

COGEAE - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Setor de Pós-Graduação *Lato Sensu*

Bernardo Leite de Queiroz Lima

A utilização de princípios, institutos, conceitos e formas do direito privado na
construção do sentido das normas tributárias

São Paulo

2010

COGEAE - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Setor de Pós-Graduação *Lato Sensu*

Bernardo Leite de Queiroz Lima

A utilização de princípios, institutos, conceitos e formas do direito privado na
construção do sentido das normas tributárias

Trabalho de conclusão do
curso de Pós-Graduação
Lato Sensu em Direito
Tributário da Pontifícia
Universidade Católica de
São Paulo.

São Paulo

2010

Sumário

1. Introdução	4
2. Norma Jurídica e Ordenamento.....	6
2.1 Os planos e axiomas da interpretação	10
2.2 A Regra-matriz de incidência tributária.....	15
3. O enunciado do artigo 110 do Código Tributário Nacional	17
3.1 As Normas Gerais de Direito Tributário e o Art. 110 do CTN.....	21
3.2 Aplicação do artigo 110 do Código Tributário Nacional	25
4. Conclusão	28
5. Bibliografia:	31

1. Introdução

O problema objeto de análise do presente estudo exsurge da delimitação de competências pela Constituição Federal e da construção de sentido das normas tributárias. Ao dotar as pessoas jurídicas de aptidão para enunciar normas gerais e abstratas instituidoras de tributos, a Carta Magna traça limites ao exercício da atividade legiferante.

Neste passo, ao confrontar os enunciados da legislação tributária com a competência delineada na Constituição Federal, o Cientista do Direito depara-se com diversos conceitos e expressões utilizados sem, contudo, encontrar qualquer definição de tais termos na Carta Magna.

Diante da subordinação das leis tributárias à competência delimitada pela Constituição Federal, que demanda a construção de sentido dos critérios das normas tributárias em consonância com o texto constitucional, não poderia ficar o intérprete sem dados referenciais no Direito Tributário e no Direito Constitucional que possibilitassem a devida análise sistemática.

De fato, a Constituição Federal não fornece elementos determinantes para a construção completa do conteúdo semântico de expressões como “transmissão *causa mortis*” e “operações de crédito, câmbio e seguro”. Assim, com base nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, deverá o intérprete, para tanto, construir a definição de tais expressões a partir dos enunciados do Código Civil, o que leva ao imprescindível diálogo entre os diversos ramos da Ciência do Direito.

Analisando o artigo 110 do Código Tributário Nacional, verifica-se que seu texto refere-se à “definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, ao passo que há no artigo 109 do Código Tributário Nacional o seguinte enunciado: “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”.

A construção de sentido dos enunciados de tais dispositivos legais possibilita ao intérprete concluir que, diante da utilização de “institutos, conceitos e

formas de direito privado” pela Constituição Federal para a delimitação da competência, deverão prevalecer as significações construídas sobre os enunciados contidos nas leis de Direito Privado, em detrimento das significações construídas a partir da legislação tributária, caso sejam contraditórias.

A necessidade de utilizar as definições do Direito Privado e os efeitos definidos na legislação tributária apresenta ao intérprete grande desafio na construção das normas tributárias, pois muitas vezes, ao separar os conceitos e definições dos efeitos de determinados institutos jurídicos, conferindo-lhes conseqüências próprias ao Direito Tributário, surgem contradições que inviabilizam a aplicação da norma.

2. Norma Jurídica e Ordenamento

A norma jurídica é um juízo elaborado com base no texto da lei, apreendido pelo ser cognoscente que o interpreta para alcançar o seu significado. É aquilo que se absorve intelectualmente de um texto de lei, ou seja, é fruto de transformação intelectual do texto positivado por meio da atividade hermenêutica, o entendimento deste.

Entre texto de lei e enunciado prescritivo há sutil diferença apenas no que concerne à ótica conceitual, pois ambos se traduzem nos próprios preceitos concretos do Direito Positivo e servem como pressupostos para a elaboração da norma jurídica. Contudo, o texto de lei encontra-se no plano S1 do processo hermenêutico, correspondendo ao plano da expressão, ao passo que o enunciado prescritivo encontra-se no plano S2, plano do conteúdo. A norma jurídica, objeto da Ciência do Direito, é a abstração, o resultado da submissão do texto positivado a um juízo, sendo a norma jurídica, conseqüentemente, o próprio juízo.

Sistema é um conjunto de elementos ordenados racionalmente, entre os quais há necessária relação lógica. Os sistemas podem ser classificados em sistemas reais e sistemas proposicionais. Estes últimos dividem-se em nomológicos e nomoempíricos. Os sistemas nomoempíricos, por sua vez, podem ser descritivos ou prescritivos. Vale ressaltar que o direito positivo é um sistema proposicional-nomoempírico-prescritivo.

De fato, um sistema se caracteriza pela ordem entre seus elementos, ou seja, verificando a relação entre dois ou mais de seus componentes é possível deduzir a relação entre os demais elementos, eis que todos se sujeitam à mesma relação lógica que dá estrutura ao sistema.

Partindo desta premissa, não cabe distinguir sistema jurídico de ordenamento jurídico, muito menos alegar que o direito posto não é sistema e que apenas as proposições emanadas da Ciência do Direito se qualificariam como tal. Outrossim, o direito positivo é um conjunto sintaticamente homogêneo, ou seja, é conjunto de elementos ontologicamente semelhantes, denominados de normas, que se caracterizam por dois enunciados (hipótese e conseqüente) unidos por um modal deôntico. Frise-se que o modal deôntico pode ser uma permissão, obrigação ou

proibição.

