

DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO

Sergio André Rocha
Carlos Nelson Konder

COORDENADORES



A complexidade e mutabilidade do Direito encontram na Casa do Direito o ambiente ideal para serem tratadas com a devida atenção por autores que se propõem a (re)pensar a estrutura e função dos institutos jurídicos.

Surgindo com o intuito de apoiar ativamente o desenvolvimento social por meio da publicação de livros, a Casa do Direito promove a publicação de alta literatura jurídica a leitores exigentes, de produções críticas acadêmicas e, também, de obras destinadas à formação universitária jurídica. Grandes nomes encontram, aqui, espaço para debater pautas de fundamental importância para a atual conjuntura política, social e jurídica brasileira, além de apresentar contextos e análises de suma relevância para os estudos do Direito.

CONHEÇA NOSSAS OBRAS
editoracasadodireito.com.br



Diretor Editorial: Gustavo Abreu

Diretor Administrativo: Júnior Gaudereto

Diretor Financeiro: Cláudio Macedo

Logística: Lucas Abreu

Comunicação e Marketing: Carol Pires

Assistente Editorial: Matteos Moreno e Maria Eduarda Paixão

Assistente de Edição: Ana Isabel Vaz

Designer Editorial: Gustavo Zeferino e Luis Otávio Ferreira

Conselho Editorial Jurídico

Alessandra Mara de Freitas Silva

Edson Nakata Jr

Luiz F. do Vale de Almeida Guilherme

Alexandre Moraes da Rosa

Georges Abboud

Marcelo Hugo da Rocha

Bruno Miragem

Henderson Fürst

Nuno Miguel B. de Sá Viana Rebelo

Carlos Mario Cárcova

Henrique Garbellini Cernio

Onofre Alves Batista Júnior

Cássio Augusto de Barros Brant

Henrique Júdice Magalhães

Renata de Lima Rodrigues

Cristian Kiefer da Silva

Leonardo Isaac Yerochewsky

Salah H. Khaled Jr

Cristiane Dupref

Lucas Moraes Martins

Willis Santiago Guerra Filho

Todos os direitos reservados. Não é permitida a reprodução desta obra sem aprovação do Grupo Editorial Letramento.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Bibliotecária: Juliana da Silva Mauro - CRB6/3684

D598 Direito tributário e direito privado / Alessandra Okuma ...
[et al.]; coordenado por Sergio André Rocha, Carlos Nelson Konder. - Belo Horizonte : Casa do Direito, 2025.

670 p. : il. ; 23 cm.

Inclui Bibliografia.

ISBN 978-65-5932-656-3

1. Direito tributário. 2. Direito privado. 3. Conceito de serviço.
4. Jurisprudência STF. I. Okuma, Alessandra. II. Rocha, Sergio André. III. Konder, Carlos Nelson. IV. Título.

Índices para catálogo sistemático:
CDU: 34:336.2 CDD: 343.05

1. Direito tributário 34:336.2

2. Direito tributário 343.05

 GRUPO ED.
LETRAMENTO

LETRAMENTO EDITORA E LIVRARIA

CAIXA POSTAL 3242 / CEP 30.130-972
av. Antônio Abrahão Caram / n. 430
sl. 301 / b. São José / BH-MG
CEP: 30275-000 / TEL: 31 3327-5771

 CASA DO
DIREITO

É o selo jurídico do
Grupo Editorial Letramento

7 **INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: O CONCEITO DE ABUSO DE DIREITO**

Alessandra Okuma

30 **OS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E COMO O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL OS INTERPRETA**

Alex Assis de Mendonça

62 **O CONCEITO DE TRUST: INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO:**

Alexander Beltrão

85 **CONCEITOS E TIPOS: PROBLEMATIZANDO A DISTINÇÃO**

André Folloni

103 **QUALIFICAÇÃO CIVIL, UNIDADE DO SISTEMA E ABORDAGEM FUNCIONAL**

Carlos Nelson Konder

117 **SOBRE O USO DOS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (E DE CONTABILIDADE) NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Jeferson Teodorovicz

161 **PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO PRIVADO E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS DO ART. 109 DO CTN**

Jeniffer Gomes da Silva

175 **INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: O CONCEITO DE SIMULAÇÃO**

João Rafael L. Gândara de Carvalho

Patrick Rajala

ainda que no futuro essas atividades possam se desenvolver ou se transformar e não mais se enquadrem à perfeição nos conceitos jurídicos postos ou pressupostos que temos hoje para “bens”, “direitos” e “serviços” no Brasil.

INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Marciano Seabra de Godoi⁴¹⁰

SUMÁRIO: 1. CASOS PRÁTICOS EM QUE OS MÉTODOS E OS RESULTADOS DA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO FORAM EXPLICITAMENTE PROBLEMATIZADOS PELOS JULGADORES; 2. EM QUE CONSISTE O ATO DE INTERPRETAR O DIREITO? A VISÃO ULTRAPOSITIVISTA DE ALFREDO AUGUSTO BECKER: O DIREITO COMO UMA SIMPLES QUESTÃO DE FATO; 3. UMA VISÃO MAIS REALISTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA. ENCARANDO COM NATURALIDADE AS DIVERGÊNCIAS TEÓRICAS SOBRE O DIREITO E SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO; 4. O DIREITO TRIBUTÁRIO DEVE SER INTERPRETADO COMO QUALQUER OUTRO RAMO DO DIREITO? 5. INSTITUTOS DE OUTROS RAMOS DO DIREITO PREVISTOS NAS NORMAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO: DESFAZENDO A CARICATURA DAS POSIÇÕES DE GÉNY; 6. A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: SEU SIGNIFICADO ORIGINAL NO INÍCIO DO SÉCULO XX E SEU SENTIDO ATUAL; 7. A TEORIA DO ABUSO DAS FORMAS JURÍDICAS (OU DA FRAUDE À LEI TRIBUTÁRIA) COMO UMA DAS VARIANTES DA IDÉIA DE INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO; 8. INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA DOCTRINA BRASILEIRA ANTERIOR AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN); 9. ALGUMAS NORMAS SOBRE INTERPRETAÇÃO QUE CONSTAVAM DO PROJETO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO PREPARADO POR RUBENS GOMES DE SOUSA E QUE FORAM SUPRIMIDAS NA APROVAÇÃO DO TEXTO FINAL DO CTN EM 1966; 10. ANÁLISE DAS NORMAS DO CTN SOBRE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1. CASOS PRÁTICOS EM QUE OS MÉTODOS E OS RESULTADOS DA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO FORAM EXPLICITAMENTE PROBLEMATIZADOS PELOS JULGADORES

Não é tradicional, no Brasil, estudar o direito a partir da jurisprudência dos tribunais. Há renomadas obras didáticas sobre o direito tributário que guardam um silêncio completo sobre as soluções interpretativas que prevalecem na jurisprudência.

⁴¹⁰ Mestre (UFMG, 1999) e Doutor (Universidade Complutense de Madri, 2004) em Direito. Professor de Direito Tributário da PUC-MG (graduação e mestrado). Advogado e Consultor em Belo Horizonte.

Cfr. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 19.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007.

Mas a nosso juízo o conhecimento científico e rigoroso do direito supõe necessariamente o estudo da jurisprudência. Mesmo aqueles que se propõem a oferecer ao leitor uma mera introdução a determinado ramo do direito não podem prescindir da abordagem séria da jurisprudência. Não conhiceremos as normas que decorrem do texto constitucional se não investigarmos em profundidade os acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal. É certo que esses acórdãos não consistem necessariamente nas melhores soluções interpretativas para nosso direito, mas constituem as soluções que – por diversos fatores – prevalecem nas atuais circunstâncias. Se os doutrinadores (que não têm o poder de decisão normativa tal como os juízes) não estudarem e avaliarem criticamente a jurisprudência, não conhicerão – e perderão grande parte da capacidade de influenciar – o direito concreto que existe mais além das soluções normativas defendidas por cada corrente doutrinária.

Nesta primeira seção, apresentamos alguns casos em que os ministros do STF, diante de um concreto conflito de interesses, discutiram explicitamente como se deve interpretar uma norma tributária; se e quando o seu sentido literal mais evidente pode ser transcendido por outro sentido; se é ou não relevante considerar os efeitos práticos que serão gerados pela solução interpretativa que consideramos a única ou a mais correta.

Com esta exemplificação prática prévia⁴¹¹, espera-se que o desenvolvimento (na segunda seção) do tema teórico da natureza do ato de interpretar seja muito mais proveitoso para o leitor, ainda mais em se tratando de uma obra didática como é o *Curso* no qual se insere o presente Capítulo.

- **A imunidade dos jornais e do papel destinado a sua impressão**

A Constituição de 1946 vedava que os entes federativos lançassem “imposto sobre papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros” (art. 31, V, c). A Carta de 1967 e sua Emenda de 1969 ampliaram a imunidade de forma a que a mesma abrangesse “o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão” (art. 19, III, d).

Ao vedar a instituição de imposto “sobre o jornal”, a Carta de 1967/69 estaria vedando também a cobrança de imposto sobre o serviço de veiculação de anúncios e propagandas que é prestado pelas empresas jornalísticas? O sentido literal mais evidente indicaria que não, pois o texto normativo parece tomar o *jornal* não como uma atividade complexa e sim como um *objeto*, um objeto impresso (em papel também imune) assim como o é o *livro* e o *periódico*. Mas esse sentido literal mais evidente não prevaleceu na interpretação do STF, que em abril de 1978 fixou – por uma folgada maioria de 8 votos a 2 – a exegese de que a imunidade dos jornais alcança “os serviços prestados pela empresa jornalística na transmissão de anúncios e de propaganda” (Recurso Extraordinário 87.049, DJ 1.º.09.78, Relator para o acórdão o Ministro Cunha Peixoto).

Os ministros que formaram a maioria, ao invés de glosarem com minúcias o texto da norma (critério gramatical), ou de procurarem sua relação com outras normas e princípios constitucionais (critério lógico-sistemático), preferiram levar em conta determinados aspectos fáticos e os efeitos práticos que seriam causados pela negativa da imunidade, indagando de que forma esses fatos e efeitos se relacionariam com os possíveis propósitos da norma. O Ministro Cunha Peixoto partiu da seguinte constatação fática: “nenhum jornal pode viver sem anúncio”. O Ministro Moreira Alves afirmou o fato de que os jornais são vendidos pelo preço que o são porque recebem pela propaganda estampada em suas folhas, e se não fosse assim haveria “encarecimento sensível de seu preço de venda”. A noção – nada óbvia – de que a imunidade buscava na verdade a “redução do preço de aquisição” dos jornais sustentou o raciocínio pragmático do Ministro Cunha Peixoto (que liderou a maioria) segundo o qual “se tributarmos os anúncios, tornaremos letra morta o dispositivo constitucional”.

Esse julgamento (que privou os municípios de vultosa arrecadação de imposto sobre serviços) se deu em pleno regime militar, e num momento de pressões pelo restabelecimento da normalidade democrática. Nesse contexto, o papel dos jornais e da liberdade de imprensa avultou em importância. Houvesse esse julgamento sido realizado nos dias atuais, seu resultado poderia ser bem diferente.

O desapego ao sentido literal mais evidente da norma de imunidade dos jornais (em benefício de considerações finalísticas) confirmou-se no julgado em que se decidiu – já sob a atual Constituição – que é imune não só o papel em que se imprime o jornal, mas também o papel

⁴¹¹ Para um aprofundamento do necessário estudo jurisprudencial do tema da interpretação da norma tributária, vide a obra – praticamente única nesse gênero – de Atilla de Souza Junior: *A interpretação do direito tributário segundo os tribunais*, São Paulo: Resenha Tributária, 1991.

fotográfico (inclusive filmes) utilizado como insumo indispensável na produção atual dos jornais (REs 190.761 e 174.476, DJ 12.12.97, Relator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio).

Esse desapego ao sentido literal mais evidente quase chegou ao ponto de considerar imunes não só os diversos tipos de papel utilizados como insumos na produção de jornais, mas também as tintas e soluções alcalinas consumidas na produção dos jornais. São muito expressivas e eloquentes as palavras do Ministro Sepúlveda Pertence a respeito da necessidade de o intérprete, mesmo podendo desviar-se do sentido literal mais evidente, respeitar o máximo sentido literal possível das palavras contidas nas normas. Pertence havia votado e desempatado a questão (REs 190.761 e 174.476) no sentido de estender a imunidade do art.150, VI, d da Constituição para os papéis/filmes fotográficos e similares utilizados na fabricação dos jornais, e se referiu a esse precedente ao votar no RE 203.859 (DJ 24.08.2001). Do seu voto destacamos o seguinte trecho:

... só para colocar minha colher de pau na discussão acadêmica, aqui surgiu hoje, sobre métodos de interpretação, a meu ver, o Ministro Octavio Gallotti, com a precisão de sempre, colocou o ponto no §: a interpretação obviamente literal não esgota o trabalho hermenêutico⁴¹², mas marca, sim, de regra, o limite dentro do qual podem ser exploradas as possibilidades hermenêuticas de um texto.

E por isso, no caso precedente [REs 190.761 e 174.476], levei a preocupação final de demarcação da imunidade ao máximo do que me pareceu permitir com a letra do preceito constitucional – editada pelo constituinte brasileiro, quando obviamente tintas e aditivos de tinta já existiam no processo industrial dos jornais: donde dizer então que até ao “papel fotográfico” e “similares” eu poderia ir, na interpretação comprehensiva da imunidade. Mas não pude ir além para abranger nela o que jamais se poderia compreender na alusão ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. - negritamos

- **A imunidade das operações interestaduais com petróleo, lubrificantes, combustíveis e energia elétrica⁴¹³**

No item acima, o desvio do sentido literal mais evidente da norma tributária provocou a afirmação de uma imunidade (sobre os serviços

⁴¹² Provavelmente o Ministro quis dizer que “a interpretação literal obviamente não esgota o trabalho hermenêutico”.

⁴¹³ Este item e o seguinte constam do capítulo “Métodos de Interpretação do Direito Tributário” da nossa obra *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, pp.12-17.

de veiculação de anúncios por empresas jornalísticas, sobre os papéis fotográficos e similares utilizados como insumos na fabricação de jornais). No caso das operações interestaduais com petróleo, lubrificantes, combustíveis e energia elétrica (art.155, §2., X, b da Constituição), o STF novamente abandonou a interpretação literal – mas então o resultado foi a negativa da imunidade e a afirmação da possibilidade de tributação.

Segundo o art.155, §2.º, X, b da Constituição, o ICMS “não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”. O sentido literal mais evidente dessa norma indica, sem qualquer hesitação, a imunidade pura e simples dessas operações.

Contudo, o Relator do RE 198.088 (julgado em 17.05.2000, DJ 05.09.2003), Ministro Ilmar Galvão, interpretou o referido dispositivo no sentido de que, nessas operações interestaduais, o ICMS incide e cabe integralmente ao Estado de destino das mercadorias. Segundo o Relator, a Constituição não estaria aí criando qualquer norma de imunidade, mas simplesmente prestigiando “os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores” (fl.621). Vale dizer, o conteúdo do dispositivo (bastante improvável do ponto de vista estritamente lógico-gramatical) seria: o ICMS não incide na saída dessas mercadorias do Estado produtor, mas incide sobre a entrada dessas mercadorias no Estado consumidor.

Após o voto do Relator, votou o Ministro Marco Aurélio, que observou que o texto constitucional não dá margem a bipartir a operação em “saída não tributada” e “entrada tributada”. Além disso, o Ministro Marco Aurélio ressaltou que consta da norma o termo “operações”, vocábulo que tem o nítido significado de compra-e-venda. Nas palavras do Ministro, “a expressão, tão própria ao tributo em comento, ‘operações relativas à circulação de mercadorias’ faz presumir a saída de um estabelecimento e a entrada em outro, mesmo porque o objeto da operação, a menos que extraviado, não fica, em si, no ar. A venda, a remessa de mercadoria ao adquirente pressupõe a saída e a chegada, fenômenos físicos que integram algo único, ou seja, a operação” (fl.631).

Não há dúvidas de que essa interpretação do ministro Marco Aurélio era a que melhor se coadunava com o sentido vernacular e mesmo com o sentido estritamente técnico da referida norma constitucional (tendo em conta o sentido de “operações”). Contudo, e por isso se trata de um

precedente paradigmático e extremamente rico do ponto de vista da metodologia e da interpretação jurídicas, a tradicional argumentação em função da *fidelidade ao texto* teve que ceder em função de uma dupla argumentação: a argumentação em função das *razões* possivelmente subjacentes ao texto normativo e principalmente em função das *consequências* provocadas pela interpretação.

