

RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR

A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Luís Eduardo Schoueri

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2019

RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR

A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração “Direito Econômico, Financeiro e Tributário”, sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2019

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Galendi Júnior, Ricardo André.

A consideração econômica no Direito Tributário / Ricardo André Galendi Júnior; Orientador Professor Titular Luís Eduardo Schoueri - São Paulo, 2019.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito - Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2019.

1. Direito Tributário 2. Teoria Geral. 3. Interpretação 4. Consideração Econômica

Nome: Ricardo André Galendi Júnior

Título: A consideração econômica no Direito Tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração “Direito Econômico, Financeiro e Tributário”, sob orientação do Professor Titular Dr. LUÍS EDUARDO SCHOUERI.

Aprovado em: ___ / ___ / ___

BANCA EXAMINADORA

Professor Titular Luís Eduardo Schoueri Instituição: FDUSP
(Orientador)

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Professor: _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Professor: _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Professor: _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

À Julia e aos nossos avós.

AGRADECIMENTOS

A presente monografia foi escrita, em sua maior parte, ao longo do ano letivo de 2018/2019, durante estadia de pesquisa no Instituto de Direito Tributário (*Institut für Steuerrecht*), da Universidade de Colônia. É, contudo, apenas parcela de uma gratificante empreitada de três anos no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Direito da FDUSP, de modo que devo agradecer a pessoas com quem tive contato durante este período e que contribuíram, direta ou indiretamente, para que sua redação fosse possível.

Ao meu orientador, Professor Titular Luís Eduardo Schoueri, por ter me influenciado de maneira tão positiva nos últimos anos. Dentre tantas coisas que poderiam ser mencionadas, agradeço o contagiante e sincero interesse científico e o rigor de sua dedicada orientação.

À Professora Johanna Hey, diretora do Instituto de Direito Tributário da Universidade de Colônia, por ter me acolhido no Instituto e assegurado todas as condições para que a pesquisa transcorresse da melhor maneira possível. Aos colegas do Instituto, pelo convívio, e pelo auxílio sempre pronto nas tantas questões, acadêmicas e pessoais, que surgiram ao longo da estadia.

Aos membros da banca de qualificação, que tiveram importância decisiva nos rumos do trabalho. Na pessoa do Professor Associado José Maria Arruda de Andrade, estendo meu agradecimento aos meus Professores na FDUSP, a que devo minha formação acadêmica. Na pessoa do Professor Fernando Aurélio Zilveti, agradeço também ao IBDT, instituição fundamental ao cultivo de meu interesse pelo direito tributário.

Ao Eduardo Madeira e à Consultoria Tributária do Escritório. Em especial, ao Mateus Calicchio Barbosa, por ser referência ilibada e segura, na profissão e na vida; ao Guilherme Galdino, por ter me ensinado tantas coisas e me aconselhado em tantas ocasiões; ao Pedro Schoueri, pela motivação em novos projetos; à Luciane Trevisan, pelo convívio que tanta falta fez no último ano.

Aos amigos que o direito tributário me deu, os quais foram importantes, cada qual à sua maneira, em diversos momentos ao longo dos últimos três anos. Em especial, agradeço a Stéphanie Samaha, Pedro Bini, Renato A. Tonelli Jr., Alexandre Evaristo Pinto, Daniel e Eduardo de Paiva Gomes. Ao Sidnei Rocha Mathias, meu amigo inseparável.

À minha família, pela compreensão e pelo apoio incondicionais. Em especial, ao meu pai e à minha mãe, porque, pelo exemplo, sempre me ensinaram o valor do trabalho, da humildade, e da persecução dos próprios ideais. À minha irmã, porque tem tantas virtudes que me faltam. À minha esposa Julia, com quem realizo tantos sonhos, e à sua família, que sempre me acolheu.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *A consideração econômica no Direito Tributário*, Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2019.