Outra característica que configura o sistema jurídico é a existência de hierarquia entre os seus componentes. Uma norma tem sempre seu fundamento de validade em outra norma, havendo, assim, uma estrutura hierarquizada e harmônica. Somente pertence ao ordenamento as normas que foram criadas pelo procedimento previsto pelo direito positivo, regulando-se, desta forma, a inserção de novos elementos no sistema e mantendo-se a sua coesão.

Portanto, o direito positivo é um sistema.

Por outro lado, do ponto de vista semântico, o direito positivo é heterogêneo, uma vez que o conteúdo das normas é variado e não possuem, necessariamente, consistência lógica entre si, tratando de matérias distintas. Isto, contudo, não afasta a natureza de sistema do direito positivo, haja vista que, a caracterização do sistema decorre da relação formal entre seus componentes. Nada impede, porém, que eleja-se o aspecto semântico do direito positivo como critério definidor da existência ou não de um sistema jurídico, mas é certo que, aquele que o fizer derrubará toda a fundação da Ciência do Direito.

Todo elemento, para que possa pertencer a um sistema, deve preencher os critérios para sua inclusão no conjunto e relacionar-se com os demais elementos deste sistema. O Direito, compreendido como um sistema autopoietico, determina a forma como os elementos são a ele integrados e estabelece os requisitos de sua validade. Assim, é impossível conceber o Direito como sistema sem utilizar a validade como conceito para identificar os elementos que compõem tal sistema e os que não compõem.

Diante da necessidade de cada elemento do sistema do Direito ser válido, surge, por conseguinte, a necessidade de estabelecer qual o fundamento de validade de cada um de seus elementos.

A validade é a pertinência entre a norma e o sistema jurídico. Há pertinência quando a norma preenche todos os requisitos de sua classe. No Direito, a norma ser válida significa que foi incluída no sistema pelo programa correto: foi enunciada pela autoridade competente pelo meio previsto na norma de competência. Contudo, no

aspecto pragmático, esta pertinência pode se configurar na mera plausibilidade do meio como a norma foi inserida no sistema, ou seja, a enunciação pelo órgão criador e o procedimento por ele adotado devem ter a aparência de legitimidade, mesmo que não tenha sido realizada em perfeita consonância com a hipótese da norma de estrutura. De fato, uma norma publicada em Diário Oficial, por exemplo, será presumidamente válida até que outra norma a exclua do sistema com base na irregularidade de sua enunciação-enunciada.

A vigência é a aptidão que a norma possui de vincular condutas, produzindo seus efeitos. Vale ressaltar que a vigência não pode ser confundida com o vigor da norma, eis que este permanece mesmo após o fim da vigência de uma norma. O vigor é o atributo que garante que a norma que perdeu sua vigência poderá ser aplicada para os eventos que ocorreram durante o período em que estava vigendo. Considerando a distinção entre sistema e ordenamento adotada por Tárek Moyses Moussallem¹, é possível afirmar que a norma perde sua vigência no sistema, mas mantém sempre seu vigor no ordenamento.

A eficácia técnica é a característica da norma de possuir, todos os elementos que permitam que possa ser aplicada quando ocorrer o fato jurídico previsto em sua hipótese. Da mesma forma, o conseqüente deve possuir todos os elementos que permitam a sua aplicação. Não possuirá eficácia técnica a norma que depender de regulamentação por norma inferior, bem como não será eficaz a norma que, por infelicidade do legislador, não possui elementos indispensáveis para a sua aplicação.

A eficácia jurídica, ao contrário dos outros conceitos, é atributo do fato, que deverá estar previsto no antecedente de uma norma para que possa ser juridicizado, tornando-se fato jurídico.

Por fim, a eficácia social é o efetivo cumprimento da norma pelos indivíduos que se encontram regulados pelo ordenamento da qual ela faz parte. Consiste, basicamente, no sucesso da norma como reguladora de condutas, sendo ineficaz a norma que não está sendo aplicada pelos cidadãos.

¹ MOUSSALEM, Tárek Moyses. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

Há hierarquia entre normas jurídicas em seu aspecto semântico, tanto formal quanto material. A relação hierárquica entre duas normas é formal se uma delas prevê o modo de produção da outra, determinando o procedimento que permite a sua inclusão no ordenamento jurídico, ou seja, por meio do qual a outra possa existir. Por sua vez, a relação hierárquica é material no caso do conteúdo (enunciado-enunciado) de uma norma estar subordinado ao de outra, não podendo contrariá-lo.

Interessante notar que a norma materialmente superior deve prever qual o enunciado-enunciado e o veículo introdutor da norma subordinada. Destarte, toda norma que seja materialmente superior a outra será, inevitavelmente, superior também no aspecto formal, pois determinará o seu modo de enunciação. Assim, a hierarquia não decorre da classe do veículo normativo adotado, mas, pelo contrário, a hierarquia formal decorre do que se pretende ter como conteúdo do enunciado-enunciado, haja vista que o legislador estará vinculado ao veículo introdutor determinado pela norma subordinante para que possa enunciar sobre a matéria a ser versada na norma subordinada.

Neste passo, os veículos normativos arrolados no art. 59 da CF não estão relacionados em ordem hierárquica, eis que não é possível afirmar que há hierarquia entre determinada classe de normas *a priori*, apenas analisando o conteúdo de duas ou mais normas distintas.

Destarte, a norma não tem vigência e eficácia se não for válida, uma vez que ao perder sua validade sai do sistema, mas mantém seu vigor dentro do ordenamento, para regular os eventos que ocorreram enquanto era válida e possuía vigência e eficácia.

Entende-se por norma jurídica completa a estrutura composta pela norma primária e pela norma secundária. Ambas são compostas na forma lógico-deôntica D (H->C), em que há a descrição de um fato no antecedente e de uma relação jurídica em seu conseqüente.