Tanto o Ministro Jobim quanto o Ministro Ilmar Galvão trouxeram à baila razões claramente plausíveis para a norma ter sido escrita com o sentido defendido por eles: o imposto único federal incidente sobre as operações com petróleo e energia elétrica, existente na Carta pretérita, deixou de existir com a Constituição de 1988, mas em compensação se criou a exação (compensação financeira ou *royalty*) prevista no art.20, §1.º da Constituição, que carreia substanciosos recursos aos Estados produtores de energia elétrica, petróleo e derivados. Como essa compensação já atende aos interesses dos Estados produtores, o art.155, §2.º, X, b da Constituição teria vindo simplesmente determinar que, nas operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica, toda a tributação compete ao Estado de destino (diferentemente da divisão do ICMS – entre Estado de origem e de destino – que ocorre na generalidade das operações).

Essa interpretação, ainda que preferível de um ponto de vista de máxima *fidelidade ao texto*, era a única que, segundo as palavras do Ministro Jobim, se encaixava no “contexto geral ou no funcionamento do tributo”. Para o Ministro Sepúlveda Pertence, essa era a única interpretação “coerente com o sistema” (fl.656). Tanto essas razões eram plausíveis que o próprio Ministro Marco Aurélio reconheceu que as mesmas levavam “a uma solução justíssima, *de lege ferenda. De lege lata, não*” (fl.650).

Mas a argumentação que parece ter sido realmente a decisiva entre a maioria do Pleno (que acompanhou o Relator) foi aquela guiada pelas *consequências fáticas* advindas da interpretação. Com efeito, a prevalecer a interpretação mais recomendada do ponto de vista literal/gramatical (e mesmo do ponto de vista da noção técnica do vocábulo “operações”), as distorções mercadológicas seriam gritantes, pois os consumidores iriam sempre preferir adquirir combustíveis e derivados em Estados vizinhos. No exemplo do Ministro Ilmar Galvão, “empresas de ônibus de Brasília iriam abastecer-se em Anápolis, obviamente” (fl.647).

Nos debates, o Ministro Marco Aurélio insistia que o texto constitucional estava sendo distorcido com a interpretação dos Ministros Jobim e Galvão: “Não está na norma, Excelência. Onde se diz que não incide na operação, leia-se incide em parte da operação, envolvido o Estado destinatário, ou seja, a alusiva ao recebimento da mercadoria. É isso? Vamos reescrever a Constituição” (fl.647). Note-se no raciocínio do Ministro Marco Aurélio a argumentação em função da *fidelidade ao texto*.

A resposta do Ministro Galvão foi exatamente recorrer à argumentação *prospectiva*, que se guia pelas *consequências da interpretação*: “O contrário seria o caos total”. O mesmo fez o Ministro Jobim, respondendo ao Ministro Marco Aurélio: “V.Exa. é quem está criando uma situação nova, que vai criar um caos no sistema tributário brasileiro” (fl.648).

Esse diálogo ilustra bem o embate de duas importantes vertentes da argumentação jurídica. Ao ser instado pelo Ministro Jobim a refletir sobre as consequências do seu voto (argumento pragmático e voltado para o futuro), respondeu o Ministro Marco Aurélio (argumento de fidelidade e voltado ao passado): “Não posso, como intérprete, por maior que seja a tentação que sofro, tentação evolutiva, abandonar os parâmetros da Constituição [Constituição no sentido de texto constitucional]” (fl.649). E concluiu: “Já se disse que a Carta atual é quase uma Carta decaída. Que venha uma emenda para corrigir o que nela está” (649).

O Ministro Sepúlveda Pertence proferiu voto que resumiu didaticamente o *impasse interpretativo* do caso concreto. Mesmo reconhecendo que o texto da norma realmente indicava o acerto da interpretação do Ministro Marco Aurélio, essa mesma interpretação “não encontraria nenhuma explicação racional e desafiaria qualquer inspiração isonômica, como também, ao invés de solver conflitos, agravaria o conflito que a regulação nacional tendeu a evitar” (fl.657). O Ministro Sepúlveda utilizou-se então da técnica da redução teleológica⁴¹⁴ do sentido da expressão “operações destinadas a outros Estados”.

⁴¹⁴ A *redução teleológica* do sentido da norma é a técnica de interpretação pela qual se prefere um sentido menos amplo do que indica o sentido literal mais provável da norma, pois esse sentido menos amplo é o único que se sustenta frente às demais circunstâncias relevantes da interpretação, notadamente os propósitos da norma. Isso demonstra que o critério gramatical ou literal é ao mesmo tempo *sempre necessário* (pois fixa o máximo e o mínimo sentido literal possível da norma) mas *quase nunca suficiente* para revelar ao intérprete o sentido da norma que se mostra o mais pertinente entre muitos possíveis. Cfr. LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia*

- A competência dos Estados para instituir o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA

Pelos dois exemplos acima, poder-se-ia pensar que as considerações teleológicas prevalecem sobre o sentido literal mais evidente da norma (mais fiel à sua formulação textual) somente no caso de normas de imunidades. Mas isso não é certo.

Nos REs 134.509 (embarcações) e 255.111 (aeronaves), ambos julgados definitivamente na sessão plenária de 29.05.2002 (DJ 13.09.2002 e 13.12.2002, respectivamente), tratava-se de decidir se o mencionado imposto estadual poderia ou não incidir sobre a propriedade de aeronaves e embarcações, à luz do art.155, III da Constituição Federal de 1988.

O Relator dos recursos, Ministro Marco Aurélio, não teve dúvidas em aplicar no caso a interpretação literal ou gramatical, e entender por “veículo automotor” (expressão utilizada pela Constituição para conferir a competência tributária aos Estados) “todo e qualquer veículo terrestre, aéreo, aquático ou anfíbio dotado de autopropulsão motriz, destinado ao transporte de pessoas ou cargas” (fl.366 dos autos do RE 134.509). Portanto sua conclusão foi pela incidência do IPVA sobre as embarcações.

Após o voto do Ministro Marco Aurélio no RE 134.509, o Ministro Francisco Rezek votou em sentido diametralmente oposto. O Ministro Rezek reconheceu que o acórdão recorrido estava equivocado quando afirmava que haveria impossibilidade de se cobrar IPVA porque a União já cobrava licenças de trânsito em relação às embarcações. Modificando a fundamentação do acórdão recorrido (mas mantendo sua conclusão), o Ministro Rezek decidiu que não poderiam ser tributadas as embarcações em função da interpretação histórica e sistemática da expressão constitucional “veículos automotores”. Vejamos.

Pela interpretação histórica, o Ministro Rezek lembrou que o IPVA sucedeu (em 1985, com a entrada em vigor da EC 27) a Taxa Rodoviária Única, cobrada tão somente dos automóveis e demais veículos de trânsito terrestre, não havendo nada nos trabalhos preparatórios da EC 27 que indicasse que o novo imposto se dirigia a um campo muito maior de incidência. O Ministro Rezek lançou mão da interpretação sistemática buscando demonstrar que navios e aeronaves não são vinculados aos Municípios ou aos Estados, e sim a órgãos de controle federais.

del Derecho, tradução de Marcelino Rodríguez Molinero, Barcelona: Ariel, 1994, pp. 316-320.

Também o Ministro Sepúlveda Pertence argumentou que a questão devia ser resolvida com base na interpretação histórica, sistemática e teleológica. A tributação de aeronaves e embarcações pelos Estados iria provocar graves conflitos federativos pois todos os registros de aeronaves e embarcações são feitos no âmbito federal, não tendo os Estados-Membros qualquer ingerência sobre a disciplina do tráfego aéreo ou marítimo. Guiando-se pela interpretação sistemática, o Ministro ressaltou que os textos legais brasileiros, quando se referem a aeronaves e embarcações, nunca utilizam a terminologia “veículos automotores”. Os demais Ministros do Pleno acompanharam os votos dos Ministros Rezek e Sepúlveda Pertence.

Trata-se de um típico caso em que a interpretação literal ou gramatical cedeu frente à interpretação histórico-sistêmica. Esse precedente também demonstra que é ilusório pensar que a “interpretação literal” é sempre a mais *restritiva*. Nesse equívoco incidiu o art.111 do Código Tributário Nacional (analisado nas seções seguintes), ao dispor que se deve interpretar “literalmente” a legislação tributária que disponha sobre isenção, exclusão do crédito tributário etc. Muitas vezes, a interpretação *literal* faz com que a norma abranja um universo muito maior de casos do aquele que teríamos com a aplicação da interpretação histórica ou teleológica.

Para além do resultado do caso concreto, são muito expressivas as afirmações do voto do Ministro Rezek sobre o *papel do doutrinador e do estudioso do Direito Tributário*. O Ministro Rezek afirmou que se espera do tributarista que ele nos diga não “aquito que pensa sobre o significado das palavras” a partir do dicionário, mas que estude e explique “o histórico do tributo” e os dados sobre a realidade fática e normativa que cercam a figura tributária (fl.374-375).

- A extensão da imunidade das operações relativas a energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo e minerais

Em sua redação original, o art.155, §3.º da Constituição dispunha que “à exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b do caput deste artigo [ICMS] e os arts.153, I e II [imposto de importação e imposto de exportação], e 156, III [o já extinto imposto municipal sobre “vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel”], nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País”.

Nos REs 230.337, 233.807, 227.832 (todos julgados em 1.º.07.99, DJ 28.06.2002), discutiu-se se as contribuições do PIS e da COFINS, sendo tributos, poderiam incidir sobre as operações mencionadas no dispositivo acima.

Este julgado é bastante interessante pelo fato de os distintos critérios interpretativos levarem o intérprete a soluções opostas. Utilizando o critério gramatical e preferindo o sentido literal mais evidente da norma, a interpretação correta parece ser a de que a imunidade não alcança o PIS e a COFINS, pois essas contribuições não incidem sobre “operações” com determinadas mercadorias ou serviços, e sim sobre o *faturamento* global ou a *receita bruta* operacional do contribuinte, determinados mensalmente. Assim, ao vedar a incidência de outros tributos sobre “operações relativas a energia elétrica...”, o art.155, §3.º da Constituição não prejudicaria a incidência das contribuições de seguridade social (PIS e COFINS) sobre o faturamento ou a receita bruta operacional das empresas que praticam aquelas operações.

O voto do Ministro Moreira Alves reconheceu que o critério literal-gramatical (sentido estrito de “operações”) levava a tal resultado (possibilidade de incidência de PIS e COFINS), mas argumentou que tal solução condenaria a norma do art.155, §3.º da Constituição a uma eficácia quase irrisória. Segundo o Ministro, adotando-se esse conceito estrito de “operações”, o *resultado prático* da norma do art.155, §3.º seria simplesmente o de proteger as operações ali mencionadas contra a incidência de empréstimos compulsórios⁴¹⁵. O Ministro propôs então o abandono dessa visão estritamente literal para prestigiar a teleologia do dispositivo:

Incidência nesse texto, para se lhe dar sentido realmente útil, não é apenas a determinante do fato gerador do tributo, mas a que, de modo imediato ou mediato, se relacione exclusivamente às operações referentes aos bens em causa. Para finalidade exclusivamente econômica de imunidade concedida pela vital importância desses bens para a economia do País, é de dar-se

⁴¹⁵ Nos anos seguintes a esse julgamento, o Governo Federal descobriu a *mina de ouro* das contribuições de intervenção no domínio econômico (cides), que passaram a ser criadas em profusão. Daí a redação do art.155, §3.º da Constituição ter sido providencialmente alterada em 2001 (EC 33), para se trocar a expressão “nenhum outro tributo” pela expressão “nenhum outro imposto”. Isso demonstra que, mesmo com a decisão do STF nos REs comentados acima, o art.155, §3.º da Constituição, em sua redação original, limitava materialmente a ampliação da carga tributária federal sobre aquelas operações.

aos termos que a instituíram significado que, embora não estritamente técnico, lhes permita alcançar plenamente esse fim. - negritamos

Ainda lembrou o Ministro Moreira Alves que não se estava diante de simples isenção, a ser interpretada literalmente segundo o art.111 do CTN, mas sim diante de imunidade, para a qual “podem ser utilizados todos os métodos empregados na interpretação dos textos constitucionais”, em que “avulta o valor do elemento teleológico”.

A posição do Ministro Moreira Alves não logrou convencer a maioria de seus pares (somente os Ministros Marco Aurélio e Sydney Sanches votaram como Ministro Moreira Alves). Não porque a maioria tenha se aferrado ao critério literal-gramatical em detrimento de considerações finalísticas ou teleológicas, mas porque a interpretação que buscava fugir da estrita literalidade e dar maior relevância prática ao art.155, §3.º esbarrava em dois poderosos princípios constitucionais: o princípio da igualdade e o princípio da universalidade do custeio da seguridade social (art.195, *caput*). Nos votos de quase todos os ministros que compuseram a maioria, prevaleceu sobre qualquer outro argumento o da *injustiça* ou do *privilegio* de determinados contribuintes de grande porte e capacidade econômica deixarem de contribuir para o custeio da seguridade social. Mais uma vez recorremos à expressividade (e capacidade de sintetizar a divergência teórica presente no julgamento) dos argumentos do Ministro Pertence:

Sr. Presidente, não estou alheio às considerações econômicas, ontem desenvolvidas, em favor da interpretação abrangente da imunidade. Não me comoveram o bastante, entretanto, para aceitar, em seu nome, o privilegio que a imunidade constitucional representaria contra o princípio constitucional da universalidade do custeio da seguridade social.

Não se trata – o que seria inaceitável, como demonstrou o magnífico parecer, que incorporei à minha biblioteca de hermenêutica constitucional, da Professora Ana Cândida da Cunha Ferraz -, de, em nome do princípio, negar aplicação à norma que evidentemente o excetua: trata-se, sim, de utilizar-se do princípio na interpretação da norma, como é legítimo, para sacrificar o menos possível um princípio constitucional do maior alcance. - negritamos

• A extensão da imunidade dos templos de qualquer culto

Tradicionalmente, a jurisprudência do STF encarava de maneira mais restritiva a imunidade dos templos (art.150, VI, *b* da Constituição de 1988 e art.19, III, *b* da Carta anterior) e de maneira mais extensiva a imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos, de assistência social etc. (art.150, VI, *c* da Constituição de 1988 e art.19, III,

c da Carta anterior). As razões para tal duplicidade de critérios foram expostas pelo Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto no RE 237.718 (Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 06.09.2001). Observou o Ministro que a imunidade dos templos não pode chegar a constituir um incentivo ou subsídio à manifestação religiosa, por isso somente alcança o templo e suas dependências (tais como claustros, conventos, pátios, estacionamentos para os fiéis), não abarcando imóveis da instituição religiosa destinados a outros fins (não relacionados ao culto) ou alugados a terceiros. Já no caso das instituições de assistência social ou de educação sem fins lucrativos, a imunidade consubstancial à norma de estímulo estatal ou sanção premial destinada a que as instituições continuem prestando serviços que o próprio Estado deveria se encarregar de prestar, disto decorrendo a necessidade de sua interpretação extensiva.

Pois bem. No julgamento do RE 325.822 (sessão de 18.12.2002, DJ 14.05.2004, Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes), a maioria do Plenário, capitaneada pelo Ministro Moreira Alves, adotou uma interpretação do art.150, §4.º da Constituição que abandonou a duplicidade de critérios exposta anteriormente. As Recorrentes (Mitra Diocesana de Jales e outras entidades religiosas) pleiteavam que mesmo seus lotes vagos e seus prédios comerciais dados em locação fossem protegidos pela imunidade (o que sem dúvida seria concedido caso se tratasse de entidades assistenciais). Segundo a corrente majoritária, não há distinção entre a imunidade dos templos e a das instituições assistenciais para efeitos de alargar seu campo de incidência inclusive quanto aos bens imóveis alugados a terceiros com objetivo de auferir receitas para cumprimento dos fins institucionais das entidades.

Segundo os Ministros Moreira Alves e Gilmar Mendes, como o §4.º do art.150 da Constituição determina que a imunidade do art.150, VI, "b" e "c" compreende "o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas" nas referidas alíneas, uma sala ou uma loja (patrimônio) alugadas para levantar fundos para a igreja (entidade) expandir seu rebanho (finalidade essencial) devem ser abrangidas pela imunidade.

A corrente minoritária (Ministros Ellen Gracie, Ilmar Galvão, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence) se opôs veementemente ao abandono do tradicional critério interpretativo do STF. O Ministro Carlos Velloso afirmou que é um erro considerar que a "entidade" prevista no art.150, VI, b seja "a igreja, a seita, seja lá que nome tenha, que administra o templo". Segundo o Ministro, a "entidade" prevista no art.150, VI, b (à

qual faz referência o art.150, §4.º) é o templo, cujas finalidades essenciais "são aquelas relacionadas com as orações, com o culto".

