza Fonseca Dias	73
1 Introdução.....	73
2 Análise quantitativa das decisões analisadas	75
2.1 Período em que foram proferidas	75
2.2 Procedência geográfica das ações.....	77
2.3 Espécies de medidas judiciais propostas	78
2.4 Órgão julgador no STF.....	79
2.5 Consensualidade das decisões.....	80
2.6 Escopo da decisão.....	81
2.7 Relatoria dos julgados.....	82
2.8 Ramos do direito.....	83
2.9 Obras referenciadas	84
2.10 Conteúdo teórico da obra de Alexy referenciado nos julgados estudados.....	86
3 Estudos de julgados a partir dos conteúdos teóricos da obra de Alexy.....	88
3.1 Direito geral de igualdade.....	88
3.2 Direitos prestacionais como direitos fundamentais sociais.....	90
3.3 A estrutura das normas de direitos fundamentais (princípios e regras).....	92
4 Considerações finais.....	94
Referências	97
Anexo 1.....	100

PARTE 3

INTERSECÇÕES ENTRE O DIREITO PÚBLICO E O DIREITO PRIVADO

DEMOCRACIA PÚBLICA E PROPRIEDADE PRIVADA

Adriano Stanley Rocha Souza, Virginia Junqueira Rugai Brandão.....	105
1 Introdução.....	105
2 A propriedade privada e o interesse público: a primeira como instrumento do segundo	106
3 O direito de propriedade no novo Código Civil: a reconstrução da dogmática da propriedade privada.....	108
4 Limites ao direito de propriedade: a propriedade funcionalizada	110
4.1 Limites ou funções de cunho econômico, social, ambiental e	

cultural à propriedade privada.....	110
4.2 Limite à prática de atos meramente emulativos	112
4.3 Limites (ou funções) da propriedade por sua necessidade ou utilidade públicas, ou por seu interesse social	113
5 A função social da propriedade em consonância com a função social da cidade	113
6 O acesso democrático à propriedade privada: uma questão de justiça social.....	116
7 Alienação da cidadania no contexto da propriedade privada	119
8 A realidade nos centros urbanos: o abandono da propriedade privada	121
9 Casuística: revisão do Plano Diretor Paulista	123
10 Considerações finais.....	125
Referências	125

A CRIAÇÃO E A APLICAÇÃO NORMATIVA NA LINHA DE FRATURA ENTRE A ORDEM PESSOAL (AUTONOMIA DA VONTADE) E A ORDEM INSTITUCIONAL (ESPAÇO PÚBLICO) OU DE COMO O COSTUME DE CASA TEM SIDO LEVADO À PRAÇA

Carlos Alberto Simões de Tomaz, Eloy Pereira Lemos Júnior, Moacir Ribeiro de Oliveira Júnior.....	127
1 Introdução.....	127
2 O público e o privado sob o influxo da "liberdade dos antigos"	128
3 Repensando a "liberdade dos antigos" ou de como divisar hodiernamente a relação entre a <i>autonomia privada</i> e o <i>espaço público</i>	131
4 A baixa compreensão da <i>autonomia privada</i> no âmbito do <i>espaço público</i> e a tensão no equilíbrio entre as <i>regras do jogo</i> e o <i>jogo das regras</i>	136
5 Uma última reflexão para não concluir	146
Referências	147

O DIREITO TRIBUTÁRIO E A SUA RELAÇÃO COM OUTROS RAMOS DO CONHECIMENTO E COM O DIREITO PRIVADO

Valter de Souza Lobato, Fernando Daniel de Moura Fonseca	151
1 Introdução.....	151
2 O posicionamento da doutrina	153
3 A posição adotada no presente trabalho e a interpretação dos artigos 109 e 110 no Código Tributário Nacional	160
4 Incorporação de conceitos e reenvio direto. O exemplo da contabilidade	163
5 O problema da alteração superveniente dos conceitos em seus sistemas de origem. Ainda o exemplo da contabilidade	168
6 Conclusões	173
Referências	174

O DIREITO TRIBUTÁRIO E A SUA RELAÇÃO COM OUTROS RAMOS DO CONHECIMENTO E COM O DIREITO PRIVADO

VALTER DE SOUZA LOBATO

FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA

1 Introdução

Um dos mais desafiadores temas envolvendo o direito tributário diz respeito à sua relação com outros ramos do direito (com especial destaque para o direito privado) e do conhecimento (como é o caso da contabilidade e da economia). A questão não deve causar perplexidade ao intérprete, afinal, o direito tributário vale-se de fatos jurídicos com conteúdo econômico, muitas vezes objeto de expressa definição em seu sistema de origem. O desafio está em determinar qual a exata dimensão da influência dessa definição sobre o direito tributário, especialmente em razão das particularidades das regras e dos princípios que definem a competência tributária e que regulam o Sistema Tributário Nacional.

Nesse contexto, o intérprete precisa ter em mente que o direito, apesar de criar a sua própria realidade,¹ não afasta ou desconhece a realidade construída por outros sistemas, com os quais mantém intensa relação. E não é preciso que haja norma expressa dispondo nesse sentido, o que decorre diretamente da Teoria dos Sistemas.² Ainda que todo sistema pressuponha um fechamento operacional (produção de conteúdo com base nele próprio), ele permanecerá aberto em termos cognitivos, recebendo e processando as influências do ambiente no qual

¹ “[...] como a interpretação abrange também os fatos, o intérprete os reconforma, de modo que podemos dizer que o direito institui a sua própria realidade. Daí a importância do relato dos fatos (narrativa dos fatos a serem considerados pelo intérprete) para a interpretação.” GRAU, 2009.

² A esse respeito, ver: DERZI, 2009.

estiver inserido. Aliás, para que o Direito não se perca na evolução dos fatos sociais, ele deve ser sistêmico, operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto.³

Tôrres é claro ao afirmar que:

A 'autonomia' do sistema jurídico total constitui sua clausura organizativa, ou melhor, o fechamento operacional do mundo jurídico, em relação ao mundo das coisas (meio envolvente), porque as fontes do direito são também 'jurídicas'. Somente a ideia de unidade pode conferir uma organização suficiente para permitir o caráter distintivo do direito. Não há direito fora do direito (autorreferência). Assim, o direito só existe enquanto sistema de comunicação normativa, dotado de possibilidade de autorreprodução dos seus elementos. Isso evita qualquer possibilidade de entrada no sistema de normas próprias de outros subsistemas sociais (normas éticas, religiosas, econômicas, etc.), ou mesmo os próprios fatos, *in concreto*. Normas extrajurídicas só adquirem validade jurídica se, após um juízo de valor sobre a respectiva relevância jurídica, forem submetidas aos critérios de formação admitidos pelo sistema, internamente, o que permitirá, em seguida à consequente seleção pelo código binário, a sua entrada, saída ou permanência no sistema (introdução, desuso, ab-rogação e revogação de enunciados normativos).⁴

Por meio do referido fechamento operacional impede-se que normas de outros subsistemas sociais ingressem diretamente no ordenamento jurídico sem que tenham sido introduzidas por meio de procedimento próprio. A relevância jurídica dependerá de uma prévia juridicização.

Assim, os limites da interação entre sistemas diversos remontam à opção do legislador que pode, a seu critério, reconhecer, em maior ou menor grau, o espectro de influência de conceitos e qualificações adotadas por outros subsistemas do direito ou até por outras ciências, desde que respeite os limites à competência e ao poder de tributar previstos na Constituição.