De fato, utilizando o termo sanção como sinônimo de “relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercer o seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir

perante o Estado-juiz a efetivação do dever constituído na norma primária”² não é possível afirmar a existência de norma jurídica sem sanção, uma vez que, sem sanção, não haveria a possibilidade de garantir o exercício de um direito, tornando inócua qualquer prescrição de condutas.

Entende-se por norma jurídica completa a estrutura composta pela norma primária e pela norma secundária. Ambas são compostas na forma lógico-deôntica D(H->C), em que há a descrição de um fato no antecedente e de uma relação jurídica em seu conseqüente.

De fato, utilizando o termo sanção como sinônimo de “relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercitar o seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o Estado-juiz a efetivação do dever constituído na norma primária”³ não é possível afirmar a existência de norma jurídica sem sanção, uma vez que, sem sanção, não haveria a possibilidade de garantir o exercício de um direito, tornando inócua qualquer prescrição de condutas.

2.1 Os planos e axiomas da interpretação

Interpretar é construir a significação de um enunciado. Partindo da percepção do suporte físico, o intérprete irá determinar o sentido do texto *stricto sensu* com base em suas experiências prévias, seu horizonte cultural, dentro do contexto em que se encontra e de acordo com o sistema de referência adotado.

Diante da heterogeneidade semântica do Direito, antes de se proceder à construção de sentido das normas jurídicas, é necessário estabelecer os critérios que devem pautar a interpretação dos enunciados jurídicos, de forma a evitar contradições entre as proposições normativas e violações às normas constitucionais.

Desta forma, o método de interpretação sistemático é o mais adequado à interpretação do Direito, uma vez que o considera como um conjunto de enunciados que

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. Pg. 303.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. Pg. 303.

se relacionam entre si e que permite ao intérprete analisar o Direito como uma estrutura complexa, coerente e organizada.

De fato o Direito se manifesta pela linguagem prescritiva, cabendo ao sujeito cognoscente construir juízos na estrutura lógica hipotético-condicional a partir da leitura dos enunciados do direito positivado, passando pelos quatro planos do percurso de construção de sentido das normas jurídicas, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho⁴.

Os planos do percurso de construção de sentido das normas jurídicas são o plano da literalidade textual (S1), o plano do conteúdo significativo dos enunciados prescritivos (S2), o plano das significações normativas (S3) e o plano das significações normativas sistematicamente organizadas (S4).

O conjunto de enunciados no plano da expressão (S1) é a literalidade do texto do suporte físico apreendido pelos sentidos. É o elemento mais objetivo do direito, pois se trata do primeiro plano da atividade hermenêutica, necessário para a construção de sentido complexo dos enunciados.

O conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (S2) é a formulação do sentido dos vocábulos em conjunto, gerando o sentido das frases contidas no texto, sem haver, contudo, o estabelecimento da relação lógico-deôntica entre tais elementos. Há, neste plano, a formação de proposições descritivas que, posteriormente, serão enquadradas na hipótese ou no conseqüente normativo.

Somente no domínio das significações normativas (S3) surgirá o modal deôntico, relacionando os enunciados criados no plano (S2) ao antecedente ou ao conseqüente normativo. Neste plano hermenêutico há a norma por excelência, eis que nele há a construção de seu sentido completo, com a devida relação modal-deôntica entre hipótese e conseqüente.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2006.

A forma superior do sistema normativo (S4) consiste na relação da norma que exsurge no plano (S3) com as demais normas, verificando suas relações de coordenação e subordinação.

Além dos planos da interpretação dos textos jurídicos, é possível distinguir três planos semióticos, que não se confundem com aqueles. Tais planos são o plano sintático, o semântico e o pragmático.

O plano sintático consiste na relação dos signos entre si utilizados em um ato comunicacional, ao passo que o plano semântico diz respeito à relação entre o suporte físico e o significado. O plano pragmático, por sua vez, trata da utilização do signo pelo emissor e o destinatário no ato comunicacional.

A adoção de cada um destes planos semióticos para o estudo do Direito irá influenciar a predominância de certo aspecto na abordagem do objeto. Assim, analisando o Direito pelo plano sintático, serão estudadas suas relações estruturais; enquanto que sob o prisma do plano semântico, o enfoque será o conteúdo das normas, os significados dos signos empregados no direito positivado; ao passo que o uso da linguagem jurídica pelos sujeitos será enfatizado pelo plano pragmático.

Como exemplo de uma análise sintática, podemos citar a verificação de hierarquia entre uma lei ordinária e a Constituição Federal. No plano semântico, temos como exemplo a análise do conceito de tributo empregado no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Por fim, no plano pragmático, temos como exemplo o estudo da jurisprudência dos diversos tribunais brasileiros no que tange a uma matéria específica.

O signo é unidade elementar da linguagem, sendo formado pela relação triádica entre suporte físico, significação e significado.

O suporte físico é o aspecto material do signo, o qual é percebido pelo sujeito cognoscente e que tem como finalidade a representação de algo. O significado é o objeto no mundo ao qual o suporte físico se refere. A significação é a construção de um conceito ou idéia pelo sujeito cognoscente ao perceber o suporte físico.

Conforme exposto no capítulo anterior, o Direito é constituído por normas, que são juízos elaborados a partir dos textos jurídicos. O texto, portanto, é o suporte fático para a atividade interpretativa que culminará com a construção da norma jurídica. Ausente o texto, não há como se falar no percurso hermenêutico de construção de sentido da norma, eis que ausente seu suporte fático.

Por este motivo afirma Gregório Robles⁵ que o “direito é texto” e justifica a necessidade de uma teoria comunicacional do Direito. Ora, se o Direito é linguagem com a finalidade de prescrever condutas, é necessário que seu aspecto comunicacional seja estudado, de forma a evitar sua desvirtuação e impedir que ele seja contaminado pela linguagem comum. Um dos objetivos da Ciência do Direito é exatamente analisar o Direito é produzir enunciados que o descrevam com o uso de uma linguagem técnica, livre de ambigüidades e redutora de complexidades. Se houver contaminação pela linguagem comum, todo o labor expendido na formulação de proposições científicas será em vão.