Já os Ministros Ellen Gracie e Sepúlveda Pertence foram explícitos ao indicar que a posição da maioria ameaçava o caráter laico do Estado brasileiro ou o princípio da separação entre Igreja e Estado. O Ministro Sepúlveda Pertence afirmou que a minoria estava sobrepondo "ao demarcar o alcance das imunidades, uma interpretação literal ou puramente lógico-formal, às inspirações teleológicas de cada imunidade". Sobre o art.150, §4.º da Constituição, o Ministro Pertence reconheceu que o mesmo é de "difícil intelecção" e que o melhor caminho é

interpretá-lo de forma a conciliá-lo com uma regra básica do estatuto republicano, que é o seu caráter laico, que é a sua neutralidade confessional. Por isso, chego, com o eminente Relator, aos anexos necessários ao culto, mas não finanço propaganda de religião, desde as publicações gratuitas às televisões confessionais. (fl.272)

2. EM QUE CONSISTE OATO DE INTERPRETAR O DIREITO? A VISÃO ULTRAPOSITIVISTA DE ALFREDO AUGUSTO BECKER: O DIREITO COMO UMA SIMPLES QUESTÃO DE FATO

Os julgados apresentados na seção anterior pintam um quadro ao mesmo tempo complexo e realista sobre a interpretação do direito. A formulação lingüística presente no seu texto escrito não significa de modo algum que a norma jurídica esteja *dada* e cabe ao intérprete somente *cumpri-la fielmente*. O texto escrito (e suas possibilidades semânticas) permite tão somente uma aproximação inicial do intérprete ao conteúdo da norma, funcionando como uma espécie de demarcação grosseira do terreno no qual os argumentos interpretativos haverão de se contrapor. Mesmo que o seu texto escrito seja claro e sem ambigüidades (como é o texto do art.155, §2.º, X, b da Constituição), o conteúdo da norma somente será fixado paulatinamente, à medida que a realidade se descontinar diante do intérprete.

Se a norma jurídica se destina a ordenar e a coordenar a realidade social (e não a render ensejo para que os doutrinadores exercitem sua cultura jurídica), somente com o desenrolar (de difícil previsibilidade) dessa realidade social é que o conteúdo da norma irá se desenhando – daí não existir *interpretação sem aplicação* do direito. Do lado dos intérpretes, que somente desvelam a norma (da imunidade dos templos e dos jornais, por exemplo) à medida que são chamados a aplicá-la so-

bre casos concretos, sua contraposição de argumentos interpretativos supõe freqüentemente o manejo de convicções valorativas mais profundas (qual a intensidade atual da separação entre Igreja e Estado? qual o sentido atual da liberdade de expressão e de informação?) e a realização de constatações fáticas e empíricas que nem sempre são objeto de normas jurídicas (as igrejas e organizações religiosas estão expandindo suas atividades econômicas de forma a competir com empresas privadas? qual o significado econômico das receitas de veiculação de propaganda para a fixação do preço de venda dos jornais?).

Há noções doutrinárias sobre interpretação jurídica que conseguem captar em grande medida o que ocorre *de fato* nos tribunais, nas academias, nos escritórios de advocacia. Como por exemplo a afirmativa de Karl Larenz de que interpretar é uma atividade mediadora pela qual o intérprete procura *compreender* o sentido de um texto que se lhe converteu *problemático*, sendo que nessa procura o intérprete deve identificar circunstâncias *hermeneuticamente relevantes* que serão utilizadas como *indícios* tendo em vista chegar ao significado que *aqui e agora* se mostra – não como o *logicamente vinculante* – mas como o *mais pertinente* entre outros significados possíveis.⁴¹⁶

Mas grande parte da doutrina, notadamente da doutrina do direito tributário, insiste em ignorar o *mundo real da jurisprudência* e se afera a uma noção bem diferente sobre o que significa a interpretação do direito.

Alfredo Augusto Becker publicou dois livros nos quais o tema da interpretação da norma jurídica ocupa lugar de destaque⁴¹⁷. A visão do autor sobre o direito e sobre a natureza do ato da interpretação jurídica é de um extremado positivismo. A passagem transcrita a seguir, do livro *Carnaval Tributário*, publicado em 1989, revela a atitude geral do autor em relação aos problemas da interpretação jurídica⁴¹⁸:

A interpretação das leis é uma ciência que – a rigor e a final – se reduz a alguns poucos princípios. Devemos redescobri-los. Embora pareça con-

⁴¹⁶ LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona: Ariel, 1994, pp.192-193.

⁴¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2.ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972 (a 1.ª edição é de 1963); BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*, 2.ª ed., São Paulo: Lejus, 1999 (a 1.ª edição – São Paulo: Saraiva – é de 1989).

⁴¹⁸ BECKER. *Carnaval Tributário...*, p.107.

traditório, as diversas teorias hermenêuticas [...] são evasivas que o intérprete adota por preguiça de encontrar e aplicar aquelas poucas e simples regras da ciência da interpretação jurídica. Em lugar dessas regras (que o intérprete ignora ou despreza) ele inventa teorias complicadas e métodos confusos, tudo para “justificar” a sua preguiça intelectual de – com paciência e objetividade – apreender e aplicar aquelas poucas e simples regras de hermenêutica jurídica.

É de um simplismo assustador afirmar que a interpretação das leis se reduz a “alguns poucos princípios” que a “ciência” deveria “redescobrir”, e que as principais teorias hermenêuticas que marcaram o século XX seriam simplesmente “desculpas” derivadas da “preguiça” de seus autores. A visão ingenuamente simplificadora do direito fica ainda mais clara no capítulo do *Carnaval Tributário* intitulado *O juiz e a política*. Aí Becker revela a toda luz seu visceral positivismo⁴¹⁹:

Para o juiz a lei é um fato essencialmente *imutável* (salvo pelo advento de uma nova lei) e que só admite uma única interpretação (...). Infelizmente muitos juízes interpretam a lei imersos na confusão da atitude mental *política* com a atitude mental jurídica. Nesse caso, o juiz imagina estar interpretando a lei, quando, na verdade, está fazendo política (...). O juiz confundiu o poder de fazer ou refazer a lei com o poder de aplicá-la. - negritamos

Na visão incrivelmente irreal de Becker, “a lei impõe a todos e particularmente ao juiz um modo determinado e único de pensar e é precisamente o modo indicado pelo legislador”⁴²⁰. O juiz que se desvia desse “modo determinado e único de pensar” estaria buscando “moralizar” o direito, e com isso “acaba-se sempre por enfraquecer o direito, amolecê-lo, arrancar-lhe os nervos e esvaziá-lo de sua substância”⁴²¹.

É preciso fechar os olhos para o que se passa nos tribunais, nos seminários, nas salas de aula, nos escritórios de advocacia, para insistir nessa visão da interpretação jurídica como uma “ciência” que permite ao intérprete “descobrir” o “único” e “imutável” sentido da norma, como se a norma jurídica fosse um dado objetivo, que caberia ao intérprete-cientista simplesmente *observar*, de forma neutra e imparcial.

Citando com abundância e repetidamente as lições mais positivistas e científicas de Pontes de Miranda, Becker toma como algo “evidente” que “a existência do fato jurídico é uma *realidade objetiva* como

⁴¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário...*, p.98.

⁴²⁰ Ibid., p.99.

⁴²¹ Ibid., p.102.

a existência do fato físico”⁴²². Neste modelo ultrapositivista, cabe ao jurista que interpreta a lei simplesmente constatar essa realidade objetiva tal como um cientista constata, na frieza de seu laboratório, um “fato físico”.

Para Becker, o direito se resume a normas, e essas se resumem a estruturas lógicas que unem hipóteses de incidência a consequências jurídicas. Partindo do pressuposto – claramente equivocado – de que essas hipóteses de incidência são integradas em última instância por “fatos do mundo perceptível”, Becker conclui que se pode “provar a existência da realidade jurídica (ex.: o fato jurídico), provando-se a existência dos fatos perceptíveis que realizaram a hipótese de incidência da regra jurídica que predeterminara a juridicização de um tal fato”⁴²³. Assim, a aplicação das normas jurídicas seria ao fim e ao cabo uma simples *constatação da ocorrência ou não de “fatos perceptíveis”*⁴²⁴:

Se a regra jurídica tem como hipótese de incidência um fato já jurídico, isto não destrói o argumento, porque este fato jurídico é jurídico porque sobre ele incidiu uma regra jurídica que o juridicizou. Ora, antes desta incidência, o fato era não-jurídico, portanto, ou era fato perceptível ou fato espiritual (ex.: vontade), o qual, por sua vez, depende de um fato perceptível para provar sua existência.

No modelo de Becker, a interpretação deve ser algo passivo (o juiz deve ser apolítico e amoral já que seu papel não é “refazer a lei” e sim interpretá-la), neutro e objetivo, pois na verdade a incidência da norma seria “infalível” ou “automática”, e portanto para o autor é a rigor equivocado afirmar que o juiz “aplica” a norma: “é errado dizer que o Órgão Judiciário ‘aplica’ a lei. O Órgão Judiciário investiga se houve (ou não) a incidência da regra jurídica e analisa (esclarece) os efeitos jurídicos dela decorrentes (...)”⁴²⁵.

A metáfora que o autor encontrou para explicar a incidência das normas jurídicas é extremamente sintomática do carregado positivismo científico que preside toda a sua obra: “A juridicidade tem grande analogia com a energia eletromagnética e a incidência da regra jurídica

projeta-se e atua com automatismo, instantaneidade e efeitos muito semelhantes a uma *descarga eletromagnética*”⁴²⁶.

Se a incidência das normas jurídicas pode ser comparada com uma descarga eletromagnética, o estudo das normas (como as leis da física) deve ser feito independentemente da realidade específica de cada ordenamento jurídico. Daí Becker reconhecer que sua obra “não comenta nem analisa nenhuma legislação [muito menos a jurisprudência]. Apenas ensina o seu leitor a pensar e, depois, por si mesmo, resolver o seu problema jurídico resultante de qualquer lei tributária”, “independente do tempo e lugar”, “anterior ou posterior ao livro”⁴²⁷. Ou seja, da mesma forma que um físico conhece a infalibilidade de uma lei gravitacional que tem eficácia tanto no Brasil quanto no Afeganistão, o jurista deve conhecer “qual é o único significado da linguagem jurídica”⁴²⁸ e para isso basta conhecer os “poucos princípios” da ciência interpretativa.

Com relação às idéias que buscam dar à interpretação da norma tributária um caráter extraliteral, também era de se esperar que Becker as rechaçasse com vigor, afinal o direito acima de tudo se destina a *impôr certeza*⁴²⁹, e essas idéias não se deixam levar por certezas apriorísticas. Depois de afirmar que modernamente todos os autores estão de acordo que a norma tributária interpreta-se *como qualquer outra lei*, e que a ela se aplicam “todos os métodos de interpretação jurídica”⁴³⁰, é estranho o fato de Becker não reservar uma linha sequer da sua Teoria Geral para mencionar quais seriam esses métodos. Mesmo escrevendo um capítulo inteiro sobre “interpretação da lei tributária” (que divide em quatro momentos lógicos perfeitamente objetivos e programáveis), Becker não examina nenhum precedente jurisprudencial e nada diz sobre como os cânones da interpretação literal, lógica, sistemática e teleológica atuariam no terreno tributário. Talvez não o tenha feito porque, então, seria difícil continuar sustentando de maneira convincente que “a juridicidade tem grande analogia com a energia eletromagnética e a incidência

⁴²² BECKER, Teoria Geral..., p.53.

⁴²³ BECKER, Teoria Geral..., p.273.

⁴²⁴ Ibid., p.273.

⁴²⁵ Ibid., p.281.

⁴²⁶ Ibid., p.278.

⁴²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Carnaval Tributário..., p.29.

⁴²⁸ Ibid., p.28.

⁴²⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral..., p.65.

⁴³⁰ Ibid., p.100.

da regra jurídica projeta-se e atua com automatismo, instantaneidade e efeitos muito semelhantes a uma *descarga eletromagnética*⁴³¹.

3. UMA VISÃO MAIS REALISTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA. ENCARANDO COM NATURALIDADE AS DIVERGÊNCIAS TEÓRICAS SOBRE O DIREITO⁴³² E SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO

Ao contrário do que supõe o cientificismo de Becker, os advogados, juízes e ministros dos tribunais superiores não divergem entre si sobre o sentido de uma lei ou de um conjunto de leis porque são *preguiçosos*, ou porque *fingem aplicar o direito* quando na verdade estão *fazendo política*. Os intérpretes divergem entre si porque a interpretação jurídica é uma tarefa que não se pode cumprir sem uma considerável carga criativa⁴³³, e sem que muito freqüentemente entrem em ação determinadas convicções do intérprete (convicções que podem mudar com o passar do tempo e com a alteração do quadro político-institucional do país)⁴³⁴ sobre o que é e quais são os fundamentos dessa instituição social a que chamamos *direito*.

Um ministro do STF que considere que o direito existe principalmente para assegurar a paz social e, intervindo o menos possível na vida privada dos cidadãos, garantir a certeza e a previsibilidade nas relações entre os indivíduos, provavelmente decidirá muitos casos de forma diametralmente oposta à de outro ministro que, aplicando a mesma Constituição, acredite que o fim supremo do direito é promover a justiça e dar a todos os cidadãos igualdade de oportunidades para desenvolverem sua personalidade e seus talentos pessoais.

⁴³¹ Ibid., p.278.

⁴³² Cfr. DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*, Cambridge: Harvard University Press, 9.ª ed., 1995, pp.87-113.

⁴³³ Cfr. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*, São Paulo: MP, 2006.

⁴³⁴ Cfr. GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, São Paulo: Dialética, 1998, pp.113-114 e RIBEIRO, Ricardo Lodi. A interpretação da lei tributária na era da jurisprudência dos valores, In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Temas de Interpretação do Direito Tributário*, Rio: Renovar, 2003, pp.331-368.

Nos precedentes do STF examinados acima, viu-se que os ministros efetivamente têm concepções distintas sobre o que significa *fidelidade ao texto constitucional*, sobre quando o intérprete está autorizado a decidir com base nos resultados futuros de sua interpretação, sobre qual o sentido atual do caráter laico do Estado etc.

O mesmo ocorre com relação ao direito tributário, que no Brasil – talvez mais do que em qualquer outro país – é *fortemente constitucionalizado*. Se um juiz considera que a principal função da forma atual de nosso Estado é, intervindo o menos possível na ordem social, promover segurança e certeza jurídicas para que as pessoas físicas e jurídicas possam exercer livremente sua autonomia privada desde que tal exercício não prejudique a autonomia dos demais cidadãos, então sua concepção sobre o *papel do tributo, do sistema tributário e da própria interpretação do direito tributário* será uma concepção bem distinta da de um juiz que considere que o paradigma atual de Estado exige a transformação das condições sociais de modo a que todos os cidadãos tenham uma liberdade o mais igual possível no que diz respeito ao nível de participação na definição dos rumos políticos da sociedade (autonomia pública) e uma igualdade eqüitativa de oportunidades para a busca e realização de seus projetos pessoais de vida (autonomia privada).

É claro que o ordenamento jurídico não é uma massa informe que possa ser livremente moldada pelas mãos de intérpretes que não foram eleitos pelo povo. O princípio democrático e a divisão dos poderes garante que as decisões tomadas pelos legisladores das diversas entidades federativas condicionem em grande medida as interpretações que conformarão o conteúdo concreto das normas jurídicas do ordenamento. Mas é uma ilusão pensar que o direito já sai *pronto* dos corredores dos órgãos legislativos ou dos gabinetes dos órgãos executivos.

A história do direito começa bem antes desse momento canônico em que uma lei é sancionada ou um decreto é assinado, e continua por muito tempo depois, pelo tempo necessário para que a realidade social – de um lado – e a atividade valorativa dos intérpretes – de outro lado – conformem – e depois voltem a alterar uma e outra vez – o conteúdo concreto de cada norma jurídica⁴³⁵. Para não perder o fio dessa meada, aquele que se propõe conhecer e ensinar o direito não pode tão somente estar a par do que se aprova nos parlamentos ou nos

⁴³⁵ DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*, Cambridge: Harvard University Press, 9.ª ed., 1995, pp.349-50.

gabinetes. É necessário conhecer em profundidade: a) os condicionamentos históricos e culturais da experiência jurídica concreta vivida em determinado país (daí ser muito mais verdadeiro ensinar o direito tributário brasileiro do que ensinar um direito tributário pretensamente universal); b) as relações fático-sociais relevantes para determinada regulação jurídica (é impossível compreender a complexa legislação do ICMS sobre combustíveis se não se entende a estrutura empresarial, logística e mercadológica do setor produtor e distribuidor de combustíveis) e c) a evolução jurisprudencial (nem sempre coerente e consciente de seu papel institucional) responsável por cristalizar o conteúdo das normas jurídicas.

Tudo isso indica que só conhece verdadeiramente um ordenamento jurídico quem se coloca na perspectiva de um participante de tal ordenamento, o que demonstra a completa ingenuidade de crer – como parece ter sido o caso de Becker e outros positivistas – que a interpretação jurídica se resolve numa simples questão de haurir conhecimentos numa *belíssima teoria geral* (conhecedora dos poucos e simples fundamentos da verdadeira ciência do direito), que apesar de não “comentar nem analisar nenhuma legislação”, seria capaz de “ensinar o intérprete a pensar” e, “depois, por si mesmo, resolver o seu problema jurídico resultante de qualquer lei tributária, independente do tempo e lugar”⁴³⁶.