Com isso, queremos dizer que o legislador, ao criar a regra jurídica, pode alterar os "fenômenos da realidade social",⁵ mas nada impede que apenas os transforme em direito positivo, conservando as suas características originais. Por óbvio, ainda que assim o faça, transformará em direito o que antes não era. E é no direito tributário

³ TÔRRES, 2003. p. 40.

⁴ *Ibid.*, p. 40.

⁵ BECKER, 2010. p. 79.

que essa interação se apresenta de forma mais intensa, uma vez que a integralidade das materialidades eleitas pela Constituição como passíveis de incidência da tributação consiste em previsões de fatos com conteúdo econômico. Nabais observou a particularidade do assunto em matéria tributária ao sustentar que:

O mais importante ponto de contacto entre estes dois ramos de direito reside, no entanto, no facto de o direito fiscal ligar, por via de regra, a obrigação de imposto à prática de atos, ao exercício de actividades ou ao gozo de situações que se apresentam disciplinadas enquanto tais pelo direito privado [...].⁶

Assim, é preciso reconhecer que o direito tributário interage com outros ramos do direito e até mesmo com outras ciências de forma intensa. Essa premissa precisa estar suficientemente clara, pois representa o ponto de partida para a definição dos limites da referida interação.

2 O posicionamento da doutrina

Do ponto de vista doutrinário, diferentes posições buscaram definir os limites da influência de conceitos oriundos de outros ramos do direito e de outras ciências sobre a definição do fato gerador da obrigação tributária.⁷

Em primeiro lugar, pode-se citar a corrente que prega a autonomia funcional do direito tributário (ou liberdade de qualificação). Para seus seguidores, a lei tributária (ainda que omissa) não incorporaria os conceitos de outros ramos do direito ou de outras ciências, que deveriam ser previamente desconsiderados. Em qualquer hipótese, a norma tributária deveria ser interpretada tendo como referência os efeitos econômicos dos negócios jurídicos praticados, sem qualquer espécie de subordinação aos conceitos oriundos de outros sistemas.

⁶ NABAIS, 2010. p. 84.

⁷ "Para muitos, a discussão sobre a 'autonomia' do direito tributário estaria superada no debate dogmático e não teria qualquer utilidade no presente. Mas, agindo assim, esquecem que esta dista de ser uma questão meramente acadêmica. Na sua base, encontram-se todas as suas perplexidades sobre o relacionamento entre as normas de direito tributário e as normas de outros ramos do direito, como aquelas de direito privado, do direito administrativo, etc., que se vão refletir na própria aplicação do direito tributário." TÔRRES, 2003. p. 31.

Vale conferir a explicação de Tôrres:

Em certo momento histórico, eram tempos vestibulares da formação do direito tributário, abriram-se as portas para a chamada 'autonomia do direito tributário', reclamada como forma de justificar a prevalência deste sobre os demais ramos do direito, para evitar que a morosidade de procedimentos, dificuldades burocráticas e complexidades legislativas servissem aos contribuintes como instrumento de escapatória à incidência fiscal.⁸

O que busca a corrente autonomista é desvincular-se de definições rígidas, permitindo a construção de um conceito tributário autônomo, baseado na substância econômica dos atos praticados. Inegavelmente, observa-se uma grande influência da economia sobre o direito tributário, ainda que a pretexto da construção de conceitos genuinamente jurídicos. São adeptos dessa teoria, dentre outros, Sousa⁹ e Falcão.¹⁰ Não obstante, Velloso faz a importante ressalva de que:

O enquadramento de determinados autores nessa classificação decorre mais da forma como abordam a questão do que dos resultados obtidos, porquanto ninguém afirmaria seriamente que os conceitos acolhidos pela legislação tributária devam ser sempre e necessariamente diferentes daqueles de outros ramos jurídicos e que, além disso, não possam, numa situação específica, denotar os mesmos fatos jurídicos.¹¹

Inteiramente correto o autor. Referida corrente, ao dar ênfase ao fato de que o aspecto material de grande parte dos tributos guarda estreita relação com institutos regulados pelas ciências econômicas, pretende, de forma apriorística, não se subordinar ao direito privado.¹² No entanto, caso haja, na visão dos autonomistas, identidade entre a substância econômica do ato praticado e a sua disciplina no âmbito do direito privado, os conceitos tributário e privado coincidirão.¹³ A corrente autonomista, então, parte da mutação conceitual como regra.¹⁴

Esse pensamento foi objeto de críticas severas.

De fato, não pode o intérprete ignorar a existência de conceitos jurídicos existentes no ordenamento jurídico para buscar, fora dele,

⁸ TÔRRES, 2003. p. 13.

⁹ SOUSA, 1962. p. 63-64 *apud* VELLOSO, 2005. p. 19.

¹⁰ FALCÃO, 1964. p. 34-35.

¹¹ VELLOSO, 2005. p. 66.

¹² VELLOSO, 2005. p. 66.

¹³ TÔRRES, 2003. p. 48-49.

¹⁴ VELLOSO, 2005. p. 66.

elementos para a construção de um critério exclusivamente tributário. Se o direito tributário valeu-se de elementos e de conceitos regulados pelo direito privado, então esses devem prevalecer. Não se nega a possibilidade de que determinados conceitos possam ter os seus significados modificados a depender do ramo do direito que os emprega, mas presumir essa modificação é ignorar a unidade do ordenamento jurídico, o rigor conceitual e duvidar que o legislador possa optar pela coerência.¹⁵

Uma análise mais ponderada deve levar a raciocínio inverso ao da regra da mutação conceitual. Se o legislador tributário tem autonomia para alterar os conceitos oriundos do direito privado – e de outras ciências –, não se pode presumir que o tenha feito sempre. Por se tratar de regra de competência, é preciso que seja exercida de forma inequívoca, ainda que não expressamente.¹⁶

As lições de Lobato e Breyner são esclarecedoras:

A nosso ver, admitir que quando a lei tributária apenas remete a um conceito de direito privado, sem alterar-lhe inequivocamente as características, estaria ela pressupondo um conceito autônomo e distinto no direito tributário, significa negar que o legislador é órgão inserido na comunidade jurídica. Consideraríamos que o legislador faz as leis tributárias desconhecendo todas as construções conceituais acerca dos institutos de direito privado que ele mesmo positivou.

Isso significaria pressupor, de forma absoluta, que o legislador seria figura despreocupada com a uniformidade e a coerência do ordenamento jurídico e, conseqüentemente, com a segurança jurídica. Mesmo quando fizesse uma remissão, na lei tributária, a conceitos já construídos no direito privado, queria na verdade significar outra coisa, significado este a ser extraído do sistema econômico, como que propositalmente abalando aqueles princípios de ordem constitucional.¹⁷

A corrente autonomista, se levada ao extremo, legitima a tributação por analogia, além de deixar para fora do âmbito do direito a definição da materialidade dos tributos, violando os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

¹⁵ GUASTINI, 2004. p. 172.

¹⁶ LOBATO; BREYNER, 2012, n. 203, p. 143.

¹⁷ LOBATO; BREYNER, 2012, n. 203, p. 143.

Becker criticou duramente essa posição:

Exemplo de carência de atitude mental jurídica é a divulgadíssima tese (aceita como coisa óbvia) que afirma ser a hipótese de incidência ('fato gerador', 'fato impositivo', 'suporte factício') sempre um fato econômico. Outro exemplo atual é a muito propagada doutrina da interpretação e aplicação do Direito Tributário segundo a 'realidade econômica do fenômeno social'. Como se demonstrará, ambas as teorias têm como resultado a demolição da *juridicidade* do Direito Tributário e a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado.¹⁸

Apesar de incisivas, as palavras do autor estão rigorosamente corretas. Reconhecer a interação entre o direito tributário e a economia não pode legitimar o abandono da utilização de critérios jurídicos de interpretação, tampouco levar ao isolamento do direito tributário, como se fosse ele um ramo a parte, que pudesse ignorar a unidade do ordenamento jurídico.