No esforço de construir uma teoria comunicacional da linguagem, Roman Jakobson⁶ identificou os elementos pressupostos da comunicação: remetente – sujeito fonte da mensagem; destinatário – receptor da mensagem; mensagem – a informação transmitida; contexto – meio que circunda o fenômeno observado; código – regras de formação e transformação dos signos empregados na mensagem; e contato – canal físico ou conexão psicológica entre o remetente e o destinatário.

Na linguagem do direito positivo, em regra, o remetente é o Estado (autoridade competente); o destinatário é o cidadão ou demais órgãos do Estado; o contexto é o aspecto da realidade social selecionada pelo Direito; o código é a linguagem jurídica (incluindo a língua e a estrutura prescritiva do texto jurídico); o contato é o veículo normativo (lei, sentença), que pode ser escrito; e, por fim, a mensagem, que é a norma jurídica.

⁵ MORCHON, Gregorio Robles. *Teoria Del Derecho (Fundamentos de Teoria Comunicacional Del Derecho)*, vol.I. Madrid: Civitas, 1999.

⁶ JAKOBSON, Roman. *Lingüística e comunicação*. São Paulo, Cultrix, 1991.

A linguagem do direito positivo utiliza como base a linguagem comum, mas não possui similitude semântica, uma vez que o Direito cria sua própria realidade, selecionando aspectos da linguagem comum que entende serem necessários para regular a sociedade. A Ciência do Direito, por sua vez, descreve o direito e cria proposições científicas pelo estudo do Direito positivado.

Diante da natureza comunicacional do Direito, resta claro que a interpretação do sujeito cognoscente constrói o sentido das normas. Desta forma, os limites à interpretação do Direito, portanto, são os mesmos limites do sujeito cognoscente na interpretação de todo texto. Estes limites consistem no horizonte cultural do intérprete, no contexto em que o enunciado é produzido e nos demais elementos comunicacionais elencados por Roman Jakobson.

Contudo, a natureza autopoiética do Direito faz surgir um novo limite à sua interpretação, qual seja, em outras normas do próprio sistema. Destaca-se, entre os limites impostos pelo Direito à interpretação, a norma construída a partir do enunciado do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que será abordado mais adiante.

Da mesma forma que ocorre com os limites à interpretação, o Direito também comunga dos axiomas hermenêuticos comuns a toda interpretação.

Estes axiomas da interpretação são a intertextualidade e a inesgotabilidade da interpretação. A intertextualidade consiste na relação dos diversos enunciados entre si. Trata-se, portanto, do dialogismo de Bakhtin. Desta forma, um texto não é interpretado isoladamente, eis que, ao construir seu sentido, o intérprete o relaciona com outros textos.

A inesgotabilidade da interpretação é impossibilidade de se alcançar uma interpretação final, definitiva, de qualquer texto. Toda interpretação leva à produção de novos enunciados que, por sua vez, podem ser interpretados e produzirão mais enunciados. É claro que, em certo momento, o intérprete pode se conformar com uma determinada interpretação e finalizar a atividade hermenêutica. Porém, sempre poderá retornar à interpretação do enunciado decorrente de sua última interpretação, construindo, assim, novos enunciados.

2.2 A Regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária é a estrutura lógica das normas que instituem tributos, contendo todos os critérios necessários para a sua identificação. Por trazer todos os elementos que os definem, a regra-matriz é importante porque tem como função identificar os diversos tributos, servindo como instrumento essencial da Ciência do Direito para delimitar o âmbito de incidência normativa e verificar a constitucionalidade da norma.

Mister ressaltar que a regra-matriz de incidência tributária, não possui conteúdo próprio, ela apenas define critérios que serão preenchidos posteriormente de acordo com os enunciados normativos que estabelecem cada tributo, servindo como uma moldura para o intérprete do direito ao realizar o seu estudo. Desta forma, não há no ordenamento qualquer menção direta à regra-matriz, apesar de esta ter surgido do estudo das normas de direito tributário.

Por outro lado, é possível utilizar o termo “regra-matriz de incidência tributária” como sinônimo da estrutura preenchida da regra-matriz, referindo-se à norma que estabelece determinado tributo.

O critério espacial da hipótese tributária não se confunde com a vigência territorial da lei. A vigência territorial determina o espaço em que a lei poderá produzir efeitos jurídicos, ao passo que o critério material é a delimitação do local onde a ocorrência do evento possibilitará que este se torne fato jurídico.

Outrossim, o critério temporal da hipótese tributária é o elemento da hipótese da regra-matriz que permite identificar o momento da ocorrência do evento que será promovido a fato jurídico, ao passo que a vigência da lei no tempo é o período em que a lei está apta a produzir efeitos jurídicos.

A data no fato jurídico é o momento da ocorrência do evento previsto na hipótese da norma, que se encontra no enunciado-enunciado da norma individual e concreta. Trata-se de indicação de fenômeno anterior à aplicação da norma, ou seja, antes da constituição do fato jurídico pela linguagem competente. Destarte, por fazer menção a fato anterior à incidência, sua identificação é importante para definir qual

norma de direito material será aplicada.

Por sua vez, a data do fato jurídico consiste na indicação do momento da aplicação da norma. Em outras palavras, é o momento em que, após ter sido verificado que o evento se enquadra na hipótese da norma, verte-se em linguagem competente, surgindo o fato jurídico. A data do fato encontra-se na enunciação-enunciada e tem como escopo permitir qual norma processual aplica-se à situação em tela.