4. O DIREITO TRIBUTÁRIO DEVE SER INTERPRETADO COMO QUALQUER OUTRO RAMO DO DIREITO?

Durante muitos séculos o tributo significou de fato e de direito um autêntico jugo social, um agravio à liberdade de quem o pagava, uma degradação da cidadania de quem o devia⁴³⁷. Até o estabelecimento, a partir de fins do século XVIII, do chamado *Estado Fiscal*⁴³⁸, o tributo era

⁴³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário...*, p.29.

⁴³⁷ Cfr. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho* – Vol. I, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, pp.119-463 e SOUSA FRANCO, António Luciano. *Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro* – Vol.I, Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, pp.209-232 e 391-508.

⁴³⁸ Cfr. TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Rio de Janeiro: Renovar, 1991; GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999, pp.173-183 e BARQUERO ESTÉVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

algo excepcional em dois sentidos: no sentido de que não era a forma comum e ordinária de ingresso e financiamento público⁴³⁹ e no sentido de que era percebido como uma exceção à regra de que a norma jurídica se inspira em princípios gerais tidos como justos na consciência coletiva de um povo, e não em puras razões de conveniência dos governantes⁴⁴⁰. Esse caráter odioso que era imputado ao tributo explica o famoso adágio de Modestino contido no Digesto: “entendo que não cometaria qualquer falta quem, em questões duvidosas, respondesse categoricamente contra o fisco”⁴⁴¹.

Inclusive no século XIX, já em pleno Estado Fiscal, ainda prevalecia a opinião doutrinária e jurisprudencial de que, dado o caráter restritivo e odioso do tributo, as normas de incidência tributária deveriam ser interpretadas de maneira literal e, na dúvida, sempre a favor do contribuinte⁴⁴². Num célebre julgado da Câmara dos Lordes de 1869 (*Partington v. Attorney General*), decidiu-se que se a conduta do contribuinte não se encaixa perfeitamente na *letra da lei*, não se lhe pode exigir o tributo, “não obstante o espírito da lei indique a solução oposta”⁴⁴³. Essa orientação por certo não seria adotada – nas mesmas coordenadas de tempo e lugar – em se tratando de uma norma de direito civil, por exemplo.

⁴³⁹ Eusebio González García resalta que durante a época do Renascimento “a contribución ao Estado mais importante era producto do botín e da rapina” – GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *La Interpretación de las Normas Tributarias*, Pamplona: Aranzadi, 1997, pp.21-22.

⁴⁴⁰ Cfr. VANONI, Ezio. *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, tradução e estudo preliminar de Juan Martín Queralt, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp.29-30.

⁴⁴¹ Cfr. FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*, 4.^a ed., Rio: Forense, 1993 (1.^a edição de 1959) , p.64.

⁴⁴² Antonio Berliri afirma que “especialmente en el siglo pasado se consideró que, a pesar de la equiparación entre las leyes tributarias y las otras normas jurídicas – y en cierto sentido, incluso, precisamente por efecto de tal equiparación –, todas leyes tributarias (y en algunos supuestos se habló de leyes financieras), debían ser interpretadas restrictivamente, teniendo en cuenta que las mismas eran: o leyes excepcionales (según algunos), o leyes restrictivas del libre ejercicio de los derechos (según otros) (...).” – BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario – Volumen I*, tradução de Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964, p.96.

⁴⁴³ FROMMEL, Stefan N. *United Kingdom tax law and abuse of rights*, *Intertax*, n.^o 2, 1991, p.62.

A partir do século XX, quando se tornou muito claro que o tributo é a forma mais democrática e igualitária para se financiarem as atividades e os gastos públicos capazes de tornar efetivos os direitos individuais e sócio-econômicos dos cidadãos⁴⁴⁴, o direito tributário perdeu a pecha de excepcional e passou a ser considerado como um *direito comum*, *ordinário*, que não demanda métodos especiais para sua interpretação. A doutrina brasileira do direito tributário, sendo toda ela produzida a partir da segunda metade do século XX⁴⁴⁵, nunca pôs em questão esse caráter ordinário e comum do direito tributário, não obstante alguns autores ultraliberais adotarem ainda hoje posturas muito parecidas com as que, no século passado, consideravam *odioso* e *restritivo* de direitos o dever de pagar impostos⁴⁴⁶.

Sobre a superação do caráter restritivo e odioso do direito tributário, são expressivas as palavras do pioneiro Rubens Gomes de Sousa, para quem “a tributação deixa de ser uma limitação da propriedade e dos direitos dela decorrentes, para ser apenas uma condição de seu exercí-

⁴⁴⁴ Cfr. NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos, In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2005, pp.9-39.

⁴⁴⁵ Na Europa, o Direito Tributário, separado do Administrativo, do Financeiro e da Ciência das Finanças, começou a ser estudado e sistematizado pela doutrina somente nas primeiras décadas do século XX, principalmente na Alemanha e na Itália. No Brasil, até a década de 1960 somente havia no meio universitário as cadeiras de Ciência das Finanças (destacando-se o baiano Aliomar Baleeiro como figura de proa) e de Legislação Tributária (destacando-se a figura de Rubens Gomes de Sousa na USP), essa última cadeira voltada para os cursos de Administração e Economia. Somente a partir da segunda metade da década de 60 começaram a existir nas Faculdades de Direito as cadeiras de Direito Financeiro e Tributário (sendo pioneiros Amílcar Falcão na Universidade da Guanabara e Ruy Barbosa Nogueira na USP).

⁴⁴⁶ Para a Teoria da Imposição Tributária de Ives Gandra Martins, segundo a qual o tributo é uma “norma de rejeição social”, somente “na doutrina” as teses antigas do caráter odioso do tributo teriam sido “consideradas superadas”, permanecendo o caráter odioso “no concernente à realidade prática” – MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*, 2.ª ed., São Paulo: LTr, 1998, p.129. Coerente com tal visão, o autor considera que o legislador brasileiro dotou o contribuinte – sujeito mais débil da relação – de “armadura suficientemente rígida contra as lances penetrantes do sujeito ativo” – *op.cit.*, p.57, no sentido de que “faz opções claras [o legislador] sobre dever ser o direito fiscal interpretado da forma mais favorável ao sujeito mais fraco da relação tributária” – *op.cit.*, p.208. O autor parece esquecer que a regra do art.112 do CTN (interpretação mais favorável ao acusado) somente diz respeito à aplicação de normas que definem e sancionam infrações, não se estendendo à aplicação das normas de incidência tributária propriamente ditas.

cio, imposta pelo interesse coletivo”. Sua conclusão é de que “o direito tributário não é excepcional, justamente porque corresponde à consciência coletiva: se esta considera necessária a existência do Estado, tem de admitir também a necessidade dos tributos, porque o Estado precisa de meios financeiros para realizar seus fins; logo, o direito tributário é direito comum”⁴⁴⁷.

5. INSTITUTOS DE OUTROS RAMOS DO DIREITO PREVISTOS NAS NORMAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO: DESFAZENDO A CARICATURA DAS POSIÇÕES DE GÉNY

O legislador que formula as normas de incidência tributária tem que desempenhar uma tarefa complexa. Aparentemente, é muito simples selecionar situações da vida que indiquem capacidade econômica e submetê-las ao tributo. Mas como isso se dá? Em geral, na hipótese de incidência da norma tributária tem-se a) a descrição de um ato ou fato material com certa consistência econômica (importar, exportar, dar saída a um produto industrializado, auferir acréscimo patrimonial) ou b) a referência a um ato ou negócio jurídico já tipificado no direito privado ou em outro ramo do direito (doação, locação, compra e venda)⁴⁴⁸.

Caso o legislador opte pela técnica b), o intérprete da norma deve interpretá-la e aplicá-la usando os conceitos no mesmo sentido em que valem no direito privado ou dando a esses conceitos um colorido próprio em função de estarem sendo utilizados num contexto distinto do direito privado?

Poder-se-ia pensar que esse problema tem um alcance limitado, já que somente uns poucos impostos (como o de doações e heranças, ou o que

⁴⁴⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, ed.póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1975 (1.ª edição de 1952), pp. 55-6. Nesse mesmo sentido, observa Louis Trotabas, em texto publicado na França em 1934, que tendo em vista o advento do constitucionalismo e das fórmulas democráticas, o imposto continua sendo uma lei “individualmente incomodativa”, mas juridicamente não pode ser tido por lei odiosa ou restritiva de direitos – TROTABAS, Louis. A interpretação das leis fiscais, *Revista de Direito Administrativo*, n.º 1, p.40.

⁴⁴⁸ Cfr. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Análisis jurídico del hecho imponible, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 60, 1965, p.845. Em ambas as situações (letras a e b) as hipóteses de incidência têm caráter jurídico posto que são criações normativas, sendo inexato considerar que no primeiro caso teríamos hipóteses de incidência de natureza econômica.

incide sobre contratos de seguro) teriam sua incidência baseada na referência a institutos do direito privado, e a grande maioria dos tributos (como o imposto sobre a renda, o IPI, o PIS e a COFINS) se basearia na técnica legislativa da letra a), na qual a incidência faz referência direta a conceitos criados pelo próprio direito tributário.

Contudo, a verdade é que a legislação de quase todos os tributos faz referência – em maior ou menor medida – a institutos e conceitos de outros ramos do direito, principalmente do direito privado⁴⁴⁹. No imposto sobre a renda, por exemplo, não obstante o fato gerador não ser um instituto de direito privado, em vários contextos a legislação se refere a conceitos oriundos do direito privado, como no capítulo dos benefícios fiscais ligados a operações de incorporação, fusão e aquisição. Portanto, tem interesse e aplicação gerais a questão de como interpretar e aplicar as expressões de outros ramos do direito que são importadas pela norma tributária.

Costuma-se dizer⁴⁵⁰ que neste ponto os autores adeptos da autonomia do direito tributário (e se escolhe invariavelmente o francês Louis Trotabas como o seu corifeu supremo) se opõem ferrenhamente aos autores privatistas (cuja liderança também é invariavelmente conferida a um francês – François Gény).

Nos textos de Trotabas⁴⁵¹, afirma-se que esses autores privatistas (como Gény) defenderiam a superioridade do direito privado sobre o direito civil e a necessidade de interpretar e aplicar a norma tributária preservando o conteúdo originário dos institutos e conceitos do direito privado. Mas lendo os textos de Gény⁴⁵², percebe-se que suas posições eram bem outras.

⁴⁴⁹ Cfr. FALCON Y TELLA, Ramón. Interpretación económica y seguridad jurídica, Crónica Tributaria, n.º 68, 1993, pp.29-30.

⁴⁵⁰ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *La Interpretación de las Normas Tributarias*, Pamplona: Aranzadi, 1997, p.30: “en la concepción de François Gény, el Derecho Fiscal debía ser un instrumento al servicio del Derecho civil. Nunca podría el Derecho Fiscal dar un contenido distinto a las instituciones jurídicas por él manejadas, que el procedente del viejo cuerpo del Derecho civil.”

⁴⁵¹ TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o Direito Fiscal, *Revista de Direito Administrativo*, n.º 26, pp.34-59 (texto publicado na França em 1928).

⁴⁵² GÉNY, François. O particularismo do direito fiscal, *Revista de Direito Administrativo*, n.º 20, pp.6-31 (texto posterior – e escrito em tom de resposta – ao artigo de Trotabas mencionado na nota anterior).

Gény afirma que o respeito do direito fiscal aos conceitos privados é somente um *conselho* para não causar “grave desordem no seio da vida social”, mas reconhece que no terreno do direito positivo, não seria possível recusar à lei tributária “a faculdade de modificar as situações jurídicas, tais como são comumente determinadas, para lhes adaptar suas prescrições propriamente fiscais”.⁴⁵³

Gény não questiona que o desvio do direito privado não oferece qualquer problema na aplicação de textos no qual o legislador tributário derroga “deliberadamente” as normas do direito privado⁴⁵⁴. Mesmo que o legislador tributário não “fira deliberadamente” o direito privado, mas da interpretação teleológica da norma tributária decorra que o conceito privado foi alterado, Gény admite a não prevalência dos conceitos privados⁴⁵⁵:

Fora mesmo dos casos em que o seu texto se afasta mais ou menos nitidamente do direito comum, os princípios de uma sã interpretação jurídica aconselham admitir-se que o simples objetivo da lei fiscal, traduzindo-se em seu espírito, pode justificar e, às vezes, comandar certos ataques ao direito comum.

Portanto, não corresponde à realidade a visão bastante difundida de que a doutrina de Gény assentou as bases para o desenvolvimento da posição (hoje aparentemente predominante) de que o sentido dos institutos e conceitos oriundos do direito privado deve ser em princípio o que prevalece nos seus ramos de origem, sentido do qual o legislador tributário pode eventualmente se apartar *desde que o faça expressamente*. A posição de Gény – e a que nos parece a mais correta – era a de que o intérprete do direito tributário deve respeitar e aplicar os institutos e conceitos tal como configurados no direito privado sempre que haja remissão a tais conceitos pela lei tributária, e não exista no texto nem no espírito da legislação tributária nada que imponha uma alteração ou um desvio do conceito do direito privado⁴⁵⁶.

⁴⁵³ GÉNY, François. O particularismo..., p.13.

⁴⁵⁴ Ibid, p.16.

⁴⁵⁵ Ibid., p.18.

⁴⁵⁶ Cfr. RAMALLO MASSANET, Juan. Derecho fiscal frente a Derecho civil: Discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Gén, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, Vol.XVII, 1973, p.94.

6. A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: SEU SIGNIFICADO ORIGINAL NO INÍCIO DO SÉCULO XX E SEU SENTIDO ATUAL

Nas primeiras décadas do século XX, na Alemanha e na Itália foram desenvolvidas as escolas da *interpretação econômica* e da *interpretação funcional* do direito tributário. A tese principal dessas idéias é de que o fato gerador dos tributos é sempre uma “relação econômica privada” cuja existência “é por si mesma suficiente para determinar o nascimento da obrigação impositiva, qualquer que seja a disciplina jurídica do direito civil”⁴⁵⁷.

Considerando que o direito tributário tem finalidades próprias e atende a interesses distintos daqueles protegidos pelo direito privado⁴⁵⁸, e considerando ainda que o direito tributário se explica e se justifica como atividade normativa dirigida a fazer cumprir o dever geral de contribuir para o financiamento dos gastos públicos com base na *capacidade econômica* dos indivíduos e das empresas, autores como Dino Jarach insistem que se deve interpretar e aplicar a hipótese de incidência tributária com os olhos postos nas relações econômicas privadas subjacentes aos atos e negócios jurídicos, privilegiando os propósitos empíricos das partes (*intentio facti*) e não as formas jurídicas adotadas por elas.

Essa presunção absoluta de que o legislador tributário nunca define o fato gerador dos tributos em função de determinada forma jurídica estava relacionada à teoria – mais sociológica do que propriamente jurídica – da *causa da obrigação tributária* desenvolvida por Benvenuto

⁴⁵⁷ JARACH, Dino. *El hecho imponible – Teoría General del Derecho Tributario Sustitutivo*, 3.ª edição, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p.145 (a 1.ª edição da obra é de 1943).

⁴⁵⁸ Aqui transparece claramente a influência, principalmente no contexto alemão, da então progressista *Jurisprudência dos Interesses* que surgiu como reação à *Jurisprudência dos Conceitos*. Nos comentários de Enno Becker ao Código Tributário Alemão de 1919, o autor afirma que a interpretação econômica representava uma vitória de Ihering sobre seus opositores científicos – cfr. MACHADO, Brandão. Prefácio à obra *Interpretação da Lei Tributária*, de Wilhelm Hartz, São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p.9.

Griziotti⁴⁵⁹ e à forte influência teórica àquela época exercida pela *Jurisprudência dos Interesses*⁴⁶⁰.

Ocorre que não faz sentido essa presunção absoluta de que o legislador sempre grava as relações econômicas privadas com completa abstração das formas jurídicas. Afinal há muitas razões pelas quais o legislador pode decidir tomar o caminho inverso: a busca de uma maior simplicidade na formulação da norma ou de mais certeza na sua aplicação, a maior dificuldade de estabelecer um conceito de cunho econômico sobre o que se quer gravar, e ainda outros motivos de natureza extrafiscal⁴⁶¹.