Em sentido diametralmente oposto ao da corrente autonomista, há autores que defendem a incorporação dos conceitos preexistentes, caso a lei não disponha de forma diversa (primado do direito civil). O direito tributário, como direito de sobreposição, ou seja, atribuindo efeitos tributários a fenômenos regulados fora de seu âmbito, deveria partir das definições preexistentes (interpretação sistemática), e dos princípios de direito privado.¹⁹ Essa posição conta com defensores do porte de Becker,²⁰ Coêlho,²¹ Derzi,²² Carrazza²³ e Amaro.²⁴

Segundo Schoueri,²⁵ essa corrente conclui que o direito privado prevalece sobre o direito tributário, restando a esse último a condição de um direito de sobreposição. Como define o autor, "restaria ao legislador tributário o papel de disciplinar a tributação a partir da qualificação preexistente no âmbito do Direito Privado".

Assim como no caso da corrente autonomista, levada ao extremo a incorporação de conceitos por subsunção, chegar-se-ia ao ponto de negar a autonomia conceitual do direito tributário. Por um lado, deve-se

partir, é certo, da premissa de que o legislador tributário, ciente da unidade do ordenamento jurídico, até mesmo como expressão do princípio da segurança jurídica, utilizou-se dos conceitos de direito privado tal como lá concebidos.²⁶ Por outro lado, tem o legislador autonomia, não só para prescrever efeitos tributários diversos, como também para redefinir os institutos, ainda que não o faça de forma expressa, estando limitado apenas pela dimensão da competência definida constitucionalmente.

Não é difícil perceber que a solução do conflito existente entre as duas correntes aqui expostas deve ocorrer no plano hermenêutico. O emprego do critério sistemático de interpretação não necessariamente leva ao império do direito privado, e o emprego do método teleológico não leva a uma apriorística desconsideração das formas jurídicas.²⁷ Tôres é preciso, e classifica essa dicotomia como um "*problema de mera aparência*":

Deixando de lado opções ideológicas e considerando a metodologia sistêmica, este é um problema de mera aparência, porquanto o direito tributário não se constitui em espécie normativa distinta dos outros ramos, em vista do princípio de unidade do direito; e não se pode deixar de admitir que existem certos princípios gerais do direito tributário aos quais se deve recorrer no processo de interpretação, quer admitindo ou negando tal 'autonomia' do direito tributário.²⁸

Nesse contexto, é de se destacar a corrente que prega a incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos preexistentes; isto é, caso a lei tributária se limite a citar um conceito oriundo do direito privado sem explicitar o seu conteúdo, o ponto de partida para a construção de tal conceito para a lei tributária é o conceito originário. Entretanto, admite-se a transfiguração quando a interpretação sistemática do ordenamento jurídico assim o exigir, ou quando o legislador o fizer de forma expressa. É o que afirma Velloso:

Com a defesa de uma incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos preexistentes, confere-se adequado relevo a esses conceitos e à unidade do ordenamento jurídico, ao mesmo tempo em que se salvaguarda a autonomia do Direito Tributário e, no caso de conceitos constitucionais, a supremacia normativa da Constituição.

[...]

¹⁸ BECKER, 2010. p. 17.

¹⁹ TÔRES, 2003. p. 49.

²⁰ BECKER, 2002. p. 83.

²¹ COÊLHO, 1989. p. 71-100.

²² A esse respeito, ver: BALEIRO, 1999.

²³ CARRAZZA, 2007. p. 494-496.

²⁴ AMARO, 2007. p. 218-219.

²⁵ SCHOUERI, 2012. v. 3. p. 180.

²⁶ TESAURO, 2008. p. 50.

²⁷ VELLOSO, 2005. p. 119.

²⁸ TÔRES, 2003. p. 49.

A incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos preexistentes afigura-se inteiramente coerente com e consentânea com os ditames do nosso ordenamento jurídico-positivo [...].²⁹

Falsitta tem opinião semelhante:

Na nossa opinião, nenhuma das alternativas agora expostas pode ser considerada, de forma apriorística, exata. De fato, sendo que, como já lembramos acima, uma das diretrizes fundamentais de interpretação se refere à presunção de coerência e unidade do ordenamento jurídico, deverá igualmente, presumir-se, geralmente, a uniformidade dos significados nos mesmos termos quando, contemporaneamente, recorrem em uma norma tributária e em uma norma não tributária. Não se pode porém excluir a possibilidade de um conflito de qualificações jurídicas de outros setores normativos, quando subsiste uma justificativa convincente de tal incompatibilidade na mesma lei fiscal. Tal justificativa poderá ser encontrada na mesma formulação lexical da norma (como acontece muito frequentemente) na qual a expressão é contida, no confronto dessa com outras normas, na função particular da mesma, explícita no âmbito daquele dado tributo ou do sistema tributário. Na falta de elementos certos a serem encontrados, implicitamente ou explicitamente, na mesma lei tributária, o intérprete deverá, ao invés, ater-se ao significado técnico elaborado na diferente área jurídica de origem.

Definitivamente a constância terminológica deixa presumir a identidade de regulamentação, salvo prova em contrário deduzida explicitamente ou implicitamente da norma tributária. (Tradução nossa)³⁰

²⁹ VELLOSO, 2005. p. 129-130.

³⁰ “A nostro avviso, nessuna delle alternative ora esposte può ritenersi aprioristicamente quella esatta. Invero, atteso che, come abbiamo già più sopra ricordato, una delle fondamentali direttive di interpretazione attiene la presunzione di coerenza e unitarietà dell’ordinamento giuridico, dovrà parimenti presumersi, in via di massima, l’uniformità dei significati degli stessi termini qualora contemporaneamente ricorrano in una norma tributaria e in una norma non tributaria. Non potrà però escludersi la possibilità di un conflitto con qualificazioni giuridiche di altre settori normativi, qualora sussista una giustificazione convincente di tale incompatibilità nella stessa legge fiscale. Tale giustificazione potrà rintracciarsi nella stessa formulazione lessicale della norma (come accade assai frequentemente) in cui l’espressione è contenuta; nel confronto di essa con altre norme; nella funzione particolare dalla stessa esplicita nell’ambito di quella data imposta o del sistema tributario. In mancanza di elementi certi da riscontrarsi, implicitamente o esplicitamente, nella stessa legge tributaria, l’interprete dovrà invece attenersi al significato tecnico elaborato nella diversa branca giuridica di origine. In definitiva, la costanza terminologica fa presumere l’identità di regolamentazione salvo prova contraria da ricavarsi esplicitamente o implicitamente dalla norma tributaria.” FALSITTA, 2008. p. 192.

O que busca a incorporação *prima facie* é desvincular-se de premissas excessivamente rígidas, conciliando argumentos verdadeiros, colhidos em cada uma das correntes, sem levá-los ao extremo. Reconhece-se: (i) a autonomia conceitual do direito tributário; (ii) a relação existente entre os fatos geradores de tributos e os eventos regulados pelas ciências econômicas; e (iii) a possível intenção do legislador tributário de atribuir efeitos diversos a um determinado instituto regulado fora de seus domínios.