Não há diferença entre incidência e aplicação do direito, uma vez que uma norma não produz seus efeitos sozinha, sem a presença humana. Destarte, não é possível haver incidência sem a aplicação do direito pela autoridade competente, pois é necessário que o sujeito promova a incidência por meio da linguagem.

Por outro lado, é correto dizer que a incidência é automática porque, com a constituição do fato jurídico previsto abstratamente na hipótese da norma aplicada (pela linguagem competente), constitui-se imediatamente a relação jurídica definida no conseqüente normativo.

Quanto à infalibilidade da aplicação, a norma que irá surgir da aplicação gozará da presunção de validade, logo, será infalível, uma vez que só perderá sua validade se outra norma vier a invalidá-la. Assim, a norma decorrente da aplicação, mesmo que eivada de vícios, deverá ser cumprida e considerar-se-á perfeita enquanto não for afastada.

A data no fato jurídico é o momento da ocorrência do evento previsto na hipótese da norma, que se encontra no enunciado-enunciado da norma individual e concreta. Trata-se de indicação de fenômeno anterior à aplicação da norma, ou seja, antes da constituição do fato jurídico pela linguagem competente. Destarte, por fazer menção a fato anterior à incidência, sua identificação é importante para definir qual norma de direito material será aplicada.

Por sua vez, a data do fato jurídico consiste na indicação do momento da aplicação da norma. Em outras palavras, é o momento em que, após ter sido verificado que o evento se enquadra na hipótese da norma, verte-se em linguagem competente, surgindo o fato jurídico. A data do fato encontra-se na enunciação-enunciada e tem

como escopo permitir qual norma processual aplica-se à situação em tela.

3. O enunciado do artigo 110 do Código Tributário Nacional

Para se proceder ao estudo do enunciado do artigo 110 do Código Tributário Nacional, cogente transcrevê-lo na íntegra:

“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.”

Um corte deve ser feito no enunciado normativo em questão, para facilitar o seu estudo, separando-se as proposições “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado” e “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”.

A partir deste o corte no enunciado, é possível verificar que a primeira proposição consiste no conseqüente da norma tributária a ser construída, ao passo que a segunda proposição corresponde ao seu antecedente.

Estruturando a norma sintaticamente na forma H->C, o artigo 110 do CTN poderia ser construído desta forma:

Havendo 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; a lei tributária não pode alterar a sua definição, o seu conteúdo e o seu alcance.

Hipótese: haver 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.

Conseqüente: a lei tributária não pode alterar a sua definição, o seu conteúdo e o seu alcance.

À primeira vista, pode parecer que a norma do artigo 110 do CTN é voltada exclusivamente ao legislador, tratando-se de norma de competência. De fato, esta é a sua principal função, apesar de não se tratar de norma constitucional.

Apesar de ser norma infraconstitucional, importante lembrar que o Código Tributário Nacional foi recepcionado como lei complementar, o que lhe permite regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme disposto no artigo 146, III, da Constituição Federal:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#)

Ora, a norma do art. 110 do CTN surge exatamente como limitadora do poder constitucional de tributar, ao impedir que o legislador altere a definição, alcance e conteúdo dos institutos de direito privado por meio de enunciados de direito tributário. Serve primordialmente como garantidora do exercício da competência tributária dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal.

Desta forma, o foco do artigo 110 do CTN são as normas que instituem tributos, eis que são estas normas que, por sua natureza, podem ensejar a violação à competência tributária dos entes federados.

Contudo, esta não é sua única função e não está voltada única e exclusivamente ao legislador. A norma do art. 110 do CTN também almeja estabelecer parâmetros hermenêuticos ao intérprete e aplicador do Direito.

Foi exposto no início deste trabalho que o Direito, por ser um sistema autopoiético, que regula a produção dos elementos que irão compô-lo, cria normas que impõem limites à interpretação de seus enunciados.

Seria simples aceitar os limites impostos pelo próprio sistema, não fosse a necessidade de interpretar também os enunciados que veiculam estes limites. Depara-se, portanto, com o problema dos axiomas da interpretação.

O art. 110 do CTN consiste na consagração da intertextualidade do Direito, considerando os diversos enunciados normativos e indicando ao intérprete aqueles que devem prevalecer na construção de sentido de determinada norma. Ao distinguir os “institutos, conceitos e formas do direito privado”, há um reconhecimento do próprio sistema de que existem divisões temáticas ente seus diversos enunciados.

Considerar a divisão entre diversos ramos do Direito como corte metodológico da Ciência do Direito, para fins exclusivamente didáticos, sem correspondência no próprio ordenamento jurídico, não é possível diante do que veicula o enunciado do artigo 110 do CTN.

Ora, a intertextualidade intrínseca ao Direito, para que possa existir de forma intra-sistêmica, exige que o reconhecimento da divisão entre os diversos enunciados normativos em núcleos temáticos.

É claro que, sintaticamente, o Direito é homogêneo, uno e indivisível. Porém, uma análise semântica permite verificar que há heterogeneidade nos conteúdos normativos e, o mais importante, a possibilidade de divisão destes conteúdos em diferentes temas, que se relacionam entre si em pontos de contato.

Não se defende aqui que o Direito não seja uno e que seus diversos ramos sejam totalmente independentes. O que se verifica é a existência de subsistemas agrupados semanticamente que interagem com os demais subsistemas por meio de

normas de integração. Esta intertextualidade fica mais clara ao analisarmos o art. 110 do CTN e outros dispositivos legais, como o art. 889 da CLT⁷, que permite utilizar os preceitos que regem o processo de execução fiscal subsidiariamente às execuções trabalhistas.