Após a etapa inicial da “interpretação funcional” (Griziotti, Jarach) e da “consideração econômica” (Enno Becker), a interpretação econômica evoluiu para posições bem mais equilibradas (Blumenstein, Hensel),

⁴⁵⁹ Segundo as teses de Griziotti, do mesmo modo que no contrato de compra e venda a causa é a correspondência entre o bem que se transfere ao comprador e a quantia paga por este ao vendedor, a causa do tributo é a correspondência entre o interesse dos particulares na realização dos serviços públicos e a obrigação dos mesmos particulares em transferir ao fisco parte de seu patrimônio. No caso das taxas essa correspondência é direta e no caso dos impostos a *capacidade contributiva* (daí o apego incondicional à substância e nunca à forma dos atos jurídicos) constitui um indício da existência do interesse do particular na prestação dos serviços públicos. Ainda que a obrigação tributária seja estabelecida abstratamente na lei, seu nascimento concreto supõe que em cada caso concorra o elemento causal, pois do contrário ocorreria um enriquecimento sem causa vedado pelo direito. Esta teoria na maioria dos casos geraria uma maior arrecadação tributária. Contudo, a coerência na sua formulação implica a existência de perdas arrecadatórias sempre que no caso concreto o contribuinte pratique o fato gerador mas não demonstre uma efetiva e real capacidade contributiva. A teoria da causa do tributo formulada por Griziotti confunde o fundamento ou a *ratio legis* da eleição legal do fato gerador com a questão do nascimento da obrigação tributária em cada caso concreto. – cfr. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de Derecho Financiero*, Madrid, 1966, pp.449-519.

⁴⁶⁰ Na teoria de Vanoni, a diferença de finalidades e interesses tutelados pelo direito tributário e pelo direito civil justificava a afirmação de que os conceitos de direito civil, quando utilizados pela norma tributária, mudassem necessariamente de conteúdo. – cfr. VANONI, Ezio. *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, tradução e estudo preliminar de Juan Martín Queralt, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

⁴⁶¹ Cfr. BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario – Volumen I*, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964, p.106. Citando seu irmão Luigi Vittorio BERLIRI, Antonio Berliri ressalta que o legislador tributário pode perfeitamente “valorar o pro e o contra e decidir “perder em justiça absoluta o que ganha em certeza e simplicidade de determinação – *op.cit.*, p.108.

que propiciam um grau muito maior de segurança jurídica. A partir da segunda metade do século XX, abandonou-se o radicalismo inicial da interpretação econômica. Autores como o italiano Antonio BERLIRI⁴⁶² demonstraram que eram equivocados tanto o fetichismo formalista, que impunha que o intérprete sempre desse maior peso aos conceitos formais do que à intenção prática dos contribuintes, quanto o radicalismo da interpretação econômica, segundo o qual o legislador concederia ao intérprete o amplo poder geral de investigar as relações econômicas que constituem o fato gerador da obrigação tributária, com abstração das formas jurídicas previstas na lei.

Sem negar a autonomia do direito tributário para criar seus próprios conceitos com independência dos institutos e formas de direito privado, e sem negar a necessidade de uma interpretação teleológica das leis tributárias (as quais já não eram vistas como leis odiosas ou restritivas de direitos, tal como ocorria no século XIX e na primeira década do século XX), autores como Albert HENSEL rechaçavam com total razão a presunção desarrazoada de que o legislador tributário sempre que se refere a institutos do direito privado em verdade quer se referir à substância econômica subjacente à formalização jurídica⁴⁶³.

A partir de então se generalizou a postura de que não se pode dar uma resposta apriorística ao problema da prevalência ou não dos conceitos civilísticos na interpretação da norma tributária. Devem ser utilizados os critérios normais da hermenêutica jurídica em cada caso concreto (fixando-se o mais restritivo e o mais extensivo sentido literal possível e decidindo-se entre eles – ou entre as diversas graduações entre eles – mediante a aplicação dos critérios lógico-sistêmico, histórico e teleológico⁴⁶⁴) para verificar se, no contexto específico de uma norma tributária concreta, a menção a formas e institutos do direito privado tem uma função exemplificativa – auxiliar ou uma função exaustiva⁴⁶⁵. Portanto, o acatamento da lei tributária ao sentido originário dos termos de outros ramos jurídicos (notadamente do direito privado) deve ser não

⁴⁶² BERLIRI, Antonio. op.cit., *passim*.

⁴⁶³ HENSEL, Albert. *Derecho tributario*, tradução da 3.ª edição alemã (1933) de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle, Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2005, pp.145-152.

⁴⁶⁴ Cfr. LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona: Ariel, 1994, pp.316 e ss.

⁴⁶⁵ Cfr. HENSEL, op.cit., p.147 e BERLIRI, op.cit., pp.97-117.

a premissa, e sim a conclusão de um processo normal de interpretação. A prevalência de um conceito distinto do direito privado poderá ser a conclusão de um processo interpretativo que levará em conta a teleologia concreta da legislação tributária, mas nunca uma premissa abstrata calcada na teoria causalista do tributo.

Contudo, o mais comum é que os autores optem por uma entre duas alternativas: na ausência de disposição expressa ou inequívoca por parte do legislador tributário, prevalece para alguns o conceito *civilista*⁴⁶⁶ e para outros o conceito *propriamente tributário*⁴⁶⁷.

Combarros Villanueva⁴⁶⁸, estudando as vicissitudes evolutivas da doutrina da interpretação econômica na Alemanha, afirma que esta doutrina se mantém viva e influente atualmente, devendo ser entendida como uma interpretação teleológica da legislação tributária. Johnson Barbosa Nogueira, submetendo a interpretação econômica do direito tributário a uma crítica lúcida e equilibrada, observa que os criadores da doutrina deveriam ter se dedicado a criticar a *teoria geral da interpretação jurídica* e não a criar um método *intra muros* para a interpretação do direito tributário, o que é inclusive contraditório com outra bandeira que esses autores defendiam: a de que o direito tributário não é *especial* ou *excepcional* e que portanto deveria ser interpretado da mesma forma que o *direito comum*⁴⁶⁹.

⁴⁶⁶ COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de 'propiedad económica' en el Impuesto sobre el Patrimonio)*, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 44, 1984, pp.496-497.

⁴⁶⁷ BEISSE, Heinrich. *O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã*, In: MACHADO, Brandão (Dir.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, pp.23-24.

⁴⁶⁸ COMBARROS VILLANUEVA, op.cit., pp.485-533.

⁴⁶⁹ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1982, páginas da Introdução. Ao contrário do que se passa nessa densa e bem documentada pesquisa de Nogueira, a maioria dos autores brasileiros aprendeu a aplaudir e a apoiar sem qualquer espírito crítico a infundada vinculação que Alfredo Augusto Becker promoveu (sem um mínimo de método ou rigor científico) entre a interpretação econômica do direito tributário e as idéias nazistas - Cfr. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário...*, pp.103-122. Alberto XAVIER também promoveu uma equivocada identificação (de resto sem quaisquer evidências ou mesmo indícios concretos) entre a interpretação econômica do direito tributário e diversos regimes políticos autoritários instalados

7. A TEORIA DO ABUSO DAS FORMAS JURÍDICAS (OU DA FRAUDE À LEI TRIBUTÁRIA) COMO UMA DAS VARIANTES DA IDÉIA DE INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Atualmente, não há autores que defendam a formulação original da teoria da interpretação econômica, segundo a qual se deve interpretar e aplicar a hipótese de incidência tributária com os olhos postos nas relações econômicas privadas subjacentes aos atos e negócios jurídicos, privilegiando sempre os propósitos empíricos das partes (*intentio facti*) e não as formas jurídicas adotadas por elas⁴⁷⁰.

Hoje em dia, prevalece o entendimento de que é a interpretação de cada lei tributária, segundo seu espírito e finalidade, balizada pelo mínimo e pelo máximo sentido literal possível da formulação lingüística adotada pelo legislador, que indicará – em cada caso concreto – se os comandos foram ou não configurados com submissão a formas jurídicas e institutos privados. Em caso positivo (formulação da norma em função de formas jurídicas ou institutos oriundos do direito privado), o intérprete/aplicador deve qualificar os fatos e atos segundo as formas jurídicas utilizadas pelos contribuintes, a não ser que os contribuintes tenham distorcido ou violentado tais formas jurídicas (abuso das possibilidades de configuração oferecidas pelo direito) para praticar uma fraude à lei tributária.

Vale dizer, se o contribuinte age em fraude à lei, o intérprete/aplicador já não está mais obrigado a qualificar a realidade conforme as formas jurídicas adotadas pelo contribuinte. Se partir do próprio contribuinte a iniciativa de distorcer as formas e negócios do direito privado e

na Europa no século XX (Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 45-49).

⁴⁷⁰ Dino Jarach defende essa posição (que é a tônica de seu *El hecho imponible*) em texto publicado no Brasil em 1975. Mas nesse texto de 1975 o autor introduz em sua teoria a ressalva de que a *intentio juris* pode se sobrepor à *intentio facti* desde que o legislador expressamente o determine: “Para efeitos de direito tributário – e aqui está o ponto nevrálgico da questão – o legislador que cria um fato imponível, referindo-se a negócios de particulares, se refere, seguramente (por uma razão de princípio, aqui indicada), à intenção empírica ou ao conteúdo substancial-econômico da transação de particulares (...) a valoração da riqueza que faz o legislador, se refere à intenção empírica (...) e não à jurídica., e isto é assim, salvo quando o legislador expressamente diga o contrário” – JARACH, Dino. Hermenêutica no direito tributário, In: ATALIBA, Geraldo et alii., Interpretação no Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1975, pp.100-101.

utilizá-los num contexto notoriamente artifício, a resposta do ordenamento será autorizar o intérprete/aplicador da norma tributária a avaliar e qualificar a realidade segundo uma visão substancial/econômica, desvinculada das formas jurídicas artificiosamente utilizadas pelo contribuinte⁴⁷¹. Essa forma de combater a elusão foi a adotada pelo Código Tributário alemão de 1919 (artigos 4.º e 5.º, transformados em 1931 nos artigos 9.º e 10.º), diploma jurídico que nada tem de “autoritário” ou “nazista”, mas, ao contrário, é tido como o precursor da ciência contemporânea do direito tributário, marcando a transição da relação tributária “que de ‘relação de poder’ passou a ser vislumbrada como ‘relação jurídica’”⁴⁷².

Ao contrário do que afirma Alfredo Augusto Becker e sugere Alberto Xavier, a interpretação econômica defendida pelo alemão Enno Becker não influenciou a sistematização da fraude à lei (ou de outras normas gerais) como ferramenta de combate da elusão tributária. Muito pelo contrário. Os autores adeptos dessa versão radical da interpretação econômica consideravam errôneo utilizar a fraude à lei como arma de combate da elusão tributária.

Dino Jarach, por exemplo, criticou duramente a postura do suíço Blumenstein, que apoiava a solução do Código Tributário alemão de 1919. Se a lei desenha o fato gerador do tributo fazendo referência a atos ou negócios provenientes do direito privado e a interpretação teológico não indica objetivamente que a lei toma como relevantes as relações econômicas subjacentes, Blumenstein sustentava que somente nos casos de elusão/fraude à lei o aplicador estava autorizado a exigir o tributo fazendo abstração das formas utilizadas pelo contribuinte⁴⁷³. Jarach, fiel adepto da interpretação econômica em sua versão original, criticava duramente essa posição: “Não há razão jurídica para que a concorrência da finalidade de evadir o imposto, mediante o uso de

⁴⁷¹ Cfr. PALAO TABOADA, Carlos. Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II), Estudios Financieros, núm. 155, 1996, pp. 1-20 e PÉREZ ROYO, Fernando. Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria, In: PÉREZ ROYO, Fernando et alii, Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma – Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda, Vol. I, Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp.367-391.

⁴⁷² MARINS, James. Elisión tributaria e sua regulação, São Paulo: Dialética, 2002, p.17.

⁴⁷³ Essa postura de BLUMENSTEIN é criticada por Alfredo Augusto Becker em sua Teoria Geral..., p.130.

formas jurídicas anormais, junto com o resultado conforme aos desejos das partes, seja suficiente para tornar tributável um fato que por si mesmo não o seria ou o seria de outra maneira".⁴⁷⁴

Enno Becker, por sua vez, preferia combater as elusões apelando para uma "correta interpretação" da lei tributária, sem utilizar o procedimento especial da fraude à lei previsto no art.5.^º do Código Tributário alemão de 1919⁴⁷⁵. Isso demonstra que os adeptos da interpretação econômica na verdade rejeitavam as normas gerais antielusão (como a da fraude à lei, hoje prevista no art.42 do Código Tributário alemão de 1977). Por isso é errônea a teoria de Alberto Xavier ao relacionar as décadas de inaplicação da cláusula geral da fraude à lei tributária prevista no código tributário espanhol com uma postura de "restauração dos valores de segurança jurídica"⁴⁷⁶. Toda a doutrina espanhola reconhece que a falta de aplicação prática do expediente da fraude à lei se deveu a que a Administração preferiu historicamente utilizar um conceito extremamente elástico de simulação para combater os atos de elusão, o que se mostrava mais eficaz e impedia que o contribuinte pudesse contar com as garantias formais do expediente da fraude à lei tributária⁴⁷⁷.

8. INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA DOUTRINA BRASILEIRA ANTERIOR AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

Os primeiros estudiosos do direito tributário brasileiro, cujas obras começaram a ser editadas nas décadas de 50 e 60 do século XX, tinham uma postura nada formalista acerca da interpretação da norma tributária.

Rubens Gomes de Sousa, que desde 1949 ministrava aulas de Legislação Tributária na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas das USP, propõe em seu *Compêndio de Legislação Tributária* (1.^a edi-

⁴⁷⁴ JARACH, El hecho..., p.148.

⁴⁷⁵ Cfr. HENSEL, op.cit., nota 167 da página 231.

⁴⁷⁶ XAVIER, Alberto. op.cit., pp.48-49.

⁴⁷⁷ Cfr. por exemplo ARIAS VELASCO, José. Dictamen sobre el fraude de Ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 24, 1994, pp.19-44 e CASADO OLLERO, Gabriel, FALCÓN Y TELLA, Ramón, LOZANO SERRANO, Carmelo & SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Madrid: La Ley, 1989. p.117.

ção de 1952) um modelo de interpretação da norma tributária que em muito se parece à versão original da escola da interpretação econômica. Gomes de Sousa rechaça as visões "apriorística" e "literal-estrita" da interpretação tributária, e apóia as linhas da "interpretação moderna do direito tributário". Essa "interpretação moderna" vinha a ser, em grande medida, a versão original da interpretação econômica do direito tributário⁴⁷⁸:

"(...) Os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com os seus *efeitos econômicos* e não de acordo com a sua forma jurídica; este é o princípio básico e dele decorrem os restantes (...) Por conseguinte, os atos, contratos ou negócios cujos efeitos econômicos sejam idênticos devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes; (...) a lei fiscal tributa uma determinada situação econômica, e, portanto, desde que esta se verifique, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado."

Amílcar de Araújo Falcão, aluno dileto de Aliomar Baleeiro na Bahia e posteriormente o primeiro catedrático de Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Estado da Guanabara, produziu duas obras em que o tema da interpretação do direito tributário é tratado de maneira sistemática. Na primeira obra, publicada originalmente em 1959, Falcão caminha na mesma senda de Rubens Gomes de Sousa e apóia a teoria da consideração econômica do direito tributário à maneira de Dino Jarach. Segundo Falcão, a referência da lei tributária aos atos negociais é feita, sempre, à relação econômica subjacente, no sentido de que os fatos, circunstâncias ou acontecimentos indicados no fato gerador são "sempre considerados pelo seu conteúdo econômico", interessando ao direito tributário somente a vontade empírica, ou seja, a *intentio facti*⁴⁷⁹:

⁴⁷⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp.79-80.

⁴⁷⁹ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*, 4.^a ed., Rio: Forense, 1993, p.76 – a 1.^a edição dessa obra é de 1959. Em obra de 1964, Geraldo Ataliba apóia quase que integralmente o pensamento defendido por Amílcar Falcão, a ele fazendo referência expressa em várias passagens de seu livro. Contudo, a afirmação de Ataliba de que quando o direito tributário se refere a institutos de outros ramos "importa considerá-los [esses institutos] com o sentido que possuem originalmente [nesses outros ramos], salvo expressa exclusão dessa responsabilidade, pela própria lei tributária" (ATALIBA, Geraldo. *Noções de Direito Tributário*, São Paulo: RT, 1964, p.36) é claramente oposta ao pensamento de Amílcar Falcão.

Motivos de conveniência, de utilidade, o interesse de dar maior concisão e simplicidade ao texto podem levar o legislador, quando for o caso, a reportar-se à fórmula léxica através da qual aquela relação econômica vem sempre traduzida em direito. Trata-se porém, de uma fórmula elítica (...) ao direito tributário só diz respeito a relação econômica

Já em obra posterior publicada originalmente em 1964, Falcão abandona a versão original da interpretação econômica (à maneira de Dino Jarach e apoiada no *Compêndio de Gomes de Sousa*) para filiar-se ao pensamento de autores como Blumenstein e Hensel (que admitem a chamada “interpretação econômica” tão somente como uma forma de combater abusos ou atos de elusão tributária). Veja-se a seguinte passagem⁴⁸⁰:

Depurada de excessos e impropriedades, que se encontram em certos autores, a chamada interpretação econômica da lei tributária consiste, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo.