RESUMO

O presente trabalho identifica sentidos possíveis da “consideração econômica” no direito tributário, a partir de uma perspectiva comparada entre Alemanha e Brasil. Realiza-se uma comparação funcionalista, recorrendo-se ao que existe de comum entre a teoria jurídica alemã e a brasileira para se elaborar, no primeiro capítulo, um instrumental teórico capaz de explicar semelhanças e diferenças no recurso à consideração econômica em ambos os sistemas. De posse do instrumental teórico do primeiro capítulo, o segundo capítulo cuida da identificação dos sentidos da expressão “consideração econômica” no direito tributário alemão. Após o relato histórico acerca das origens da doutrina, investiga-se a importância da consideração econômica na interpretação das regras de competência tributária, na interpretação da lei tributária e na integração da norma tributária, em diversas correntes existentes sobre os temas específicos. O terceiro capítulo dedica-se à identificação dos sentidos da expressão “consideração econômica” no direito tributário brasileiro, investigando-se a recepção de teorias estrangeiras no Brasil e, em seguida, tal qual no capítulo sobre o direito alemão, o emprego da consideração econômica na interpretação das regras de competência tributária, a interpretação da lei tributária e, finalmente, a integração da norma tributária no direito brasileiro. Tanto o segundo quanto o terceiro capítulo pretendem expor as teorias existentes a respeito das questões analisadas. Em vez de se buscar o que há de comum entre os autores, busca-se identificar quais são os dissensos e expor as questões decisivas. O trabalho conclui pela prevalência de teorias que admitem o recurso à consideração econômica na Alemanha e pela existência de correntes minoritárias que assim entendem, no direito brasileiro, expondo-se peculiaridades relativas às regras de competência, à interpretação da lei tributária e à integração da norma tributária em cada um dos sistemas.

PALAVRAS-CHAVE:

1. Direito Tributário 2. Teoria Geral. 3. Interpretação 4. Consideração Econômica

ABSTRACT

The present dissertation identifies possible meanings of the “economic consideration” (“*wirtschaftliche Betrachtungsweise*”) in tax law, by means of a comparison between the German and the Brazilian systems. The first chapter is aimed at building a theoretical framework on legal interpretation, searching for common grounds of the German and the Brazilian legal theory, in order to allow for a functional comparison between both systems, which is undertaken in the subsequent chapters. In the second chapter, the meanings of the economic consideration in German tax law are addressed. The chapter deals separately with the historical origins of the doctrine, the interpretation of the rules of attribution of jurisdiction, the interpretation of tax law, and the integration of tax norms, considering the multitude of theories on each topic. In the third chapter, the meanings of the economic consideration in Brazilian tax law are addressed. The chapter deals separately with the reception of foreign theories in Brazil, the interpretation of the rules of attribution of jurisdiction, the interpretation of tax law, and the integration of tax norms, also considering the multitude of theories on each topic. Both the second and the third chapters are intended to present the existing theories on each topic in both systems. Instead of aiming for common grounds, the chapters are intended to stress the differences between the existing theories. The dissertation concludes that theories which resort to the economic consideration are prevalent in German tax law and there are some theories in Brazil which resort to the economic consideration. Specificities of the interpretation of the rules of attribution of jurisdiction, the interpretation of tax law, and the integration of tax norms in each system are also addressed.

KEY WORDS:

1. Tax Law 2. General Theory. 3. Interpretation 4. Economic consideration

SIGLAS E ABREVIACÕES

- AO – *Abgabenordnung* (Código Tributário Alemão de 1977)
- Abs. – *Absatz* (parágrafo)
- ASA – *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* (periódico)
- BFH – *Bundesfinanzhof* (Tribunal de Finanças da Federação)
- BGB - *Bürgerliches Gesetzbuch* (Código Civil Alemão)
- BVerfG – *Bundesverfassungsgericht* (Tribunal Constitucional Alemão)
- CC – Código Civil Brasileiro de 2002
- CF – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
- CRETAD – Comissão de Reforma Tributária e Administrativa
- CTN – Código Tributário Nacional
- DDL – Distribuição Disfarçada de Lucros
- DRU – Desvinculação de Receitas da União
- DStR – *Deutsches Steuerrecht* (periódico)
- EC – Emenda Constitucional
- ErbStG - *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Lei do Imposto sobre heranças e doações)
- ESTG – *Einkommensteuergesetz* (Lei do Imposto de Renda [das pessoas físicas])
- FDUSP – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
- FPE – Fundo de Participação dos Estados
- FPM – Fundo de Participação dos Municípios
- GG – *Grundgesetz* (Lei Fundamental Alemã de 1949)
- GmbHR – *Die GmbH-Rundschau* (periódico)
- GrEStG – *Grunderwerbsteuergesetz* (Lei do imposto sobre a aquisição de bens imóveis)
- HGB – *Handelsgesetzbuch* (Código Comercial Alemão)
- ICM – Imposto sobre circulação de mercadorias
- ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
- IRPF – Imposto de renda das pessoas físicas
- ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza
- ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
- IVA – Imposto sobre o Valor Agregado
- JZ – *Juristenzeitung* (periódico)
- KStG – *Körperschaftsteuergesetz* (Lei de imposto de renda das pessoas jurídicas)