Estas normas de integração servem como reguladoras de fluxo dos enunciados normativos entre diversos sistemas no plano superior do sistema normativo (S4), apenas nas relações de coordenação. É desnecessária a existência de normas integradoras na relação de subordinação, uma vez que a norma inferior, ao ter seu fundamento de validade em norma superior, também estará automaticamente limitada ao conteúdo da norma superior, não apenas sintaticamente, mas também semanticamente.

Diante das normas de integração, o intérprete não está livre para recorrer aos enunciados e normas de outros subsistemas se não houver uma norma de integração que o autorize. Esta limitação fica patente diante do enunciado do art. 109 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“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.”

Conquanto os princípios gerais do direito privado devam ser utilizados para construir a definição e os conteúdos do institutos, conceitos e formas do Direito Privado, a norma impede que os efeitos tributários sejam afetados por tais conteúdos, o que demonstra, mais uma vez, a existência dos subsistemas e a necessidade de normas integradoras que permitam a intertextualidade.

Em suma, verifica-se que o artigo 110 do CTN consiste em um limite extrínseco à interpretação e tem como função limitar a construção de sentido das normas de Direito Tributário que se reportam a conceitos, institutos e formas do Direito Privado que tenham sido utilizados na Constituição Federal, Constituições Estaduais e

⁷ “Art. 889 - Aos trâmites e incidentes do processo da execução são aplicáveis, naquilo em que não contravierem ao presente Título, os preceitos que regem o processo dos executivos fiscais para a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública Federal.”

Leis Orgânicas dos Municípios.

3.1 As Normas Gerais de Direito Tributário e o Art. 110 do CTN

Diante da conclusão que o artigo 110 do CTN tem como escopo garantir o exercício das competências tributárias definidas constitucionalmente, conforme disposto no artigo 146, III da Constituição Federal, surge outra questão relativa a este dispositivo constitucional, e que será abordada no presente tópico.

O enunciado do artigo 146 da Constituição Federal veicula a necessidade de lei complementar para a enunciação de normas sobre conflitos de competência em matéria tributária, sobre limitações constitucionais ao poder de tributar e sobre normas gerais de direito tributário:

“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. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#)”

Os cientistas do Direito, ao se deparar com o enunciado do artigo 146 da CF, criaram duas correntes sobre a interpretação deste dispositivo: a corrente dicotômica e a corrente tricotômica. Estas duas correntes surgiram da divergência quanto à interpretação do art. 18, § 1º da Constituição Federal de 1967, não devendo persistir tal cisão na doutrina após a promulgação da Constituição Federal de 1988.

A primeira corrente defende que as normas gerais de direito tributário somente devem ser veiculadas por meio de lei complementar quando se tratarem de normas que venham dispor sobre conflito de competência entre os entes tributantes e

regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim, o enunciado do inciso III está subordinado à presença dos requisitos dos incisos I e II, não podendo ser interpretado de forma autônoma.

A segunda corrente, por sua vez, afirma que as normas gerais de direito tributário eram distintas das normas que dispunham sobre conflito de competência entre os entes tributantes e das normas que regulavam as limitações constitucionais ao poder de tributar, devendo ser utilizado o veículo da lei complementar para todos os três casos, distinguindo a situação das normas gerais de direito tributário das demais normas, sem a necessidade de se subordinar à finalidade de resolução de conflitos de competências ou a regulamentação as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Diante da divergência quanto à necessidade de lei complementar, a melhor interpretação ao enunciado do art. 146 da CF é no sentido de cada inciso deste dispositivo ser autônomo, ou seja, todas as normas gerais de direito tributário devem ser enunciada por meio de lei complementar.

Caso contrário, a norma do art. 110 do CTN, por se tratar de norma geral, só poderia ter sido veiculada por meio de lei ordinária e teria sua aplicação limitada às situações em que há conflito de competência entre os entes federativos ou para regular os limites constitucionais ao poder de tributar.

Mesmo entendendo que a norma geral tributária em comento tem como principal função resguardar o exercício das competências tributárias, esta limitação a sua aplicabilidade permitiria a livre interpretação dos conceitos, institutos e formas do direito privado.

Também é importante ressaltar que, quando se afirma que a norma do art. 110 do CTN visa a garantir o exercício das competências tributárias, as quais são sempre definidas na Constituição Federal, é possível incluir a referida norma no disposto no art. 146, II, da CF, que trata dos limites constitucionais ao poder de tributar.

Assim, fica claro que o art. 110 do CTN se enquadra tanto no inciso II, quanto no inciso III do artigo 146 da CF; servindo como instrumento de regulamentação

das limitações ao poder de tributar definidas no Título VI, Capítulo I, Seção II da Constituição Federal, que abrange os artigos 150 a 152⁸.

Isto fica mais claro se analisarmos como exemplo a imunidade das fundações ligadas a partidos políticos e instituições de educação e assistência social, prescrita no art. 150, inciso VI, alínea *c* da Constituição Federal.

As instituições de educação e assistência social, para gozarem da imunidade, não podem distribuir qualquer parcela de seus lucros, conforme exige a

⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

norma do artigo 14 do CTN, devendo, portanto, serem organizadas na forma de associações ou fundações, onde não há distribuição de lucros.

Assim, a imunidade em questão será concedida a associações e fundações, instituições de direito privado que são tratadas no Código Civil de 2002, em seus artigos 53 e 62, respectivamente:

“Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.”

Neste passo, a norma do art. 110 do CTN irá garantir o limite constitucional ao impedir que se interprete de forma contrária ao Direito Privado o conceito de associação e fundação. Não será possível, portanto, que uma lei que trate da matéria amplie a imunidade para abranger, por exemplo, sociedades por ações.