Falcão cita expressamente a obra de Blumenstein (exatamente na parte em que Blumenstein é criticado por Jarach) para concluir que o emprego da interpretação econômica só se faz “para corrigir situações anormais artificiosamente criadas pelo contribuinte” [o que chamamos de elusão]. Falcão aproveita para deixar claro que a interpretação econômica não significa adotar-se o método da livre indagação por parte do aplicador da norma tributária⁴⁸¹:

Por outras palavras, através dela [interpretação econômica] não se pode chegar ao resultado de, na generalidade dos casos, alterar ou modificar, por considerações subjetivas que o intérprete ou o aplicador desenvolveram no que respeita à justiça fiscal, um conceito adotado pelo legislador. É a isso que se faz alusão, quando se assevera que a interpretação econômica não pode ter o efeito de uma *interpretatio abrogans*. 35

Geraldo Ataliba, num Seminário na PUC de São Paulo organizado por ele mesmo em 1971, também se manifestou favorável ao combate dos abusos de forma perpetrados pelos contribuintes, mediante uma inter-

pretação/aplicação da norma tributária que desconsiderasse as formas artificiosas postas em prática pelos contribuintes:⁴⁸²

A interpretação é jurídica, mas, sustentamos que a “assim chamada” interpretação econômica – aquela que prestigia o conteúdo econômico, acima da forma – só tem cabimento (estamos com Amílcar Falcão) quando se trata de fraude ou de manifesto abuso de forma, em particular. Daí sim, o fisco não pode assistir àquilo indiferente, porque há um princípio constitucional, lembrado pelo Prof. Monteiro de Barros, da igualdade de todos. Ora, se suas pessoas estão em igual situação e uma delas abusa de formas jurídicas de direito privado para subtrair-se à tributação, o Estado tem o dever de assegurar a plenitude do princípio da igualdade, recorrendo à “chamada” interpretação econômica, para tributar aquele fato. (...) Poder-se-ia adotar como conclusão: Interpretação é sempre jurídica. A chamada interpretação econômica é válida como recurso subsidiário, em geral, e como recurso principal para repressão da fraude e abuso de forma.

Ruy Barbosa Nogueira, primeiro professor catedrático de Direito Tributário na Faculdade de Direito da USP (1965), escreveu uma obra específica sobre interpretação da norma tributária em 1963. Nesta obra, o autor adota uma posição equilibrada, rechaçando ao mesmo tempo a tendência de “resolver questões tributárias por meio de puras concepções de Direito Privado”⁴⁸³ e as concepções mais radicais da interpretação econômica (tais como a de Enno Becker e Dino Jarach).

Barbosa Nogueira observa muito bem que é o exame de cada norma em concreto que revelará se a norma tributária se refere a um instituto “de pura estrutura de Direito Privado”, de “estrutura mista, isto é, alterada pelo Direito Tributário” ou ainda de “exclusiva estrutura de Direito Tributário”⁴⁸⁴.

Tal como Falcão, Barbosa Nogueira demonstra conhecer a posição da doutrina alemã segundo a qual o contribuinte não pode “abusar do direito ao uso das formas jurídico-privadas”, empregando formas anormais e artificiosas para “impedir ou fraudar a tributação, tributação esta que, ao contrário, se o contribuinte tivesse seguido o caminho jurídico-privado correto, seria devida”. Após afirmar que estas formas artificiosas seriam inoponíveis ao fisco, Barbosa Nogueira lembra que

⁴⁸⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, 6.ª ed., Rio: Forense, 1995, p.17. A 1.ª edição da obra é de 1964.

⁴⁸¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, 6.ª ed., Rio: Forense, 1995, p.35.

⁴⁸² ATALIBA, Geraldo et alii. *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1975, pp.193;197.

⁴⁸³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, São Paulo: Bushatsky, 1974 (1.ª edição de 1963), pp.50-51.

⁴⁸⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *op.cit.*, p.55.

isso não se aplica na “hipótese em que a estrutura jurídico-privada, ou mesmo a tributária, por meio de opções, ofereça várias formas jurídicas e o contribuinte escolha a menos onerosa”, pois neste caso [que o autor chama corretamente de “planejamento tributário”] não há abuso, manipulação ou desvio, mas apenas escolha de uma das formas legítimas⁴⁸⁵.

Ao contrário de Amílcar Falcão, que demonstrava total convicção de que a vedação do “abuso de formas” prevalecia inclusive no direito tributário brasileiro, Barbosa Nogueira é reticente quanto à possibilidade de aplicar esse instituto em nosso país. Após citar o Código alemão e a doutrina que separa a elisão legítima (sem abuso de formas) da evasão mediante abuso, Barbosa Nogueira afirma que “no Brasil a legislação sobre este tema é ainda incipiente”, ressaltando (sem deixar clara a sua posição a respeito do problema) “a delicadeza do problema entre nós, quando se pretenda afastar a forma jurídica apenas através da chamada interpretação do conteúdo econômico (...), pois no Brasil, por força da Constituição, o imposto só pode ser criado por lei”⁴⁸⁶.

Não se sabe bem ao certo se o autor faz referência – com suas dúvidas – à interpretação econômica em sentido radical (Becker, Jarach) ou à aplicação da doutrina do abuso das formas. Como em seu *Curso de Direito Tributário*, escrito alguns anos depois, Barbosa Nogueira não faz ressalvas à aplicação da doutrina do abuso de formas no Brasil⁴⁸⁷, talvez a “delicadeza do problema” (mencionada em sua obra de 1963) diga respeito à interpretação econômica *a la* Dino Jarach ou Enno Becker.

Poder-se-ia pensar que esses autores que manifestavam posturas nada formalistas acerca da interpretação da norma tributária fossem contrários à posição tradicional de que o intérprete não pode se valer da analogia na aplicação da norma tributária que trata das hipóteses de incidência do tributo. Contudo, todos esses autores rechaçavam a analogia como método de integração “quando dela resulte a criação de débito tributário”⁴⁸⁸. Vale contudo ressaltar que Gomes de Sousa invertia

a terminologia tradicional e chamava “interpretação extensiva” o que a maioria da doutrina considera “interpretação analógica”⁴⁸⁹.

Vê-se, portanto, que o pensamento jurídico daqueles que podem ser chamados “os primeiros tributaristas do Brasil” tinha um forte conteúdo antiformalista e tal característica se deve em grande medida aos efeitos da norma do art.202 da Constituição de 1946, que estatuía em sua parte final que os tributos “serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Em autores como Amílcar Falcão⁴⁹⁰ e Barbosa Nogueira⁴⁹¹, percebe-se a nítida influência deste dispositivo não só sobre a atividade do legislador tributário como também sobre a atividade do intérprete e aplicador do direito tributário.

Era natural que os positivistas mais formalistas desconfiassem dessa influência do princípio da capacidade econômica sobre a interpretação da norma tributária, afinal a capacidade econômica destoa dos conceitos “programáveis”, “automáticos” ou “infalíveis” pressupostos nos modelos lógicos da Jurisprudência dos Conceitos. Ao examinar o princípio da capacidade econômica, Alfredo Augusto Becker em nenhum momento busca estudar as especificidades e peculiaridades da norma tal como surgiu e se desenvolveu no direito brasileiro ou no direito italiano, muito menos os resultados de sua aplicação jurisprudencial. Becker está interessado nos aspectos “universais” da teoria jurídica, e o que o repugna desde o primeiro instante é o caráter ambíguo ou vago da formulação normativa da capacidade contributiva. O autor não se dá conta de que a ambigüidade somente será amainada se o intérprete se dispõe a estudar as especificidades da norma que vigora aqui e agora no Brasil, ou na Itália etc. A conclusão de Becker era de que, dada a ambigüidade da norma, sua inclusão na Constituição de 1946 era a

⁴⁸⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *op.cit.*, p.66.

⁴⁸⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *op.cit.*, p.70.

⁴⁸⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 12.ª edição, São Paulo: Saraiva, 1994, p.201.

⁴⁸⁸ FALCÃO, Introdução..., p.84.

⁴⁸⁹ “é preciso distinguir entre interpretação extensiva e interpretação analógica: a primeira é a que, partindo de um texto de lei, cria uma norma jurídica nova e a aplica a uma situação diferente da prevista na lei; a segunda é a que, partindo de um texto de lei, faz incluir as situações análogas, embora não expressamente referidas no texto. Por conseguinte, a interpretação extensiva não é admissível no direito tributário, porque implica criar tributos sem lei, o que, como já vimos (§13) é proibido até mesmo pela Constituição. Ao contrário, a interpretação analógica é admissível, porque não cria direito novo mas apenas completa o alcance do direito existente: se rejeitássemos esta forma de interpretação, voltaríamos a exigir que a lei tributária enumerasse expressamente todos os casos” – SOUSA, *Compêndio...*, p.81.

⁴⁹⁰ FALCÃO, Introdução..., pp.15;76.

⁴⁹¹ NOGUEIRA, Da interpretação..., pp.26;43-44.

“constitucionalização do equívoco”⁴⁹². Essa visão positivista “desconfiada” da abertura do princípio da capacidade econômica determinou a revogação do art.202 da Constituição de 1946 pela Emenda Constitucional 18, de 1965.

9. ALGUMAS NORMAS SOBRE INTERPRETAÇÃO QUE CONSTAVAM DO PROJETO DE CÓDIGO TRIBUTÁRIO PREPARADO POR RUBENS GOMES DE SOUSA E QUE FORAM SUPRIMIDAS NA APROVAÇÃO DO TEXTO FINAL DO CTN EM 1966

Em 1951, por sugestão dos então parlamentares Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto, Rubens Gomes de Sousa iniciou a redação de um anteprojeto de Código Tributário Nacional, que segundo os planos de Baleeiro e Bilac Pinto seria por eles apresentado à Câmara dos Deputados⁴⁹³.

O Anteprojeto, finalizado por Gomes de Sousa em 1952, não chegou a ser apresentado à Câmara dos Deputados por Baleeiro e Bilac Pinto. Em 1953, Baleeiro sugeriu ao Ministro da Fazenda Osvaldo Aranha que o Governo promovesse a codificação do direito tributário em nível nacional, e indicou o nome de Gomes de Sousa para presidir a comissão que se encarregaria da elaboração do Projeto. A comissão foi constituída – sob a presidência de Gomes de Sousa – em 1953, e em 1954 o Projeto de Código Tributário Nacional⁴⁹⁴ foi enviado por Getúlio Vargas ao Congresso Nacional.

Apesar de esse Projeto de CTN remetido ao Congresso Nacional em 1954 nunca ter sido apreciado e votado pelo Legislativo, ele constituiu a base do que veio a ser aprovado em 1966 – já sob o regime ditatorial instalado em 1964 – como *Código Tributário Nacional* (Lei 5.172, de 1966).

A presente seção se destina a comentar alguns dispositivos sobre interpretação do direito tributário que constavam do Anteprojeto e/ou do Projeto de Gomes de Sousa. A análise desses dispositivos pode con-

tribuir para compreender o sentido das normas afinal consignadas no CTN aprovado em 1966.

- Pluralismo metodológico

Tanto o Anteprojeto (art.128) como o Projeto (art.73) continham um dispositivo inaugural do Título “Da interpretação da legislação tributária” estabelecendo que “na aplicação da legislação tributária, são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação, observado o disposto neste Título”.

Este dispositivo visava a deixar claro que a norma tributária não tem qualquer caráter excepcional e se integra perfeitamente no sistema jurídico do país, afastando qualquer resquício de métodos apriorísticos de interpretação (*in dubbio pro fiscum* ou *contra fiscum*). A idéia de Gomes de Sousa era que esse dispositivo deixasse claro que – salvo situações excepcionais⁴⁹⁵ – não há interpretar o direito tributário de forma literal ou restritiva, pois isso promove “delimitações da liberdade intelectual do intérprete na pesquisa do conteúdo e do alcance da lei”, o que não se compagina “com a tendência geral da hermenêutica jurídica no sentido da interpretação teleológica ou finalista”⁴⁹⁶, que deve prevalecer também no direito tributário.

No CTN finalmente aprovado, omitiu-se – quiçá pelo acentuado positivismo que perpassa todo o Código de 1966⁴⁹⁷ – esse dispositivo do Projeto que admitia “quaisquer métodos ou processos de interpretação da legislação tributária”. O art.107 do CTN simplesmente afirma que “a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”.

- Interpretação econômica em sua versão original

Tanto o Anteprojeto como o Projeto de Gomes de Sousa continham algumas normas confusas, que buscavam traduzir a visão da *consideração econômica* do direito tributário tal como formulada nas primeiras décadas do século XX na Alemanha. O art.74 do Projeto (derivado do art.129 do Anteprojeto) dispunha que “a interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas

⁴⁹² BECKER, Teoria..., p.442

⁴⁹³ Cfr. BALEIRO, Aliomar. O Código Tributário Nacional, segundo a correspondência de Rubens Gomes de Sousa, In: BALEIRO, Aliomar et alii, *Proposições Tributárias*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp.5-33.

⁴⁹⁴ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

⁴⁹⁵ Como a do art.111 do CTN.

⁴⁹⁶ MINISTÉRIO DA FAZENDA, op.cit., p.180.

⁴⁹⁷ Para uma crítica detalhada e profunda das normas de interpretação contidas no CTN, vide TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4.ª ed., Rio: Renovar, 2006.

nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.”

Nos seus comentários ao Projeto, Gomes de Sousa afirma que tal dispositivo “inspirou-se” no art.9.º do Código Alemão de 1931⁴⁹⁸. O dispositivo do Código alemão estabelecia que “na interpretação das leis tributárias devem ser consideradas sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias”. O dispositivo do Código alemão simplesmente aponta para os pressupostos de uma interpretação finalística e teleológica, sem determinar a orientação geral no sentido da tributação de fatos capazes de “produzir resultados equivalentes” aos fatos previstos nas normas de incidência tributária. Parece-nos, portanto, que Gomes de Sousa se inspirou menos do próprio art.9.º do Código alemão e mais nos comentários de Enno Becker (bastante criticados pelos próprios alemães) ao referido dispositivo.

Uma norma verdadeiramente inspirada no art.9.º do Código alemão de 1931 (e não na versão distorcida de Enno Becker) e que se mostra equilibrada e em harmonia com as tendências atuais da hermenêutica é a contida no art.7.º do Modelo de Código Tributário do CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias) de 1997:

Quando a norma relativa ao fato gerador se referir a situações definidas por outros ramos jurídicos, sem se remeter [a esses outros ramos jurídicos] nem se apartar expressamente deles, o intérprete deverá atribuir ao fato gerador o significado que mais se adapte à realidade considerada pela lei ao criar o tributo. As formas jurídicas adotadas pelos contribuintes não vinculam o intérprete, que deverá atribuir às situações a atos ocorridos uma significação acorde com os fatos, quando da interpretação da lei tributária se conclua que o tributo foi estabelecido atendendo à realidade e não à forma jurídica – nossa tradução.

- **Norma geral destinada a combater os abusos de forma. Confidências de Alfredo Augusto Becker**

Como o Anteprojeto e o Projeto adotavam uma norma confusa que resvalava para a interpretação econômica em sua versão primitiva, não era coerente que adotassem em outro dispositivo uma norma destinada a combater pontualmente os casos de elusão ou fraudes à lei tributária. Mas tal ocorria. No art.131, parágrafo único do Anteprojeto de Gomes de Sousa (art.86 do Projeto), dispunha-se:

Art.131. Os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, serão aplicados segundo a sua conceitua-

⁴⁹⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA, op.cit., p.181.

ção própria, salvo quando seja expressamente alterada ou modificada pela legislação tributária.

Parágrafo único. A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização de conceitos, formas e institutos de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução do tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída, nos termos do art.129, quando os conceitos, formas ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não correspondam aos legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar.

A redação do artigo é criticável, pois no abuso de formas ou no abuso das possibilidades de configuração do direito não se trata de usar formas não usuais ou não correntes, e sim de formas artificiosas, distorcidas e manipuladas. Mas de todo modo é de se registrar a preocupação do Anteprojeto e do Projeto de “cercear a evasão tributária procurada através do que a doutrina alemã chama ‘o abuso de formas de direito privado’”⁴⁹⁹. Gomes de Sousa também entendia que tal dispositivo era de se aplicar em casos de fraude à lei tributária⁵⁰⁰.

A obstinação de Alfredo Augusto Becker em vincular o nazismo a qualquer forma de doutrina que combatia o abuso do direito ou a fraude à lei no direito tributário parece ter sido determinante para que o Código Tributário Nacional de 1966, ao contrário do Anteprojeto (1953) e do Projeto (1954) anteriormente preparados por Rubens Gomes de Sousa, não contivesse qualquer norma antielusão. A julgar pelo depoimento do próprio Becker em seu *Carnaval Tributário*, seu amigo Rubens Gomes de Sousa, em dezembro de 1965, teria lhe enviado uma carta, na qualidade de Presidente da Comissão que redigiu o Código Tributário Nacional, rogando-lhe um Parecer Jurídico que demonstrasse que “a ‘Teoria do Abuso das Formas Jurídicas e a Interpretação Econômica das Leis Fiscais’ era um absurdo jurídico (...) uma teoria introduzida no Código Tributário alemão pelo Nazismo e que autorizou a morte financeira dos contribuintes alemães de forma igual à morte física dos judeus.”⁵⁰¹

É estranho Becker afirmar que essa teoria teria sido “introduzida” no Código Tributário alemão pelo nazismo, pois por suas leituras ele sabia

⁴⁹⁹ MINISTÉRIO DA FAZENDA, op.cit., p.195.