Min. – Ministro
RAO 1919 – *Reichsabgabenordnung* (Código Tributário Alemão de 1919)
RE – Recurso Extraordinário
Rel. – Relator
REsp – Recurso Especial
RDA – Revista de Direito Administrativo (periódico)
RDAF – *Revue de Droit Fiscal* (periódico)
RDP – Revista de Direito Público (periódico)
RDTA – Revista Direito Tributário Atual (periódico)
RFDT – Revista Fórum de Direito Tributário (periódico)
RFH – *Reichsfinanzhof* (Tribunal de Finanças do Império)
Rn. – *Randnummer* (número de margem)
Rp. – Representação
RT – Revista dos Tribunais (editora)
StAnpG – *Steueranpassungsgesetz* (Lei de Adaptação Tributária de 1934)
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
StR – *Steuer Revue* (periódico)
StuW – *Steuer und Wirtschaft* (periódico)
USt – *Umsatzsteuer* (Imposto sobre o volume de negócios)
VVDStRL – *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*
(periódico)
ZAKDR – *Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht* (periódico)
ZBJV – *Zeitschrift des bernischen Juristenvereins* (periódico)
ZJS - *Zeitschrift für das Juristische Studium* (periódico)

*“... a grande verdade é que o homem, e somente o homem,
é quem decide se determinado fato produz, ou não, consequências jurídicas.”*
(Brandão Machado)¹

¹ “Prefácio”, In: FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*, Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	6
RESUMO	7
ABSTRACT	8
SIGLAS E ABREVIACÕES	9

INTRODUÇÃO

1. OBJETO	17
2. JUSTIFICATIVA	18
3. MÉTODO	23
3.1. MÉTODO FUNCIONALISTA	24
3.2. JUSTIFICATIVA DOS SISTEMAS ELEITOS PARA A COMPARAÇÃO	26
3.3. LIMITAÇÕES E VOCAÇÕES DO MÉTODO ELEITO	27
4. PLANO	29

CAPÍTULO I REFERENCIAL TEÓRICO PARA A COMPARAÇÃO

1. INTRODUÇÃO	32
2. DISTINÇÕES PRELIMINARES	33
2.1. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO	33
2.2. FONTES DE INDETERMINAÇÃO: VAGUEZA E AMBIGUIDADE	34
2.3. INTERPRETAÇÃO COGNITIVA E INTERPRETAÇÃO DECISÓRIA.....	36
2.4. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO	37
2.5. A QUALIFICAÇÃO DOS FATOS JURÍDICOS	38
3. A DISTINÇÃO ENTRE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO	40
3.1. POR QUE SE DISTINGUE A INTERPRETAÇÃO DA INTEGRAÇÃO?	41
3.2. O SENTIDO POSSÍVEL DAS PALAVRAS	42
3.1. AS ALTERNATIVAS NA METODOLOGIA JURÍDICA.....	43
3.2. AS LIMITAÇÕES DO SENTIDO POSSÍVEL DAS PALAVRAS	45
3.3. DOIS EXEMPLOS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF	46
4. TEORIAS DA INTERPRETAÇÃO	49
4.1. O DESAFIO KELSENIANO	50
4.2. HIERARQUIZAÇÃO DE MÉTODOS E ORDEM DE PREFERÊNCIA ENTRE ARGUMENTOS	51
4.3. A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA METODOLOGIA JURÍDICA.....	52
4.4. PROBLEMAS DO DESCOMPROMETIMENTO METODOLÓGICO	54
5. CLASSIFICAÇÃO DOS ARGUMENTOS	56
5.1. O ARGUMENTO SEMÂNTICO	57
5.1.1. <i>Alguns exemplos de regras semânticas</i>	58
5.1.2. <i>Argumentos semânticos estáticos e dinâmicos</i>	61
5.2. O ARGUMENTO SISTEMÁTICO	62