A questão foi resumida com clareza por Tesauro:

A corrente “autonomista”, em síntese, sustenta que a lei tributária contém uma noção “autônoma” diferente daquela própria do setor jurídico em que o instituto é regulado primariamente; a corrente “antiautonomista” sustenta que a lei tributária acolhe a mesma noção delineada no setor jurídico de origem. Ambas as orientações, certamente inaceitáveis na sua formulação extrema, partem de exigências dignas de consideração: a corrente “autonomista” destaca a exigência de adequar a tributação à substância econômica do negócio, fazendo prevalecer a substância sobre a forma jurídica; a outra corrente quer tutelar a certeza do direito, para proteger o contribuinte contra as pretensões desatreladas do dado formal.

Entre as correntes “autonomistas” teve alguma ressonância uma corrente doutrinária que – no quadro de uma particular teoria geral do fenômeno tributário – sustentava uma interpretação definida “funcional” das normas tributárias. Essa doutrina, na sua versão que poderíamos chamar “moderada” não é nada mais do que a exigência de uma interpretação não formalista das leis de tributação, atenta à *ratio* da norma e à natureza econômica dos fenômenos regulados. Estamos, até agora, no âmbito dos critérios hermenêuticos comuns, e então, dentro de tais limites, a interpretação funcional merece ser compartilhada.

Por isso, se o intérprete, segundo as regras comuns de interpretação, deve considerar a *ratio legis*, o intérprete das leis tributárias devem dar destaque à *ratio* do tributo: deverá considerar, ou seja, que na interpretação das leis tributárias, deve estar acima de tudo individualizado o específico fenômeno econômico, revelador de capacidade contributiva, que o legislador levou em consideração e que revela a *ratio* do tributo. Cada operação interpretativa deve ser coerente com a *ratio* do tributo. (Tradução nossa)³¹

³¹ “L’indirizzo “autonomistico”, in sintesi, sostiene che la legge tributaria racchiude una nozione “autonoma”, diversa da quella propria del settore giuridico in cui l’istituto è regolato in via primaria; l’indirizzo “antiautonomistico”, a sua volta, sostiene che la legge

Assim, para a corrente defensora de uma incorporação apenas *prima facie* dos conceitos jurídicos preexistentes, o sentido deve ser construído pelo intérprete, não se admitindo concepções apriorísticas de rejeição ou de incorporação dos conceitos oriundos do direito privado.

3 A posição adotada no presente trabalho e a interpretação dos artigos 109 e 110 no Código Tributário Nacional

O legislador tributário é dotado de autonomia conceitual, podendo manejar conceitos existentes (sejam eles de direito privado, sejam eles de outras ciências), estando limitado apenas à competência constitucionalmente definida, aos princípios que limitam o poder de tributar e às suas próprias escolhas. Assim, quando opta por empregar conceitos “externos”, é preciso identificar em qual sentido eles foram utilizados e a compreensão de qualquer dispositivo legal demanda o emprego dos diversos métodos de interpretação.³² Ao intérprete é inadmissível o uso de um método isolado e escolhido de forma apriorística, devendo todos eles concorrer para que seja construído o sentido do texto normativo.

Isso, no entanto, não exonera o intérprete de fundamentar juridicamente a escolha dos métodos e nem mesmo de estabelecer critérios de preferência prévios e também fundamentados no sistema jurídico, em

tributaria accoglie la medesima nozione che di un atto o istituto è delineata nel settore giuridico di provenienza. L'uno e l'altro orientamento, certamente inaccettabili nella loro formulazione estrema, muovono da esigenze degne di considerazione: l'indirizzo “autonomistico” dà risalto all'esigenza di adeguare la tassazione alla sostanza economica dell'affare, facendo prevalere la sostanza sulla forma giuridica: l'altro indirizzo intende tutelare la certezza del diritto, per garantire il contribuente contro pretese disancorate dal dato formale.

Tra gli indirizzi “autonomistici”, ha avuto qualche risonanza una corrente dottrinale che – nel quadro di una particolare teoria generale del fenomeno tributario – sosteneva una interpretazione definita “funzionale” delle norme tributarie. Questa dottrina, nella sua versione che potremmo dire “moderata”, non è null'altro che espressione dell'esigenza di una interpretazione non formalistica delle leggi d'imposta, attenta alla ratio della norma ed alla natura economica dei fenomeni regolati. Siamo, sin qui, nell'ambito dei comuni criteri ermeneutici, e quindi, in tali limiti, l'interpretazione funzionale merita di essere condivisa.

Perciò, se l'interprete, secondo le regole comuni dell'interpretazione, deve considerare la ratio legis, l'interprete di leggi tributarie deve dare rilievo alla ratio del tributo: si deve ritenere cioè che, nell'interpretazione delle leggi d'imposta, debba essere innanzitutto individuato lo specifico fenomeno economico, espressivo di capacità contributiva, che il legislatore ha avuto di mira e che esprime la ratio del tributo. Ogni operazione interpretativa deve essere coerente con la ratio del tributo”. TESAURO, 2008. p. 45-46.

³² GUASTINI, 2004. p. 01.

caso de resultados diversos obtidos com o uso de métodos distintos.³³ A literalidade do texto (método literal) é ao mesmo tempo início e fim da interpretação, pois fornece os sentidos possíveis do texto normativo,³⁴ e o sentido obtido ao final da interpretação deve ser a ele atribuível,³⁵ dentro dos limites semânticos aceitáveis. Elege-se, então, o texto normativo como limite à interpretação. Para Müller,³⁶ isso se dá por imperativos decorrentes do Estado de Direito, no qual a legalidade é instrumento realizador da segurança jurídica, e o princípio democrático atribui ao legislador uma autoridade, impedindo que seja esta desprezada.

Assim, a melhor interpretação acerca dos conceitos empregados em matéria tributária deve partir sempre de uma interpretação sistemática, com a finalidade de identificar em que medida, se for o caso, a norma tributária alterou o conceito original por ela utilizado. No entanto, não se pode afirmar, de forma apriorística, que o legislador tributário crie novo conceito sempre que faça referência a instituto regulado por outro ramo do direito ou por outro sistema, tampouco, que o conceito tenha sido incorporado sempre que a (re)definição não for expressa. Assumir essa posição não significa contrariar a Teoria dos Sistemas, mas reafirmá-la, reconhecendo o fechamento operacional do Sistema Jurídico.³⁷

É o que afirma Fantozzi com inegável precisão:

Mas também o juiz e, mais comumente, o operador do direito encontra na ciência econômica os elementos para dar um conteúdo específico à norma positiva quando esta utiliza termos ou noções que podem ser melhor esclarecidos conhecendo a contribuição fornecida pelas ciências econômicas à linguagem com as quais são formuladas as normas tributárias. A relação entre direito tributário e as ciências das finanças longe de se manifestar como duas faces de um único fenômeno, como sustentava a escola de Grizioti, se mostra todavia como um nexo, embora particularmente complexo, entre duas ciências que pertencem a sistemas diferentes.” (Tradução nossa)³⁸

³³ A esse respeito, ver: MÜLLER, 2005.

³⁴ LARENZ, 1997. p. 485.

³⁵ NEVES, 2001. p. 366.

³⁶ MÜLLER, 2005. p. 41.

³⁷ FANTOZZI, 2005. p. 09.