⁵⁰⁰ MINISTÉRIO DA FAZENDA, op.cit., p.196.

⁵⁰¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval...*, pp.30-31.

certamente que essa norma surgiu no Código de 1919 e permaneceu no direito alemão – como permanece até hoje (artigo 42 do Código de 1977) – após a queda do nazismo. Também é estranho que Rubens Gomes de Sousa, após introduzir em seu Anteprojeto (art.131, parágrafo único) e manter no seu Projeto de Código Tributário (art.86) uma norma antielusão combatendo o abuso das formas jurídicas e a fraude à lei tributária, tenha requerido um Parecer de Alfredo Augusto Becker destinado a sepultar sua própria iniciativa.

Mas o que é mais estranho é que Gomes de Sousa, que segundo Becker teve a idéia de pedir o seu referido parecer em 1965, tenha defendido, em palestra dada no Seminário organizado pelo Prof. Geraldo Ataliba na PUC-SP, em 1971, exatamente a idéia de aplicar a interpretação econômica “à hipótese, que se poderia dizer ‘patológica’, do chamado ‘abuso de formas’, ou seja, da distorção das formas do direito privado pelos contribuintes, com intenção de evadir o imposto”⁵⁰².

Tudo isso é duvidoso. O que é certo é que não se deve propagar que a tese contida no tal Parecer de Alfredo Augusto Becker é autoritária e sanguinária somente porque foi encampada de maneira integral pelo regime militar que se instalou no Brasil em 1964 e produziu o CTN em 1966 – assim como não se deve propagar que a doutrina alemã do abuso das formas jurídicas é nazista somente porque foi “mantida” no Código Tributário alemão no regime nazista.

10. ANÁLISE DAS NORMAS DO CTN SOBRE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O mesmo espírito positivista que determinou a revogação do art.202 da Constituição de 1946 (princípio da capacidade econômica) está por detrás das normas do CTN que procuraram *dogmatizar a interpretação jurídica*⁵⁰³, disciplinando-a segundo regramentos explícitos quase sempre confusos e ambíguos.

A maioria da doutrina brasileira se manifesta criticamente contra as normas do CTN que buscaram disciplinar a interpretação e a integração

⁵⁰² SOUSA, Rubens Gomes. Normas de interpretação no Código Tributário Nacional, In: ATALIBA, Geraldo et alii., *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1975, p.373.

⁵⁰³ GRECO, Marco Aurelio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, São Paulo: Dialética, 1998, p.172

da legislação tributária⁵⁰⁴. É curioso – quiçá tragicamente curioso – que apenas cinco anos após a promulgação do CTN ninguém menos que Rubens Gomes de Sousa tenha vindo confessar publicamente que sua postura quanto às normas de interpretação contidas no CTN era “nitidamente crítica”, inclusive apontando a necessidade de sua revisão⁵⁰⁵. E o outro artífice do CTN –

Ulhôa Canto – tenha afirmado que “o grave equívoco do Código é a tomada de posição estabelecendo normas de interpretação, de um modo ou de outro”⁵⁰⁶.

- Art.107

Quanto ao art.107, importa tão somente relembrar que na redação original do Projeto de Gomes de Sousa (art.73) constava a frase “na aplicação da legislação tributária, são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação”, frase esta que restou omitida no texto aprovado em 1966.

- Art.108

No Projeto de Gomes de Sousa, percebia-se nitidamente que enquanto o art.73 (art.107 do CTN) disciplinava os “métodos ou processos de interpretação” a serem usados na “aplicação da legislação tributária”, o art.75 (art.108 do CTN) disciplinava os “métodos ou processos supletivos de interpretação” a serem utilizados na *integração* da legislação tributária.

Como na redação final do art.107 do CTN não se fez referência à questão dos métodos de interpretação da legislação tributária (afirmando-se simplesmente que “a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”), soa um tanto estranho o legislador disciplinar os métodos de integração (art.108) sem contudo disciplinar os próprios métodos de interpretação (art.107).

⁵⁰⁴ Ricardo Lobo Torres escreveu a obra que promove a crítica mais detalhada e sistematizada de tais normas do CTN - *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 4^a ed., Rio: Renovar, 2006.

⁵⁰⁵ SOUSA, Rubens Gomes. Normas de interpretação no Código Tributário Nacional, In: ATALIBA, Geraldo et alii., *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1975, p.362.

⁵⁰⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração, *Revista Forense*, n.º 267, p.30.

Baleeiro tem uma compreensão muito peculiar deste art.108⁵⁰⁷. Em primeiro lugar, supõe que neste dispositivo esteja uma hierarquia de “regras de interpretação”, quando na verdade o art.108 se refere ao problema mais específico da *integração* da legislação tributária, daí eleger como primeiro “método supletivo” (expressão do Projeto) a analogia.

Em segundo lugar, Baleeiro afirma que o art.108 “parece” alcançar somente os “agentes do Fisco”, sem contudo desenvolver essa idéia. O Projeto (art.75) se referia à “autoridade administrativa ou judiciária competente” para a aplicação da legislação tributária, enquanto que a redação final de 1966 empregou uma elipse ao se referir à “autoridade competente para aplicar a legislação tributária”. Portanto o artigo se dirige também à autoridade judicial, tendo razão Luciano Amaro ao ponderar que “não faria sentido que o Fisco estivesse adstrito a aplicar a lei de uma maneira, e o contribuinte ou o juiz devesse (ou pudesse) aplicá-la de modo diverso”⁵⁰⁸.

Baleeiro⁵⁰⁹ e também Rubens Gomes de Sousa⁵¹⁰ sustentam uma posição pouco convincente, segundo a qual a ordem indicada no artigo seria taxativa, mas a primeira frase do artigo (“na ausência de disposição expressa”) estaria a indicar que a lei (estadual, federal, municipal) poderia determinar uma ordem diferente de métodos. Parece-nos que a primeira frase do art.108 se refere à ausência de uma norma regulando especificamente o caso concreto e não à ausência de uma norma federal, estadual ou municipal que discipline os métodos de integração da lei tributária⁵¹¹. De qualquer forma, a redação do art.108 é criticável, pois a integração da legislação supõe a *ausência de norma para o caso concreto*, e não a ausência de *norma expressa*, pois a rigor o que é expresso ou implícito é o texto e não a norma que se constrói a partir do texto.

A doutrina não põe reparo em que o principal propósito do art.138 é – nas palavras de Gomes de Sousa – “afastar o recurso a métodos ou processos de hermenêutica incompatíveis com a natureza e as finalida-

⁵⁰⁷ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11.^a ed. atualizada por Mí-
sabel Abreu Derzi, Rio: Forense, 1999, p.678.

⁵⁰⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 13.^a edição, São Paulo: Saraiva,
2007, p.210

⁵⁰⁹ BALEIRO, Aliomar. *Direito...*, p.678.

⁵¹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Normas...*, p.376.

⁵¹¹ Neste sentido, Luciano Amaro – op.cit., p.211.

des próprias do direito tributário”⁵¹². Numa atitude própria do positivismo, a graduação dos incisos vai da solução mais particular (a *analogia legis*⁵¹³) para a solução mais geral (princípios gerais de direito público e eqüidade). Note-se que a graduação legal não menciona os princípios gerais de direito privado. Esses princípios gerais de direito privado são vetados pelo CTN como *métodos supletivos* para promover a *integração* da legislação tributária (art.108, *a contrario sensu*) e como métodos de interpretação (fora do contexto da integração) das normas que tratam dos efeitos tributários dos atos praticados pelos contribuintes (art.109, conforme visto a seguir).

Comentando o sentido da integração por analogia, Luciano Amaro afirma que para distingui-la da interpretação extensiva seria necessária “uma incursão pela mente do legislador (...) perquirir se o legislador ‘pensou’ ou não na hipótese, para, no primeiro caso, aplicar-se a interpretação extensiva, e, no segundo, a integração analógica”.⁵¹⁴ Essa psicologização da interpretação é não só desnecessária como contribui para desvirtuar o sentido da atividade de interpretação jurídica, que é por natureza um ato criativo que se dirige a um objeto ou a uma manifestação objetiva⁵¹⁵ e não se confunde com a interpretação conversacional⁵¹⁶.

⁵¹² MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro, 1954, pp.181-182.

⁵¹³ A *analogia legis* – a mais comum de se aplicar nos tribunais – supõe que haja uma norma específica que regule um caso diferente mas substancialmente análogo (com a mesma *ratio* ou razão regulatória) ao caso concreto posto diante do aplicador. A *analogia juris* supõe que haja várias normas regulando vários casos e que dessa regulação complexa o aplicador possa sacar um princípio geral aplicável também ao caso concreto posto diante do aplicador. Por isso a doutrina considera que o que se permite em geral é a *analogia legis*, pois a *analogia juris* seria uma “operación sumamente delicada, que exige una profunda y plena estimación de los principios y direcciones informadores de todo un sistema jurídico” y que “en general nos lleva a un decisionismo hipotético en su actuación” – CASTÁN TOBEÑAS, José. *Derecho Civil Español, Común y Foral – Tomo I, Volumen I*, 12.^a edição, Madrid: Reus, 1984, pp.568-572.

⁵¹⁴ AMARO, op.cit., p.212.

⁵¹⁵ Cfr. BETTI, Emilio. *Introdução da lei e dos atos jurídicos*, São Paulo: Martins Fontes, 2007, p.XXXIII.

⁵¹⁶ Cfr. DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*, Cambridge: Harvard University Press, 9.^a ed., 1995, p.52.

Ainda que a diferença entre interpretação extensiva e analogia não seja tanto de natureza e sim de grau, a interpretação extensiva chega a um dos resultados possíveis da interpretação de uma norma respeitando-se os limites do mínimo e do máximo sentido literal possível de seus termos em seu contexto próprio. Na interpretação extensiva, o intérprete chega à conclusão de que há norma para o caso concreto, ao passo que a analogia *legis* supõe que não há norma para o caso concreto (daí ser necessária a integração), ainda que tal ausência normativa seja contrária ao plano regulador ou à *ratio legis* da legislação existente⁵¹⁷. Portanto não cabe concluir a partir do §1.º do art.108 que também a interpretação extensiva esteja vedada no que diz respeito à “definição das hipóteses de incidência do tributo”. A idéia de que deve prevalecer a “interpretação estrita” dessas normas faz lembrar as concepções ultrapassadas do tributo como algo odioso e excepcional.

Os princípios gerais de direito tributário e de direito público naturalmente não se prestam somente a iluminar o momento da integração da legislação tributária, agindo também no momento da interpretação da própria legislação tributária.

Luciano Amaro explica muito bem que a eqüidade vedada pelo §2.º do art.108 não se refere exatamente a uma ausência de norma (lacuna) e sim a uma situação em que o aplicador da lei – diante de uma norma de incidência tributária que considera injusta ou por demais rigorosa para o caso concreto – cria uma norma de exceção que exclui do âmbito de incidência da norma aquele caso concreto. A *contrario sensu* do que determina o §2.º do art.108, esse procedimento por eqüidade é permitido no que toca à matéria punitiva (infrações e sanções tributárias).⁵¹⁸

• Art.109

A interpretação do art.109 do CTN não é fácil. Ricardo Lobo Torres afirma que o dispositivo tem duas partes conflitantes entre si, a primeira parte valorizando a forma e o direito privado, a segunda parte valorizando a substância e o direito tributário⁵¹⁹. Johnson Barbosa Nogueira afirma que o art.109 adota uma espécie de interpretação econômica consistente na autonomização do direito tributário em detrimento dos

⁵¹⁷ Cfr. LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona: Ariel, 1994, pp.360 e seguintes.

⁵¹⁸ AMARO, op.cit., pp.216-217.

⁵¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas...*, p.147.

conceitos privatísticos⁵²⁰. Já Rubens Gomes de Sousa, responsável pela paternidade intelectual do dispositivo, o interpreta de uma maneira extremamente confusa e pouco convincente⁵²¹.

A nosso ver, o art.109 se destina a delimitar o papel que os princípios gerais de direito privado têm na interpretação da lei tributária. Caso a legislação tributária faça menção a conceitos, institutos e formas de direito privado (salário, doação, hipoteca, usufruto etc.) sem criar uma conceituação própria desses institutos para fins de aplicação da norma tributária, o art.109 determina que o intérprete deve lançar mão dos princípios gerais de direito privado para verificar o alcance ou o sentido desses institutos. Se a lei tributária impõe um imposto sobre os contratos de *leasing* (sem transfigurar seu sentido oriundo do direito privado) e se num caso concreto se discute se o imposto é devido ou não exatamente porque se discute se a operação é ou não de *leasing*, o intérprete da lei tributária terá eventualmente que recorrer aos princípios gerais de direito privado implícitos na legislação do *leasing* para verificar o verdadeiro alcance do instituto, e consequentemente cobrar ou não o imposto. Isso é o que se estatui na primeira parte do art.109: “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos e formas (...).” Na redação do Projeto (art.76), ficava mais claro o sentido dessa norma: “os princípios gerais de direito privado constituem método ou processo supletivo de interpretação da legislação tributária unicamente para pesquisa da definição, conteúdo e alcance próprios dos conceitos, formas e institutos de direito privado a que faça referência aquela legislação [tributária]...”.

Já a segunda parte do art.109 determina que o intérprete não use os princípios gerais de direito privado para interpretar a própria legislação que regule os efeitos ou as consequências tributárias da prática daqueles institutos, conceitos e formas de direito privado. Luciano Amaro exemplifica muito bem essa questão, ao afirmar que os princípios (contidos

⁵²⁰ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p.54

⁵²¹ “O conteúdo real deste dispositivo é, portanto, um mecanismo para permitir ao aplicador da lei contrariar as manobras de evasão, aplicando, aliás, a norma geral de direito processual, de que o juiz, quando se convença de que as partes instauraram o processo para obter resultado diverso daquele que aparece, dará sentença por forma que obste esse resultado, ou seja, ao abuso da lei.” – SOUSA, Rubens Gomes de. *Normas...*, p.378.

por exemplo no Código de Defesa do Consumidor) que informam a relação entre o consumidor e o fornecedor não podem ser usados para interpretar normas tributárias relativas às obrigações deste consumidor (enquanto contribuinte) para com o fisco. Da mesma forma, “o empregado, hipossuficiente na relação trabalhista, não pode invocar essa condição na relação tributária cujo pólo passivo venha a ocupar”⁵²².

Em resumo: se a legislação tributária não se refere a institutos e conceitos do direito privado ou a eles se refere transformando seu sentido “para fins de aplicação da legislação tributária” (expressão muito comum na legislação tributária), não cabe cogitar sobre a aplicação do art.109. Se a legislação tributária faz menção a um instituto do direito privado sem especificar-lhe um sentido diferente, então o conceito deste instituto tal como configurado no direito privado será determinante para concluir se a lei tributária incidirá ou não, e os princípios gerais de direito privado podem ser utilizados para investigar se num caso concreto houve ou não a prática daquele instituto de direito privado. Fora disso, fora dessa investigação do alcance ou do conteúdo de um instituto do direito privado mencionado na legislação tributária, os princípios gerais de direito privado são irrelevantes em matéria tributária. Tal conclusão está em linha com o art.108 do CTN, que não prevê em seus incisos (“processos supletivos de interpretação” na expressão do art.75 do Projeto) os princípios gerais de direito privado, daí o Relatório de Gomes de Sousa ao Projeto de CTN afirmar que o art.76 do Projeto (atual art.109) “completaria” a norma do artigo 75 (atual art.108).⁵²³

Não vemos nesse art.109 a marca (que a maioria da doutrina brasileira aprendeu acriticamente a ver necessariamente como *pecha*) da interpretação econômica no sentido pejorativo da presunção absoluta de que os conceitos de direito privado mencionados pela norma tributária têm sempre um conteúdo distinto do conceito privado, ou no sentido de permitir ao intérprete a livre investigação dos fatos a fim de aplicar o mesmo tratamento tributário a situações economicamente semelhantes. Tampouco vemos neste artigo o mecanismo para “permitir ao aplicador da lei contrariar as manobras de evasão” mediante abuso do direito, como afirmou Gomes de Sousa. Não vemos como o contribuinte elusivo poderia buscar se escudar, na urdidura dos atos artificiosos e abusivos, nos “princípios gerais de direito privado”.

⁵²² AMARO, Luciano. *op.cit.*, p.219.

⁵²³ MINISTÉRIO DA FAZENDA, *op.cit.*, p.183.