Outrossim, exsurge da necessidade de enunciação de certas matérias por meio de lei complementar, por força do disposto no art. 146 da Constituição, um outro problema diante da norma construída a partir do enunciado do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Ora, como proceder diante de uma situação em que o intérprete se vê obrigado a recorrer a enunciados do direito privado que foram veiculados por lei ordinária, mas se encontram no rol do art. 146 da Constituição Federal, que exige a edição de lei complementar?

À primeira vista, o intérprete poderia recorrer à análise sintática antes de se proceder à construção de sentido da norma tributária. Assim, tendo em vista a superioridade hierárquica da Constituição Federal, o enunciado da lei ordinária não poderia ser utilizado como suporte hermenêutico, apesar do que determina a norma do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Contudo, a melhor solução seria admitir que o artigo 110 do CTN supre a exigência do artigo 146 da CF, pois, apesar do conceito de Direito Privado se encontrar no enunciado de uma lei ordinária (Lei nº 10.406/02 – Código Civil), é a partir do enunciado da lei complementar que será construída a norma tributária em sua completude.

Não há, desta forma, qualquer violação ao dispositivo do artigo 146 da Constituição Federal, no que tange à exigência de lei complementar para a definição de tributos, seus fatos geradores e bases de cálculo; bem como ao regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

3.2 Aplicação do artigo 110 do Código Tributário Nacional

Seguindo a máxima de Vilém Flusser⁹ de que a linguagem cria e propaga a realidade, o Direito cria a sua própria realidade. Assim, para identificar o que são conceitos, formas e institutos do Direito Privado, é necessário recorrer aos enunciados normativos que deles tratam, em especial, o Código Civil.

Para melhor compreender o que são os conceitos, formas e institutos do Direito Privado, importante lembrar que o Direito, com a finalidade de regular condutas, realiza recortes nos fatos sociais e, por meio da linguagem, transforma-os em fatos jurídicos. Este recorte não consegue apreender a realidade de forma perfeita, em toda sua complexidade, motivo pelo qual o Direito apenas elenca os critérios para identificação dos elementos que irão compor o conjunto dos fatos jurídicos.N

Neste passo, é possível falar na existência de um conteúdo mínimo das palavras, apesar da ambigüidade e vagueza que lhe são inerentes. O conteúdo mínimo consiste nos critérios que permitem identificar um elemento como parte do conjunto de significados de um termo. Assim, a conotação, que define a classe dos elementos de significados de uma palavra (denotação), é o limite para a atribuição de conteúdo a uma palavra e permite determinar seu conteúdo mínimo.

Desta forma, os institutos e formas do Direito Privado devem ser entendidos

⁹ FLUSSER, Vilem. *Língua e Realidade*. São Paulo, Annablume.

como os critérios para identificação dos fatos sociais recortados pelo Direito para serem regulados. É a conotação dos elementos que compõem a classe dos fatos sociais que se enquadram nos critérios indicados nas normas de Direito Privado.

O art. 110 do CTN refere-se à conotação, e não à denotação, uma vez que os elementos ainda não estão individualizados, o que ocorrerá com a aplicação da norma tributária sujeita à limitação imposta pela norma de integração.

Os conceitos, institutos e formas em questão se encontram no antecedente das normas de Direito Privado deverão ser utilizados para determinar o limite da construção de sentido da norma tributária, que deverá utilizar os mesmos critérios utilizados pelo Direito Privado para identificação dos elementos.

Contudo, o intérprete somente poderá utilizar os critérios do Direito Privado na construção de sentido do antecedente da norma tributária. Isto se deve à limitação imposta pelo artigo 109 do CTN, que impede a modificação dos efeitos tributários em decorrência dos conteúdos dos conceitos, formas e institutos do Direito Privado.

Tendo em vista que os efeitos tributários são definidos pelo conseqüente normativo, a utilização dos conceitos, instituições e formas do Direito Privado fica restrita ao antecedente da norma tributária.

Destarte, na construção da regra-matriz de incidência tributária, seu núcleo (critério material) será construído com base nos critérios do Direito Privado (verbo e complemento) e os demais elementos (critério espacial e critério temporal) serão aqueles cujos critérios estão indicados na norma tributária.

Como foi exposto anteriormente neste trabalho, o artigo 110 do CTN é visa à garantia do exercício das competências tributárias da forma como delineadas na Constituição Federal.

A Carta Magna utiliza o critério material para identificação da competência tributária, como ocorre na competência atribuída à União para a instituição dos impostos em seu artigo 153, incisos I a VII, *in verbis*:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (...)

O enunciado constitucional delinea a competência mencionando o verbo e o complemento que identificam o fato jurídico tributário. No caso do Imposto sobre Operações Financeiras, por exemplo, são elencadas as “operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários” como os fatos que o legislador deverá indicar como os fatos jurídicos que deverão compor o antecedente da norma tributária que institui o IOF.

O conceito de operações de seguro, por exemplo, se encontram no artigo 757 do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406/02):

“Art. 757. Pelo contrato de seguro, o segurador se obriga, mediante o pagamento do prêmio, a garantir interesse legítimo do segurado, relativo a pessoa ou a coisa, contra riscos predeterminados.
Parágrafo único. Somente pode ser parte, no contrato de seguro, como segurador, entidade para tal fim legalmente autorizada.”

Da mesma forma, no caso do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, deve ser considerado o conceito de propriedade que também está previsto no Código Civil de 2002, em seu artigo 1.228 e seguintes:

“Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

§ 2º São defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade, ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem.

§ 3º O proprietário pode ser privado da coisa, nos casos de desapropriação, por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, bem como no de requisição, em caso de perigo público iminente.

§ 4º O proprietário também pode ser privado da coisa se o imóvel reivindicado consistir em extensa área, na posse ininterrupta e de boa-fé, por mais de cinco anos, de considerável número de pessoas, e estas nela houverem realizado, em conjunto ou separadamente, obras e serviços considerados pelo juiz de interesse social e econômico relevante.