³⁸ “Ma anche il giudice e, più in generale, l'operatore del diritto trovano nella scienza economica gli elementi per dare un preciso contenuto alla norma positiva quando questa impieghi termini o nozioni che meglio possono essere chiariti conoscendo il contributo apportato dalle scienze economiche al linguaggio con cui sono formulate le norme tributarie. Il rapporto tra diritto tributario e scienze delle finanze, lungi dal manifestarsi

Torres segue linha semelhante:

A interação entre Direito e Economia substitui o reducionismo econômico e o formalismo jurídico, bem como desfaz o corte entre interpretação jurídica e econômica. A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, pois a finalidade econômica vive sempre *sub specie juris*. Relevantes, por conseguinte, os resultados da Economia Política e da Economia do Direito, inclusive no que concerne ao planejamento estatal e das empresas e à economicidade dos tributos.³⁹

Essa parece ser também a interpretação mais consentânea com as normas previstas nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. O artigo 109⁴⁰ do CTN dispõe que os institutos, os conceitos e as formas de direito privado podem ter seus efeitos adaptados para fins tributários, assumindo neste campo significados distintos dos que têm nos seus ramos jurídicos de origem.⁴¹ O limite de tais distorções, quando alargadoras do sentido originário do instituto privado, é a competência tributária definida na Constituição, que não pode ser ultrapassada sob qualquer artifício pelo legislador. Este é o comando do artigo 110 do CTN,⁴² preceito de natureza declaratória.

Sobre os referidos dispositivos, assim leciona Sacha Calmon:

No art. 109, para evitar o abuso das formas, se lhe facultou atribuir efeitos tributários aos mesmos, embora limitadamente. No art. 110 se proíbe possa o legislador infraconstitucional alterá-los para o fim de alargar *pro domo sua* os fatos geradores previstos na Constituição. É dizer, os institutos, os conceitos e as formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal (e pelas Constituições dos Estados e Leis Orgânicas Municipais) para estabelecer e limitar competências tributárias não podem ser alterados. Tais conceitos, institutos e formais são recebidos

come le due facce di un unico fenomeno como sosteneva la scuola griziotiana, si appalesa tuttavia come un nesso, sia pure di particolare complessità, tra due scienze appartenenti a diversi sistemi". FANTOZZI, 2005. p. 09.

³⁹ TORRES, 2007. p. 162.

⁴⁰ "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".

⁴¹ Para Aliomar Baleeiro, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, o art. 109 do CTN fornece a diretriz para extremar-se a fronteira entre o Direito Privado e o Direito Tributário, resguardando-se a autonomia deste. BALEEIRO, 2006.

⁴² "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".

pelo Direito Tributário tal qual são no Direito Privado. O objetivo aqui é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação, segregando a partir de conceitos de Direito Privado já sedimentados, as fontes de receita tributária dos mesmos. Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular os fatos geradores dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.⁴³

Bem por isso, o STF declarou inconstitucionais, dentre outras, a lei ordinária que fazia incidir contribuição sobre a folha de salários nos pagamentos feitos a avulsos, autônomos e administradores, por ofensa à redação original do artigo 195, I, da Constituição (Lei nº 7.787/89, artigo 3º, I – STF, Pleno, RE nº 166.772/RS, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ 16/12/1994), bem como a lei que alargava a base de cálculo do PIS e da COFINS antes da EC nº 20/98, indo além do faturamento autorizado na redação originária do mesmo dispositivo constitucional (artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 – STF, Pleno, RE nº 346.084/PR, Rel. para o acórdão Min. MARCO AURÉLIO, DJ 01/09/2006).

Em síntese, o direito tributário importa do direito privado certos conceitos, que, por sua vez, podem sofrer distorções para fins de definição de seus efeitos no âmbito da tributação, desde que não ocorram deformações ou ampliação da competência constitucionalmente definida. Assim, existe certa autonomia da legislação tributária, mesmo quando essa faça referência a institutos e a conceitos pertencentes a outros ramos do direito, não se podendo partir da mutação conceitual ou da primazia do direito privado como regra. É o que, em última análise, prescrevem os artigos 109 e 110 do CTN.

4 Incorporação de conceitos e reenvio direto. O exemplo da contabilidade

A questão da incorporação de conceitos e do reenvio direto será analisada tomando como referência o exemplo da interação entre o direito tributário e a contabilidade, tão em voga nos dias de hoje. Especificamente em relação à contabilidade, o legislador pode valer-se

⁴³ COELHO, 1999.

de sua autonomia funcional para redefinir um conceito contábil preexistente ao utilizá-lo para fins tributários. Essa situação poderá ocorrer ainda que a norma utilize vocábulos idênticos aos empregados nas regras contábeis. Assim, o instituto contábil passa a ter um correspondente tributário de mesmo nome, mas com propriedades diversas, tal como pretendido pelo legislador. É o caso do ágio, redefinido pelo Decreto-lei nº 1.598/77 ao ser introduzido no ordenamento jurídico brasileiro.

No caso da incorporação de conceitos, o legislador opta por confiar à contabilidade – cujas regras foram juridicizadas por meio da Lei nº 6.404/76 – uma fatia de seu poder normativo,⁴⁴ o que pode ocorrer por meio de expressa ou implícita incorporação de um conceito. Todavia, essa incorporação não faz nascer para o legislador tributário o dever de reconhecer os mesmos efeitos verificados na contabilidade. Pode a lei fazer referência ao conceito contábil, preservando as suas características originais, mas prescrevendo efeitos tributários diferentes.

Tôrres esclarece essa opção do legislador:

Nesses domínios, as figuras são colhidas no seu modo estático, segundo uma configuração formal, e não no modo dinâmico que lhe seja próprio no campo de origem, quer no âmbito da autonomia negocial, no direito de propriedade, quer no direito administrativo. Ou seja, para o direito tributário, os 'atos de direito privado' ou os 'atos administrativos' não transportam seus efeitos e contingências que ali operam ou possuem; valem como 'fatos juridicamente qualificados', por serem objeto da materialidade descrita na hipótese normativa de uma norma tributária. Por isso, quando a lei tributária não dispuser de modo diverso, os institutos, os conceitos e as formas de outros ramos do direito serão preservados nas suas características originais. Isso, contudo, não impede que o legislador promova alguma mutação no conceito, na forma ou no instituto, mediante indicação de outras propriedades, selecionadas criteriosamente a partir do fato social complexo, e guardados os limites constitucionais.⁴⁵

Note-se que o autor vincula o silêncio do legislador à manutenção das propriedades originais. Todavia, basta que disponha de forma contrária para que possa promover as alterações que entender cabíveis. O raciocínio é perfeito. Se e quando dotado o legislador de competência para alterar os conceitos da forma que lhe convier, não se

⁴⁴ FALSITTA, 2008. p. 192.

⁴⁵ TÔRRES, 2003. p. 75-76.

pode presumir que o silêncio implique modificação, mas justamente o contrário. No entanto, em determinados casos, até mesmo o silêncio pode vir a configurar uma modificação do conceito preexistente, o que dependerá da análise de cada caso individualmente.

O exemplo da equivalência patrimonial é capaz de mostrar com clareza a hipótese em que o legislador utiliza um conceito contábil preservando as suas características originais, mas prescrevendo efeitos tributários diversos daqueles que seriam esperados. O artigo 21 do Decreto-lei nº 1.598/77 não define equivalência patrimonial, mas limita-se a dizer que em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada, nos termos do artigo 248 da Lei nº 6.404/76.

Trata-se de expressa incorporação do método contábil de avaliação de investimentos previsto na lei societária. No entanto, apesar de incorporar o conceito, o legislador determina que as contrapartidas do ajuste ao valor do investimento (receitas e despesas contábeis) não devem ser computadas na determinação do lucro real (Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 23). Em outras palavras, restringem-se os efeitos tributários decorrentes da aplicação do MEP, já que as receitas e as despesas decorrentes de variação patrimonial deverão ser excluídas e adicionadas, respectivamente.