• Art.110

O art.110 do CTN, ao contrário do art.109, é em geral saudado e elogiado pela doutrina e pela jurisprudência. Pouquíssimos são os autores que o criticam⁵²⁴.

Antes de mais nada, é preciso verificar o histórico da norma. No Anteprojeto de Gomes de Sousa ultimado em 1953, a regra do atual art.110 do CTN não era prevista. Gilberto de Ulhôa Canto fez oficialmente a sugestão de determinar que a possibilidade de o legislador tributário alterar conceitos de direito privado não se aplica aos conceitos, formas e institutos de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente na Constituição Federal, para a definição da competência tributária, explicando que o objetivo da mudança era assegurar estabilidade aos conceitos de direito privado empregados na Constituição ao fixar competência tributária. Não fosse assim, a discriminação constitucional de rendas tributárias poderia “sofrer toda a sorte de golpes e deformações”⁵²⁵. Ulhôa Canto advertia que⁵²⁶

houve Estados que tentaram definir, para efeito de incidência do Imposto de Transmissão Imobiliária, navio como bem imóvel (...) Houve um Estado que há alguns anos atrás tentou definir como compra e venda, para efeito do mesmo Imposto de Transmissão Imobiliária, a locação de bem imóvel, quando feita por período superior a, digamos, vinte anos. É claro que essa norma não poderia prevalecer; e é isso que o art.110 [do CTN] diz.

Pensando nesse aspecto da questão, a norma do art.110 do CTN mostra-se plenamente justificada e pode ser considerada uma verdadeira decorrência lógica da rigidez constitucional que vigora em nosso ordenamento. Daí o Ministro Pertence ter afirmado que o art.110 está implícito na discriminação constitucional de competências tributárias e por isso tem valor meramente “expletivo ou didático” (RE 116.121, Pleno, DJ 25.05.2001, Redator para o acórdão o Min. Marco Aurélio), e daí o STJ inclusive considerar que “a violação ao art.110 do CTN não pode ser analisada em sede de recurso especial, uma vez que tal dispositivo,

⁵²⁴ Dois autores, pelo que pesquisamos, empreenderam uma crítica fundamentada ao art.110 do CTN: Carlos da Rocha Guimarães (GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Direito tributário – direito fiscal, In: SANTOS, Carvalho (coord.). *Repertório Encyclopédico do Direito Brasileiro*, vol.18, Rio, pp.18-40) e Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas...*, pp.171-194).

⁵²⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA, *op.cit.*, p.428, sugestão 147.

⁵²⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração, *Revista Forense*, n.º 267, p.30.

sendo mera explicitação do princípio da supremacia da Carta Magna, possui nítida carga constitucional" (STJ, 2.ª Turma, Recurso Especial 550.099, Rel. Min. Castro Meira, DJ 1.º/02/2006). Aliás, há mais de trinta e cinco anos o Ministro Luiz Gallotti afirmava (RE 71.758, Relator o Min. Thompson Flores, DJ 29.08.73) que "se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição"⁵²⁷.

A crítica que Ricardo Lobo Torres dirige ao art. 110 do CTN é a de que o dispositivo induz a uma interpretação da Constituição que privilegia o método literal-sistemático em detrimento do método teleológico, inclusive em questões em que não está em risco a rigidez da discriminação constitucional de rendas entre os entes da federação⁵²⁸. Já Carlos da Rocha Guimarães critica o art. 110 argumentando que "como é a União quem legisla sobre direito privado, poderia ela, mudando os nomes dos institutos, alterar, a seu bel prazer, a competência privativa dos poderes locais, a qual de *privativa* só teria o nome"⁵²⁹.

A crítica de Lobo Torres, pouco lembrada e discutida na doutrina, merece ser levada em conta. A referência do texto constitucional a uma expressão próxima da utilizada no direito privado não basta para que o intérprete conclua *necessariamente* que a norma constitucional definiu a competência tributária tomando por base um instituto do direito privado. O caso da expressão "folha de salários", contida na redação original do art. 195 da Constituição, é emblemático. No julgamento ocorrido no STF (RE 166.772, DJ 16.12.94, Relator Min. Marco Aurélio), o art. 110 do CTN potencializou a argumentação literal-restritiva do art. 195 da Constituição (no sentido de que a Constituição se referia ao conceito de "salários" tal como vigora no direito do trabalho) e reprimiu a argumentação histórico-teleológica presente nos votos vencidos dos Ministros Velloso, Rezek e Galvão. Por outro lado, não concordamos com Lobo Torres em sua crítica ao decidido pelo STF no caso do conceito de faturamento alargado pela Lei 9.718/98 (RE 346.084), e

⁵²⁷ Sobre as ressalvas com que deve ser entendida essa afirmação, cfr. GODOI, Marciano Seabra de & ROLIM, João Dácio. Imposto sobre a Renda, inflação e correção monetária de balanço: os expurgos de 1989 e de 1990 e a jurisprudência do STF, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.130, 2006, pp.56-71.

⁵²⁸ TORRES, Normas..., pp.171-194.

⁵²⁹ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Direito tributário..., p.30.

remetemos o leitor à resenha específica que fizemos sobre esse julgado em outra obra⁵³⁰.

Uma maneira de evitar que o art. 110 leve a essa tendência – criticada por Lobo Torres - à *privatização ou à literalidade da interpretação constitucional-tributária* é conceber o dispositivo não como um artigo sobre a interpretação do direito tributário, e sim como um artigo voltado ao legislador ordinário (e não ao intérprete), definindo (ou confirmado) regras de competência tributária⁵³¹.

Quanto ao argumento de Carlos da Rocha Guimarães (tampouco examinado pela doutrina), o mesmo impressiona à primeira vista, mas não resiste a um maior aprofundamento. É certo que a União, tendo competência privativa para legislar sobre direito civil (art. 22, I da Constituição), poderia ser levada a alterar conceitos de direito privado de forma a alargar o alcance daqueles mencionados no art. 153 e restringir o alcance daqueles previstos nos arts. 155 e 156 da Constituição, alterando assim por via indireta a discriminação constitucional de rendas tributárias. Ocorre que essa *manobra* da União, consistente em alterar o próprio direito privado para auferir ganhos tributários, provocaria gravíssimos efeitos sobre toda a vida civil do país – daí ser muito improvável que essa manobra seja posta em prática pelo legislador federal. O que o art. 110 do CTN evita é que os entes federativos (inclusive a própria União) alarguem, *por meio de leis tributárias* e por isso com efeitos restritos a esse terreno, conceitos de direito privado previstos na Constituição para definir competências tributárias.

• Art.111

Rubens Gomes de Sousa afirmava com convicção em seu *Compêndio de Legislação Tributária* que a teoria da interpretação literal ou estrita "conduz a resultados pouco satisfatórios"⁵³², por isso "a interpretação deve ser *teleológica*, isto é, deve visar a realização das finalidades ou objetivos da lei"⁵³³.

⁵³⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2006, pp.73-81.

⁵³¹ Luciano Amaro afirma que o preceito está "mal posicionado no art. 110, inserido entre as regras de interpretação do direito tributário (...) trata-se de comando dirigido ao legislador." – AMARO, Luciano. *Direito...*, p.220.

⁵³² SOUSA, Compêndio..., p.78.

⁵³³ *Ibidem*, p.80.

Então como explicar que no Anteprojeto e no Projeto de Gomes de Sousa, bem como no texto final do CTN aprovado em 1966, se obrigue (art.111) o aplicador da lei tributária a interpretar “literalmente” a legislação tributária que dispense o cumprimento de obrigações acessórias e disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário (incluindo-se os casos de isenção)? A resposta aponta para a concepção tradicional no direito tributário da primeira metade do século XX segundo a qual o direito tributário protege o interesse arrecadatório do fisco, e as normas que negam esse interesse (concedendo por exemplo uma isenção), por serem nesse sentido excepcionais, devem ser interpretadas de maneira estrita⁵³⁴.

Por isso o Relatório sobre o Projeto do CTN de 1954 afirma que o art.77 [atual art.111], derogando a regra geral do art.73 [que definia que na interpretação do direito tributário se admitem “quaisquer métodos de interpretação jurídica”], “enumera hipóteses de interpretação literal, o que, por sua vez, se justifica em razão do caráter excepcional de tais hipóteses, em relação à regra geral do art.65.”⁵³⁵

No atual Estado Democrático de Direito, que não admite que reduzamos a missão constitucional do direito tributário a simplesmente “arrecadar dinheiro”, naturalmente se mostra equivocada a premissa teórica – que como se viu está na base do art.111 do CTN – de que as normas de isenção são excepcionais. Mas é compreensível que à época do CTN se tivessem essas reservas com relação às normas de isenção, bastando lembrar a monstruosidade (pelo menos aos olhos do tempo atual) da isenção do imposto de renda sobre os proventos de magistrados e outras categorias, isenção que ganhou autorização constitucional com a EC 1/1969 e a redação que foi dada ao art.21, IV da Carta de 1967, somente tendo sido extirpada de nosso direito com o art.150, II da Constituição de 1988⁵³⁶. Era talvez por causa dessas e outras isen-

⁵³⁴ O espanhol Lozano Serrano critica essa “teoria do interesse tutelado” e sua influência deletéria sobre a compreensão das isenções tributárias e seu papel no Estado Democrático de Direito nas suas obras *Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos*, Madrid: Tecnos, 1988 e *Consecuencias de La jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Madrid: Civitas, 1990.

⁵³⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA, op.cit., p.183.

⁵³⁶ Vide BALEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7.ª edição atualizada por Misabel Derzi, Rio: Forense, 1997, pp.363-370, em que o autor narra o esforço hercúleo dos magistrados para lograr se livrarem da incidência do imposto de renda. Vide também GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais...*, pp.38-40,

ções odiosas que o art.111 encampou a tese do caráter excepcional das isenções.

Poder-se-ia pensar que a expressão “interpretam-se literalmente” significa “interpretam-se restritivamente”, no sentido de que o intérprete deve procurar chegar a uma extensão mínima do alcance das isenções. Contudo, o Relatório do Projeto do CTN de 1954 rechaçou as sugestões de alteração do texto que que propunham se dissesse “restritivamente” em vez de “literalmente”. O Relatório afirmou que tais sugestões não foram adotadas porque “o objetivo visado é delimitar a interpretação à letra da lei, sem porém admitir a restrição, em eventual prejuízo do contribuinte, das concessões nela previstas.”⁵³⁷

É interessante que as autoridades fiscais e mesmo o Poder Judiciário geralmente utilizam o art.111 do CTN nesse sentido de interpretação restritiva⁵³⁸, o que é expressamente rechaçado por Gomes de Sousa. Por outro lado, a argumentação do autor é contraditória, pois quanto às normas excepcionais, já que não são regidas por qualquer princípio, valor ou idéia racional, o normal seria interpretá-las de maneira restritiva (*odiosa sunt restringenda*). O critério “literal” pregado por Gomes de Sousa pode levar a uma interpretação extensiva no sentido de abranger um conjunto de fatos mais amplo que o conjunto que seria abrangido se utilizássemos o critério contextual (a isenção sobre a venda de flores alcançaria, numa interpretação literal, as caras alcachofras vendidas no setor alimentício. Por outro lado, a idéia de Gomes de Sousa, encartada no art.111, é hermeneuticamente equivocada, pois não existe somente um sentido *literal*, e para decidir-se por um deles é sempre necessário usar os outros critérios hermenêuticos.

Por tudo isso, Gilberto de Ulhôa Canto, artífice do texto final aprovado em 1966, confessa que o art.111 foi “um dos pontos em que mais se errou na elaboração do CTN”, e admite a transformação valorativa por que passaram as normas de isenção⁵³⁹:

em que se comentam acórdãos em que o art.111 do CTN foi usado exatamente para negar a membros do Ministério Público a extensão da isenção do imposto de renda outorgada pelo sombrio Decreto-lei 2.019/83 aos magistrados.

⁵³⁷ MINISTÉRIO DA FAZENDA, op.cit., p.184.

⁵³⁸ Vide REsp 464.419, STJ, 1.ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJ 2.06.2003.

⁵³⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração, *Revista Forense*, n.º 267, p.30.

Trata-se de um resquício do tempo em que a isenção era dada para favorecer pessoas, simplesmente porque o soberano podia dispor da vida e do patrimônio dos seus vassalos. Hoje não é mais assim. A isenção só é dada em consideração a importantes, relevantes interesses coletivos, de sorte que ela deve ser interpretada da mesma maneira que qualquer lei, teleologicamente, sistematicamente, literalmente.

A única maneira de *salvar* o art.111 é interpretá-lo no sentido da vedação de integrações analógicas das normas de isenção. Da mesma forma que a norma que estabelece o fato gerador e o sujeito passivo de um tributo não pode sofrer aplicação por analogia (art.108, §1.º do CTN), tampouco pode ser estendida ou ampliada, por argumentos analógicos, a norma de isenção. Neste sentido são as ponderações de Monteiro de Barros-Geraldo Ataliba⁵⁴⁰ e Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁴¹, bem como a tendência de alguns acórdãos sobre o tema (vide os bem fundamentados acórdãos na Apelação 422.111, 1.º TAC/SP, 1. Câmara, Rel. Juiz Elliot Akel, j.07.05.90 e no REsp 98.809, STJ, 2.ª Turma, Rel. Ministro Ari Pargendler, DJ 10.08.98).

- Art.112

Ao contrário dos arts. 109 a 111, o art.112 do CTN não apresenta maiores dificuldades interpretativas, constituindo a projeção do princípio *in dubio pro reo* no campo do direito tributário sancionador.

Vale lembrar, contudo, que o dispositivo não se aplica à interpretação das normas que tratam dos elementos da obrigação tributária (fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo) e sim à interpretação das normas que tratam de infrações e sanções tributárias. Em uma frase, não se trata do *in dubio contra fiscum* e sim do *in dubio pro reo*. Ives Gandra parece refutar essa distinção quando afirma que o legislador brasileiro “faz opções claras sobre dever ser o direito fiscal interpretado da forma mais favorável ao sujeito mais fraco da relação tributária”.⁵⁴² Tal afirmação só faria sentido se ainda vivêssemos sob o paradigma protoliberal do caráter odioso do tributo.

⁵⁴⁰ BARROS, José Eduardo Monteiro de. *Interpretação econômica em direito tributário*, In: ATALIBA, Geraldo et alii. *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1975, p.187.

⁵⁴¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional*, São Paulo: Atlas, 2007, pp.209-210.

⁵⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*, 2.ª ed., São Paulo: LTr, 1998, p.208.

CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO E COMPETÊNCIA

TRIBUTÁRIA: O SIGNIFICADO DE “EMPRESA”

NO §5º DO ARTIGO 212 DA CF/88

Marco Aurélio Greco⁵⁴³

SUMÁRIO: 1.- INTRODUÇÃO; 2.- SENTIDO E ALCANCE DO TERMO “EMPRESAS” NO §5º DO ARTIGO 212 DA CF/88; 2.1.- CONTEXTO CONSTITUCIONAL QUE CERCA O TERMO “EMPRESAS” UTILIZADO NO §5º DO ARTIGO 212 DA CF/88; 2.2.- A PREMISSE EM QUE SE APÓIA O ARTIGO 110 DO CTN; 2.3.- CONTEXTO IMEDIATO: A SEÇÃO “DA EDUCAÇÃO” E A DIRETRIZ DO ENSINO FUNDAMENTAL PÚBLICO E GRATUITO; 2.4.- CONTEXTO MEDIATO: SIGNIFICADO DO VOCÁBULO “EMPRESA” EM OUTROS DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS; 3.- SENTIDO DO VOCÁBULO “EMPRESA” NO “DIREITO PRIVADO”; 3.1.- “EMPRESA” NA CLT; 3.2.- “EMPRESA” NA LEI DAS S/A; 3.3.- “EMPRESA” NO CÓDIGO CIVIL; 3.3.1.- DETERMINAÇÃO DO MOMENTO TEMPORAL A QUE SE REFERE O ARTIGO 110 DO CTN; 3.3.2.- “EMPRESA” NO CÓDIGO CIVIL DE 1916; 3.3.3.- “EMPRESA” NO CÓDIGO CIVIL DE 2002; 4.- CONCLUSÃO.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal é das mais analíticas em matéria tributária. Em vários de seus dispositivos são utilizadas palavras que, em determinados âmbitos do Direito Positivo (para não dizer “ramos”), possuem um significado preciso. Ao interpretar a Constituição, um dos desafios a enfrentar consiste em determinar o sentido e o alcance dos termos constitucionais especialmente quando a palavra usada também o é no Direito Positivo infraconstitucional.

Determinar o sentido e o alcance de um preceito que regula matéria tributária é crucial, pois disto decorrerá a determinação da aplicabilidade, ou não, de determinado dispositivo a certas pessoas ou objetos.

Um exemplo interessante encontra-se no §5º do artigo 212 da CF/88 que, ao dispor sobre a contribuição ao “salário-educação” prevê ser ele

⁵⁴³ Advogado – Doutor em Direito.