§ 5º No caso do parágrafo antecedente, o juiz fixará a justa indenização devida ao proprietário; pago o preço, valerá a sentença como título para o registro do imóvel em nome dos possuidores.

Art. 1.229. A propriedade do solo abrange a do espaço aéreo e subsolo correspondentes, em altura e profundidade úteis ao seu exercício, não podendo o proprietário opor-se a atividades que sejam realizadas, por terceiros, a uma altura ou profundidade tais, que não tenha ele interesse legítimo em impedi-las.

Art. 1.230. A propriedade do solo não abrange as jazidas, minas e demais recursos minerais, os potenciais de energia hidráulica, os monumentos arqueológicos e outros bens referidos por leis especiais.

Parágrafo único. O proprietário do solo tem o direito de explorar os recursos minerais de emprego imediato na construção civil, desde que não submetidos a transformação industrial, obedecido o disposto em lei especial.

Art. 1.231. A propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário.

Art. 1.232. Os frutos e mais produtos da coisa pertencem, ainda quando separados, ao seu proprietário, salvo se, por preceito jurídico especial, couberem a outrem.”

Assim, na construção da regra-matriz de incidência tributária, o critério material do IOF sobre seguros e do ITR deve estar em perfeita consonância com os conceitos estabelecidos para operações de seguro e para propriedade no Código Civil de 2002 e demais legislações regulamentadoras.

A alteração do antecedente da norma, de forma a modificar o critério material do tributo para abranger fatos jurídicos que não se enquadram na conotação dada pelos enunciados do Direito Privado, além de violar a norma do artigo 110 do Código Tributário Nacional, ensejará a inconstitucionalidade da norma, uma vez que foge à competência estabelecida constitucionalmente.

4. Conclusão

Considerando o percurso de construção de sentido das normas jurídicas, resta claro que o processo de interpretação é atividade subjetiva do intérprete e que está limitada ao seu horizonte cultural, o que significa que há a possibilidade de produção de uma infinita gama de significações com base na apreensão dos enunciados jurídicos,

variando a cada sujeito que se propõe a realizar a atividade hermenêutica ou por novas interpretações construídas pelo mesmo sujeito.

Contudo, o Direito não pode se submeter à arbitrariedade da interpretação do sujeito cognoscente, o que torna necessária, portanto, a adoção de critérios que busquem limitar a construção dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos, de forma a evitar contradições e dissenso no Direito.

É com este propósito que o ordenamento possui dispositivos criados com o objetivo de direcionar a atividade do hermeneuta, entre eles o artigo 110 do CTN, cujo intuito é reduzir a amplitude de interpretações possíveis e buscar o consenso de significados.

A interpretação literal do enunciado contido neste dispositivo legal induz à conclusão de que estas limitações têm como destinatário apenas o legislador das leis tributárias e somente devem ser consideradas no momento da enunciação de normas gerais e abstratas.

Contudo, o enunciado contido no artigo 110 do CTN não serve apenas como balizador da atividade legislativa, ele é verdadeiro guia para todos aqueles que se propõem a interpretar os enunciados das leis tributárias, além de servir como critério objetivo para aferir a consonância de normas tributárias com a Constituição Federal.

De fato, o suscitado dispositivo legal interfere diretamente no domínio da significação dos enunciados prescritivos (S2), indicando ao intérprete que deve buscar construir o sentido dos “institutos, conceitos e formas” do Direito Privado utilizados na legislação tributária a partir dos enunciados contidos nas leis do Direito Privado e que estes devem prevalecer no caso de haver na lei tributária enunciados contrários ao sentido construído a partir destes.

Trata-se de verdadeira reviravolta no processo de interpretação, pois ausente o artigo 110 do CTN, a interpretação se daria com base nos enunciados da lei tributária, em detrimento dos enunciados contidos nas leis do Direito Privado, mesmo que aqueles contrariassem estes. Seria permitido, outrossim, ao legislador estabelecer qualquer

conteúdo para os institutos, conceitos e formas do direito privado, subvertendo-os completamente no que tange às normas tributárias.

5. Bibliografia:

AMARAL, Francisco. *Direito civil – Introdução*. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ARAÚJO, Manfredo. *Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1997.

ARRUDA ALVIM, *Manual de direito processual civil*. 5ª Ed. São Paulo: RT, 1996.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª Ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 10ª Ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

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

_____ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

_____ *Curso de direito tributário*. 22ªed., São Paulo: Saraiva, 2010.

_____ *Teoria da norma tributária*. 5ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro – Teoria geral do direito civil*. 27ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010. v. 1.

_____ *Curso de direito civil brasileiro- Teoria geral das obrigações. 25ª Ed.*, São Paulo: Saraiva, 2010. v. 2.

_____ *Curso de direito civil brasileiro – Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. 26ª Ed.*, São Paulo: Saraiva, 2010. v. 3.

_____ *Curso de direito civil brasileiro – Direito das coisas. 25ª Ed.*, São Paulo: Saraiva, 2010. v. 4.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e Código Civil 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FIORIN, José Luiz. *Introdução ao pensamento de Bakhtin*. São Paulo: Ática, 2006.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. São Paulo, Annablume, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária, fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

JACKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. São Paulo: Cultrix, 1991.

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

_____ *Teoria geral do direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1990.

MORCHON, Gegório Robles. *Teoria Del derecho (fundamentos de teoria comunicacional del derecho)*. Madris: Civitas Ediciones, 1998.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____ *As fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. 19ª Ed.*, São Paulo: Forense, 2005.

PIERCE, Charles Sanders. *Semiótica*. São Paulo: Perspectiva, 1990.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil, parte geral das obrigações*. 22ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística geral*. São Paulo: Cultrix, 1991.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo, Noeses, 2005.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. São Paulo: Edusp, 1994.