A lei tributária não precisou criar um método próprio de avaliação de investimentos, tendo optado por adotar o método previsto na lei societária. Nem por isso precisou assumir todos os possíveis efeitos tributários. Poder-se-ia discutir se a tributação da equivalência ofenderia o conceito de renda ou o princípio da capacidade contributiva, o que importaria a sua não tributação (desvio obrigatório). De todo modo, é inegável que o resultado positivo da equivalência patrimonial é uma receita contábil, cujos efeitos são negados pelo legislador tributário.

Por fim, hipótese mais comum é a da remissão a resultados contábeis, que difere da incorporação apenas pelo fato de a norma não fazer referência a um instituto isoladamente, mas sim, ao produto decorrente da aplicação de uma série de regras contábeis. Trata-se de técnica legislativa classificada pela doutrina como reenvio, que corresponde basicamente a uma opção do legislador de se referir a outro texto normativo para dar sentido a uma determinada norma. Essa referência pode ocorrer de forma implícita, ou pressuposta, o que foi chamado por Falsitta de "rapporto di presupposizione".⁴⁶ São as suas palavras:

⁴⁶ FANTOZZI, 2005. p. 87.

Mas igualmente significativo e digno de destaque nos parece o exemplo [...] quando estabelece que a renda de empresa, para os fins da tributação com os impostos sobre a renda, é determinada partindo-se do ganho ou da perda resultante do resultado econômico, relativo ao exercício encerrado no período de tributação e levando ao resultado emergente as variações de aumento ou diminuição relativas à aplicação dos critérios estabelecidos pela norma tributária para o cálculo quantitativo da renda da empresa.

*O uso do vocábulo resultado econômico é geralmente entendido pela doutrina como um reenvio implícito a todas as disposições do código civil que disciplinam completamente naquela área do direito o instituto do cálculo econômico.*⁴⁷ (Tradução nossa, grifo nosso)

A isenção da distribuição de dividendos é um claro exemplo de reenvio implícito. Veja-se o que determina o artigo 10 da Lei nº 9.249/95:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

A isenção toma como referência os dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, sem dar qualquer indicação expressa de quais seriam esses resultados. Uma interpretação sistemática do dispositivo não pode deixar margem para dúvidas. O direito brasileiro prevê a existência de apenas um resultado, que deve ser apurado com base nas regras contábeis vigentes, nos termos da Lei nº 6.404/76 e do Código Civil de 2002. Exatamente por isso não poderia o legislador ter se referido a qualquer outro resultado, eis que inexistente.

⁴⁷ “Ma altrettanto significativo e degno di sottolineatura ci pare l'esempio[...] là dove stabilisce che il reddito d'impresa, ai fini della tassazione con le imposte reddituali, è determinato partendo dall'utile o dalla perdita “risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta “e apportando al risultato emergente dal suddetto conto le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalla normativa tributaria per il calcolo quantitativo del reddito d'impresa. L'uso del vocabolo “conto economico” [...] è generalmente inteso dalla dottrina come un rinvio implicito a tutte le disposizioni del codice civile che disciplinano compiutamente, in quella branca del diritto, l'istituto del conto economico.” FALSITTA, 2008. p. 87-88.

De fato, o legislador possui diferentes mecanismos para selecionar as propriedades de sistemas externos que deseja (ou não) incorporar ao direito tributário. No entanto, as teorias acerca dos limites da autonomia do direito tributário, embora forneçam elementos para que se possa definir determinado instituto, não tratam diretamente da temática da alteração superveniente do conceito em seu sistema de origem. É preciso saber identificar os possíveis efeitos tributários decorrentes da modificação de um instituto referido pelo legislador.

Trata-se de um problema inerente à utilização da remissão como técnica legislativa, como alerta Mendes ao afirmar que “a remissão pura e simples a disposições constantes de outra lei pode preparar dificuldades adicionais, uma vez que, em caso de revogação ou alteração do texto a que se faz referência, subsistirá, quase inevitavelmente, a dúvida sobre o efetivo conteúdo da norma”.⁴⁸

O presente caso diz respeito justamente a uma hipótese de alteração do texto a que se faz referência. O novo padrão contábil brasileiro alterou conceitos intermediários (fatos contábeis) expressamente utilizados pelo legislador para dar completude a normas tributárias. Nos exemplos citados acima, foi alterado o conceito contábil de ágio, os investimentos sujeitos à equivalência patrimonial e os resultados sobre os quais serão pagos os dividendos. Enfim, é necessário que se defina os efeitos da alteração superveniente dos conceitos utilizados diretamente pela legislação tributária.

Não se pode deixar de destacar que para Xavier⁴⁹ a utilização da técnica do reenvio pelo legislador representa afronta ao princípio da estrita legalidade tributária (por ele denominado princípio da tipicidade), pois, para o autor, a lei deve ser formulada de modo completo e exclusivo.

O princípio da tipicidade de tributação traduz-se, pois, na imposição de comandos ao legislador para que formule as leis tributárias: (i) de modo casuístico ou seletivo, com a consequente proibição de cláusulas gerais (*lex stricta*); (ii) de modo completo e exclusivo, com a consequente proibição de normas de reenvio (*lex completa*); (iii) de modo claro e preciso, com a consequente proibição de conceitos indeterminados (*lex certa*); (iv) de modo expresse, com a consequente proibição da analogia (*lex stricta*).

⁴⁸ MENDES, 2007.

⁴⁹ XAVIER, 2001. p. 29.

Não entendemos que seja assim, contudo. Quando a lei tributária se referir a um instituto oriundo do direito privado, ou de outra ciência, como é o caso da contabilidade, sem defini-lo, estará atendido o princípio da legalidade, pois tal instituto tem conteúdo certo, preciso e determinado, ainda que para se chegar a tal conclusão seja necessário examinar outras fontes normativas.

Como sustentado, deve-se conceder liberdade ao legislador tributário para adotar conceitos já existentes ou para redefini-los, desde que tal expediente não afronte as regras constitucionais de repartição de competência. Ademais, a textura aberta da linguagem implica, em maior ou menor grau, um canal aberto entre o direito positivo e a sociedade, como lembra Carvalho.⁵⁰

Nessa linha, a utilização de um termo técnico pelo legislador tributário (ainda que oriundo da contabilidade), sem a definição expressa dos seus limites, caracteriza verdadeira opção do legislador pela manutenção do sentido técnico, atualizado de acordo com as premissas adotadas na ciência de origem.

Cabe destacar que esse reenvio da lei tributária a normas de fora do sistema jurídico geralmente não se dá de forma direta. Ao se valer de termos oriundos da ciência contábil, (como ativo, passivo, lucro líquido, patrimônio líquido, etc.) a lei tributária remete, primeiramente, à legislação societária (Lei nº 6.404/1976), que, por sua vez, indica no artigo 177 que o critério interpretativo a ser utilizado para a verificação do conteúdo de tais conceitos contábeis é aquele aprovado pelo órgão competente.

5 O problema da alteração superveniente dos conceitos em seus sistemas de origem. Ainda o exemplo da contabilidade

Com base no até aqui exposto foi possível perceber que os sistemas estão sempre em constante interação, cabendo ao legislador determinar em que medida ela deve ser verificada. No entanto, é possível que a opção do legislador ocorra de forma implícita, o que dificulta o trabalho do intérprete e dá margem para que problemas surjam em função de conclusões divergentes.