5.3.	O ARGUMENTO HISTÓRICO	64
5.4.	O ARGUMENTO GENÉTICO	64
5.4.1.	<i>Os trabalhos preparatórios como fonte direta</i>	66
5.4.2.	<i>A “intenção reconstruída” como fonte indireta</i>	67
5.5.	O ARGUMENTO TELEOLÓGICO	68
5.5.1.	<i>A determinação da finalidade</i>	71
5.5.1.1.	Finalidades imanentes	73
5.5.1.2.	Finalidades sistemáticas	74
5.5.2.	<i>Classificação das finalidades no direito tributário</i>	76
5.5.3.	<i>Um esclarecimento terminológico</i>	78
6.	INTEGRAÇÃO	82
6.1.	CLASSIFICAÇÃO DAS LACUNAS	83
6.2.	MÉTODOS DE INTEGRAÇÃO	84
7.	PLANO DO TRABALHO	85

CAPÍTULO II

A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO ALEMÃO

1.	INTRODUÇÃO	86
2.	ORIGENS HISTÓRICAS DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA	89
2.1.	INTRODUÇÃO	89
2.2.	A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NA REPÚBLICA DE WEIMAR	90
2.2.1.	<i>A Reforma de 1919 e a doutrina de Enno Becker</i>	90
2.2.2.	<i>A consideração econômica na obra de Hensel</i>	93
2.2.3.	<i>A consideração econômica na jurisprudência do RFH</i>	95
2.2.3.1.	A qualificação dos fatos jurídico-tributários	96
2.2.3.2.	A “consideração tipificante”	97
2.3.	A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA NO REGIME NAZISTA	100
2.4.	SÍNTESE E CONTRASTE COM O REFERENCIAL TEÓRICO	103
3.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E REGRAS DE COMPETÊNCIA	104
3.1.	A CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E O PRINCÍPIO DO ESTADO FISCAL	104
3.2.	ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO SISTEMA ALEMÃO	106
3.3.	A CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E OS IMPOSTOS	108
3.4.	O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE IMPOSTO	109
3.5.	O ART. 106 GG E SUA INTERPRETAÇÃO	110
3.5.1.	<i>A teoria da vinculação máxima do Legislador tributário</i>	112
3.5.2.	<i>As teorias conceituais</i>	113
3.5.2.1.	A teoria do núcleo essencial dos impostos	114
3.5.2.2.	A teoria da justificação dos impostos	116
3.5.2.3.	Síntese	118
3.5.3.	<i>A teoria dos tipos</i>	118
3.5.4.	<i>A adoção da teoria dos tipos pelo BVerfG</i>	122
3.5.4.1.	O caso do imposto comercial	124
3.5.4.2.	O caso dos eco-impostos	127
3.5.4.3.	O caso do imposto sobre combustível nuclear	129
3.5.4.4.	Síntese	130
3.5.5.	<i>A teoria da inexistência de vinculação</i>	131
3.6.	SÍNTESE E CONTRASTE COM O REFERENCIAL TEÓRICO	134
4.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO	135
4.1.	INTRODUÇÃO	135
4.2.	A IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DE NORMAS FISCAIS	138