⁵⁰ CARVALHO, 2011. p. 183.

No entanto, ainda no que diz respeito à contabilidade, a opção do legislador, mesmo que tenha ocorrido de forma implícita, não suscitou maiores controvérsias até o advento da Lei nº 11.638/07, que determinou a convergência da contabilidade brasileira ao padrão contábil internacional. Basta retornar novamente aos exemplos citados acima. Em relação ao ágio, a definição contida no Decreto-lei nº 1.598/77 foi largamente adotada para fins contábeis, o que acabou por gerar uma identidade conceitual. Assim, quando a Lei nº 9.532/97 regulou os efeitos tributários do ágio, não se tinha dúvida de que se fazia referência ao ágio registrado contabilmente. O mesmo pode ser dito em relação aos dividendos. Se o resultado societário baseava-se em práticas contábeis amplamente reconhecidas pelo Fisco, não se questionava o fato de que os dividendos isentos de tributação seriam aqueles apurados com base nas regras contábeis então em vigor.

A questão precisa ser analisada com parcimônia quando se verifica que as práticas contábeis referidas pelo legislador sofreram mudanças que têm como principal propósito resgatar a sua independência de qualificação dos eventos econômicos, distanciando-se, sempre que necessário, da qualificação jurídica. Nesse contexto, é preciso investigar os potenciais efeitos decorrentes das referidas mudanças, o que tende a variar a depender do nível de subordinação entre os sistemas contábil e tributário escolhido pelo legislador.

Certamente, a questão se mostra mais simples nas hipóteses em que se verifica a existência de um conceito tributário autônomo, ainda que por meio da utilização de vocábulos idênticos aos utilizados pela contabilidade. Nesses casos, o legislador tributário, valendo-se de sua autonomia funcional e nos limites constitucionalmente autorizados, criou um conceito exclusivamente tributário, que não pode ser alterado de forma indireta, ainda que o instituto contábil "correspondente" tenha sido alterado, sob pena de ferimento da legalidade.

Todavia, nas hipóteses de incorporação de um conceito contábil, ou de reenvio ao produto da aplicação de uma série de práticas contábeis, a questão se coloca de forma diversa. É preciso investigar a opção inicial do legislador de valer-se do conceito em vigor no momento do reenvio (interpretação estática), ou, em sentido contrário, utilizar o expediente do reenvio como forma de permitir a evolução da norma, aceitando uma posterior modificação do texto referido (interpretação dinâmica, ou evolutiva).⁵¹

⁵¹ GUASTINI, 2004. p. 178.

Para que se defenda uma interpretação estática é preciso acreditar que o legislador não tenha se referido a uma norma, mas sim, a um determinado dispositivo legal. Na verdade, teria o legislador feito referência aos conceitos em vigor no momento da publicação da lei tributária. Assim, alterado o referido dispositivo, apenas se a nova redação não se mostrar incompatível com o tratamento tributário previsto inicialmente, é que se admite a adoção do novo dispositivo como referência. Basicamente, teria ocorrido uma modificação do texto, mas não da norma de referência.

A interpretação estática, por um lado, tem a inegável desvantagem de não permitir que a norma acompanhe as modificações ocorridas no domínio social, enclausurando definições que podem vir a se mostrar defasadas em razão do decurso do tempo.⁵² Por outro lado, tende a conferir maior estabilidade ao sistema, uma vez que as modificações precisam ser expressamente incorporadas ao ordenamento via alteração legislativa.

Em sentido oposto, a interpretação dinâmica assume e reconhece, pelo menos em princípio, os efeitos da alteração superveniente do conceito em seu subsistema de origem.⁵³ Pode ser assim interpretada a opção do legislador de deixar de exercer a sua autonomia conceitual, valendo-se de um conceito intermediário encontrado nas ciências contábeis, por exemplo. Assim, a norma tributária teria feito referência aos conceitos contábeis em vigor no momento de sua aplicação.

Como sustentado ao longo do presente trabalho, em todas as situações que envolvem a aplicação de métodos de interpretação, não se pode afirmar, ao menos de forma apriorística, qual teria sido a opção do legislador tributário ao fazer remissão a conceitos contábeis. Contudo, no que se refere aos novos conceitos contábeis, sempre que possível deverá prevalecer a interpretação dinâmica, a menos que a lei preveja expressamente o contrário.

O caso dos tributos sobre a renda, que partem do resultado contábil, é esclarecedor. Nos pontos em que esse se mostra incompatível com as normas de tributação, deve o legislador prescrever os ajustes necessários. E a experiência mostra que a excepcionalidade dos ajustes é a regra. Esse é o regime previsto no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77:

⁵² BETTI, 1971. p. 112-113.

⁵³ GUASTINI, 2004. p. 178.

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

O texto é absolutamente claro. O lucro real (conceito tributário) é o lucro líquido (conceito contábil) ajustado por adições, exclusões ou compensações previstas na legislação tributária. Ou seja, quanto menos ajustes a lei tributária prescrever, maior será a identidade entre o lucro real e o lucro líquido. A leitura do caput é suficiente para inferir que o legislador tributário não pretendeu restringir a conformidade ao lucro líquido apurado segundo as regras contábeis vigentes em 1977.

O parágrafo primeiro elimina qualquer dúvida remanescente ao determinar que o lucro líquido deve ser apurado com observância dos preceitos da lei comercial. Obviamente, da lei comercial em vigor, a menos que a lei disponha de forma diversa. Do contrário, o lucro real partiria de qualquer outra coisa, menos do lucro líquido. O resultado calculado com base em conceitos revogados não pode ser chamado de lucro líquido.

Poder-se-ia argumentar que a conformidade prevista no Decreto-lei nº 1.598/77 baseou-se em um cabedal de regras contábeis vigentes em um momento de inegável proximidade entre as contabilidades fiscal e societária. Assim, o que teria pretendido o legislador seria basear-se em uma contabilidade fundada em uma estrutura específica, apoiada na prudência, no custo histórico, etc. Nesse contexto, modificada a estrutura conceitual básica da contabilidade, esta passaria a ser incompatível com o direito tributário.

Reconhece-se a força aparente do argumento. No entanto, a história mostra algo totalmente diverso.

Em primeiro lugar, não há nada que indique um suposto vínculo do legislador tributário a um determinado padrão contábil. Pelo contrário, a norma é clara ao determinar a aplicação dos preceitos da lei comercial, não se presumindo correta a aplicação de conceitos revogados.

Em segundo lugar, o Decreto-lei nº 1.598/77 foi publicado com a intenção de disciplinar os efeitos tributários de uma então "nova contabilidade", fruto da publicação da Lei nº 6.404/76. Àquela altura,

entendia-se necessário o resgate da autonomia da contabilidade – discurso bastante parecido ao adotado por ocasião da edição da Lei nº 11.638/07 – que deveria buscar atingir a substância econômica dos atos praticados.

É verdade que o referido propósito não foi verificado na prática. Entretanto, não parece crível acreditar que o legislador tributário tenha editado o Decreto-lei nº 1.598/77 tendo em mente que boa parte das regras contábeis viria a ter a sua produção influenciada pela RFB, e que este cenário precisaria ser objeto de nova lei mais de trinta anos depois. O entendimento contrário mostra-se mais coerente. Ciente o legislador dos possíveis efeitos decorrentes de uma “nova contabilidade”, cuidou de prescrever os ajustes que entendeu cabíveis para manter o lucro líquido como ponto de partida para a apuração do lucro real.