4.2.1.	<i>A interpretação teleológica como impossibilidade metodológica</i>	140
4.2.2.	<i>As “dúvidas interpretativas”</i>	142
4.2.3.	<i>A consideração econômica como analogia</i>	143
4.3.	INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E A RESTRIÇÃO A FINALIDADES IMANENTES	144
4.3.1.	<i>A interação entre igualdade e legalidade</i>	145
4.3.2.	<i>A qualificação do fato jurídico-tributário</i>	147
4.3.3.	<i>A interpretação da hipótese tributária</i>	148
4.3.4.	<i>Exemplos de interpretação teleológica</i>	150
4.3.4.1.	Deliberação assemblear e pretensão ao dividendo	150
4.3.4.2.	Conceito tributário de “patrimônio empresarial”	152
4.3.4.3.	Conceito tributário de “custos de aquisição”	154
4.4.	SÍNTESE PARCIAL E CONTRASTE COM O REFERENCIAL TEÓRICO	156
4.5.	INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E O RECURSO A FINALIDADES SISTEMÁTICAS	156
4.5.1.	<i>A igualdade e a vinculação a um sistema teleológico-material</i>	159
4.5.2.	<i>A centralidade da capacidade contributiva como medida valorativa</i>	162
4.5.3.	<i>A consideração econômica e o sistema interno do direito tributário</i>	163
4.5.4.	<i>A consideração econômica e a jurisprudência do BVerfG</i>	167
4.5.4.1.	O retorno à consideração econômica	167
4.5.4.2.	A afirmação da teleologia própria do direito tributário	169
4.5.5.	<i>A consideração econômica e alguns exemplos na jurisprudência do BFH</i>	172
4.5.5.1.	O conceito de “doação gratuita”	173
4.5.5.2.	Os conceitos de modificação direta e indireta no quadro social	174
4.6.	SÍNTESE E CONTRASTE COM O REFERENCIAL TEÓRICO	176
5.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTEGRAÇÃO	179
5.1.	PRELIMINARMENTE: A VEDAÇÃO À ANALOGIA GRAVOSA	181
5.2.	A (IM)PRESCINDIBILIDADE DO § 42 AO	183
5.2.1.	<i>A teoria interna</i>	184
5.2.2.	<i>A teoria externa</i>	186
5.3.	A DOGMÁTICA DO § 42 AO	187
5.3.1.	<i>Ênfases e implicações teóricas</i>	189
5.3.1.1.	A ênfase no abuso de formas	189
5.3.1.2.	A ênfase na fraude à lei tributária	190
5.3.1.3.	Síntese e crítica	192
5.3.2.	<i>O antecedente da norma</i>	193
5.3.2.1.	O elemento objetivo	193
5.3.2.2.	O elemento subjetivo	195
5.3.3.	<i>O conseqüente da norma</i>	196
5.4.	SÍNTESE E CONTRASTE COM O REFERENCIAL TEÓRICO	198
6.	CONCLUSÕES PRELIMINARES	199

CAPÍTULO III

A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.	INTRODUÇÃO	201
2.	A RECEPÇÃO DOUTRINÁRIA DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA	201
2.1.	AS TESES AUTONOMISTAS NO DIREITO BRASILEIRO	202
2.1.1.	<i>Interpretação e integração</i>	203
2.1.2.	<i>A recepção da consideração econômica</i>	205
2.1.3.	<i>A conjugação com teorias causalistas da obrigação tributária</i>	206
2.1.4.	<i>A influência suíça na obra de Amílcar de Araújo Falcão</i>	208
2.1.5.	<i>A influência das doutrinas autonomistas sobre os projetos do CTN</i>	212
2.1.5.1.	As regras de interpretação no Anteprojeto do CTN	212
2.1.5.2.	As regras de interpretação no Projeto do CTN	216