Essa dinâmica foi mantida desde então. Não se tem notícia de discussões acerca da inaplicabilidade de uma determinada norma contábil por ter ela contrariado o conjunto de regras em vigor no momento da edição da Lei nº 6.404/76, conjunto esse que teria sido objeto do reenvio do legislador tributário pelo Decreto-lei nº 1.598/77.

A experiência da Lei nº 6.404/76 mostra que o legislador brasileiro reconhece na contabilidade o sistema ideal de regras para a representação dos eventos econômicos, prescrevendo ajustes sempre que surgirem incompatibilidades com as normas tributárias. É preciso dizer que os ajustes sequer precisariam ser expressos – embora esse seja o cenário ideal –, na medida em que deve ser aplicada a lei tributária com todo o seu rigor, afastando quaisquer outras normas que se mostrem a ela incompatíveis, ainda que provenientes do direito privado.

Por fim, pelo simples fato de o direito tributário lidar com uma atividade econômica em constante mutação, não se pode admitir seriamente que o legislador pretenda ignorar por completo a evolução da sociedade, perpetuando conceitos ultrapassados e incompatíveis com a realidade atual.⁵⁴ O princípio da estabilidade do ordenamento jurídico está longe de se confundir com imutabilidade e perpetuidade.⁵⁵

É o que ensina Grau:

Perece a força normativa do direito quando ele já não corresponde à natureza singular do presente. Opera-se, então, a frustração material da finalidade dos seus textos que estejam em conflito com a realidade, e ele se transforma em obstáculo ao pleno desenvolvimento das forças sociais.

⁵⁴ REALE, 2010. p. 21-22.

⁵⁵ GRAU, 2009. p. 58-59.

[...]

O direito é um organismo vivo, peculiar porém, porque não envelhece, nem permanece jovem, pois é contemporâneo à realidade. O direito é um dinamismo.⁵⁶

Assim, a menos que o legislador tenha pretendido se enclausurar na redação original da norma remetida, o intérprete deve privilegiar a compreensão dinâmica da norma de remissão.⁵⁷ A opção legislativa de reenvio deve gerar a presunção de que as modificações ocorridas no subsistema remetido pela norma causem efeitos imediatos.

Essa foi a opção do legislador ao confiar a um sistema intermediário a qualificação de determinados eventos econômicos. É preciso que se respeite, até mesmo por um dever de coerência sistêmica, a opção exercida pelo legislador, afinal de contas, é ele dotado de ampla – mas não ilimitada – liberdade configurativa dos enunciados jurídicos, o que significa dizer que ele poderia ter deixado de remeter ao direito privado a definição de um determinado instituto jurídico, como de fato o fez em diversos momentos.

Não obstante, é preciso deixar claro que essa presunção da ocorrência de efeitos imediatos em razão de modificação superveniente ocorrida no subsistema de origem não pode ser absoluta, sendo necessária uma verificação de compatibilidade com o direito tributário e com a legislação em vigor.⁵⁸

6 Conclusões

O direito tributário importa do direito privado certos conceitos, que, por sua vez, podem sofrer distorções para fins de definição de seus efeitos no âmbito da tributação, desde que não ocorram deformações ou ampliação da competência constitucionalmente definida. Assim, existe certa autonomia da legislação tributária, mesmo quando essa

⁵⁶ GRAU, 2009. p. 58-59.

⁵⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. *A Avaliação de Investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial e os Impactos Tributários das Novas Regras Contábeis*. Inédito.

⁵⁸ “Assim é porque, como visto da transcrição da lição de Comparato, a contabilidade é um sistema de registro de fatos e, para tanto, previamente os valores, segundo certos critérios e finalidades. Não se deve tomar a contabilidade como expressão da verdade pura, uma reprodução perfeita da realidade econômica, de forma que o montante obtido por ela seria o resultado/lucro autêntico e exato, um dado objetivo da vida. A contabilidade e os resultados com ela obtidos variam em função das regras aplicáveis, que são escolhidas pelo legislador segundo os critérios e as finalidades que elege.” DONIAK JR., 2008. p. 193-194.

faça referência a institutos e a conceitos pertencentes a outros ramos do direito, não se podendo partir da mutação conceitual ou da primazia do direito privado como regra. É o que, em última análise, prescrevem os artigos 109 e 110 do CTN.

Assim, de um lado, o legislador tributário é dotado de autonomia conceitual, podendo manejar conceitos existentes (sejam eles de direito privado, sejam eles de outras ciências), estando limitado apenas à competência constitucionalmente definida, aos princípios que limitam o poder de tributar e às suas próprias escolhas. Por outro lado, não pode o intérprete ignorar a existência de conceitos jurídicos existentes no ordenamento jurídico para buscar, fora dele, elementos para a construção de um critério exclusivamente tributário. Se o direito tributário valeu-se de elementos e de conceitos regulados pelo direito privado, então esses devem prevalecer.

Não se nega a possibilidade de que determinados conceitos possam ter os seus significados modificados a depender do ramo do direito que os emprega, mas presumir essa modificação é ignorar a unidade do ordenamento jurídico, o rigor conceitual e duvidar que o legislador possa optar pela coerência. Se o legislador tributário tem autonomia para alterar os conceitos oriundos do direito privado – e de outras ciências –, não se pode presumir que o tenha feito sempre. Por se tratar de regra de competência, é preciso que seja exercida de forma inequívoca, ainda que não expressamente.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.
- BETTI, Emilio. *Interpretazione della legge e degli atti giuridici (Teoria generale e dogmatica)*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1971.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23 ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Interpretação no Direito Tributário Brasileiro*. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989. p. 71-100. (Coleção Estudos de Direito Tributário, v.1).
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Editora Noeses, 2009.
- DONIAK JR. Jimir. Considerações sobre alguns possíveis reflexos fiscais advindos da Lei nº 11.638/07. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: inovações da Lei 11.638*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.
- FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 1. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.
- FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario*. 6. ed. Padova: CEDAM, 2008.
- FANTOZZI, Augusto. *Corso di Diritto Tributario*. Torino: UTET, 2005.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 5. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.
- GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè Editore, 2004.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1997.
- LOBATO, Valter de Souza; BREYNER, Frederico Menezes. O regime jurídico tributário do contrato de trespasse. *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, São Paulo, n. 203, ago. 2012.
- MENDES, Gilmar. Questões Fundamentais de Técnica Legislativa. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 11, p. 18, set./out./nov., 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 13 out. 2014.
- MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho de direito constitucional*. 3. ed. Tradução de Peter Naumman. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005.
- NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.
- NEVES, Marcelo. A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (Org.). *Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.
- REALE, Miguel. *Fontes e Modelos do Direito*. São Paulo: Editora, Saraiva, 2010.
- SANTOS, Ramon Tomazela. *A Avaliação de Investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial e os Impactos Tributários das Novas Regras Contábeis*. Inédito.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Juros sobre Capital Próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da "Nova Contabilidade". In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Editora Dialética, 2012. v. 3.
- SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 4. ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1962. p. 63-64, apud VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

TESAURO, Francesco. *Istituzione di Diritto Tributario: 1 – Parte Generale*. 9. ed. Torino: UTET, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

LOBATO, Valter de Souza; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Direito Tributário e a sua relação com outros ramos do conhecimento e com o Direito Privado. In: REPOLES, Maria Fernanda Salcedo; DIAS, Maria Tereza Fonseca (Coord.). *O direito entre a esfera pública e a autonomia privada: tensões e complementaridade*. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 151-176. ISBN 978-85-450-0089-1.