2.1.5.3.	Síntese e Crítica	220
2.2.	O PRIMADO DO DIREITO CIVIL NO DIREITO BRASILEIRO	221
2.3.	A TESE DE RUY BARBOSA NOGUEIRA	223
2.4.	SÍNTESE E COMPARAÇÃO	225
3.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E REGRAS DE COMPETÊNCIA	226
3.1.	A DISCRIMINAÇÃO DE COMPETÊNCIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1946	228
3.2.	A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18/65	230
3.3.	A RELEVÂNCIA DO CTN	233
3.4.	A CONSTITUIÇÃO DE 1967 E A EC Nº 1/69	235
3.5.	REGRAS DE COMPETÊNCIA E DISSENSOS DOUTRINÁRIOS	236
3.5.1.	ISSQN	237
3.5.1.1.	O conceito econômico de serviços	237
3.5.1.2.	O conceito civilista de locação de serviços	239
3.5.1.3.	A jurisprudência do STF	242
3.5.1.4.	Síntese e crítica	244
3.5.2.	ICM	244
3.5.2.1.	A teoria da circulação econômica	245
3.5.2.2.	A teoria da circulação jurídica	250
3.5.2.3.	A jurisprudência do STF	252
3.5.2.4.	Síntese e crítica	259
3.6.	A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	260
3.6.1.	A manutenção do Sistema Tributário Nacional	260
3.6.2.	As Contribuições Sociais e o “Sistema Tributário Paralelo”	262
3.6.3.	Correntes doutrinárias sobre a discriminação de competências	264
3.6.3.1.	A hermenêutica estática da competência tributária	266
3.6.3.2.	A hermenêutica dinâmica da competência tributária	268
3.6.4.	A discriminação de competências e a jurisprudência do STF	270
3.6.4.1.	ISSQN	270
3.6.4.2.	ICMS	279
3.7.	SÍNTESE E COMPARAÇÃO	283
4.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO	287
4.1.	AS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO NO CTN	288
4.1.1.	O art. 109	288
4.1.2.	O art. 110	290
4.1.3.	O art. 118	291
4.1.4.	Síntese	292
4.2.	TEORIAS CONTEMPORÂNEAS	292
4.2.1.	O direito tributário como direito de sobreposição	295
4.2.2.	A interpretação teleológica e a restrição a finalidades iminentes	297
4.2.3.	A interpretação teleológica e o recurso a finalidades sistemáticas	302
4.3.	A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NA QUALIFICAÇÃO JURÍDICA	304
4.4.	A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA	306
4.4.1.	A “interpretação econômica” na qualificação jurídica	307
4.4.2.	O conceito de estabelecimento comercial e a consideração econômica	311
4.4.3.	O conceito de insumo e a consideração econômica	315
4.5.	SÍNTESE E COMPARAÇÃO	319
5.	CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTEGRAÇÃO	322
5.1.	A VEDAÇÃO À ANALOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	323
5.2.	A CLÁUSULA GERAL DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO	324
5.2.1.	Histórico legislativo	324
5.2.2.	Teorias a respeito da cláusula geral do art. 116, parágrafo único	325
5.2.2.1.	Inexistência e/ou ineficácia da cláusula geral antiabuso	326
5.2.2.2.	Existência e eficácia da cláusula geral antiabuso	328
5.3.	SÍNTESE E COMPARAÇÃO	330

CONCLUSÕES

1. AS ORIGENS HISTÓRICAS DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA.....	333
2. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E REGRAS DE COMPETÊNCIA.....	334
3. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO	335
4. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTEGRAÇÃO	337
BIBLIOGRAFIA	339

INTRODUÇÃO

1. OBJETO

A pergunta que orienta o presente trabalho, apesar de complexa, pode ser formulada de maneira singela: o que é a consideração econômica na teoria geral do direito tributário? Pretende-se identificar o estado da arte sobre tema delimitado, oferecendo-se perspectiva crítica das teorias existentes. A identificação do estado da arte será levada a cabo em estudo de direito comparado, que contrastará os sistemas alemão e brasileiro e analisará criticamente as diversas correntes doutrinárias existentes sobre a matéria, bem como os desdobramentos práticos que o tema engendra nos tribunais, tanto na Alemanha, quanto no Brasil.

Encontram-se, na doutrina alemã contemporânea, diversas expressões, sempre se referindo a fenômenos assemelhados: interpretação econômica (“*wirtschaftliche Auslegung*”)², interpretação econômico-teleológica (“*wirtschaftlich-teleologische Auslegung*”)³, consideração jurídico-tributária (“*steuerjuristische Betrachtungsweise*”)⁴, consideração tributária (“*steuerrechtliche Betrachtungsweise*”)⁵, consideração especificamente tributária (“*spezifisch steuerrechtliche Betrachtungsweise*”)⁶; consideração funcional (“*funktionale Betrachtungsweise*”)⁷. Em tais casos, não apresentam as diferenças terminológicas qualquer capacidade ou mesmo pretensão de esclarecimento. Em geral, nota-se que os autores lançam mão de terminologias distintas como recurso meramente retórico para enfatizar o descolamento em relação a teorias mais antigas. A manutenção da expressão “*wirtschaftliche Betrachtungsweise*” é prevalente, de modo que se preservará a expressão “consideração econômica”, sua tradução mais imediata, nesta dissertação.

² Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1629; SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 13.

³ Cf. LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018, pp. 191.

⁴ Cf. KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 24.

⁵ Cf. KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 20. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001, p. 207.

⁶ Cf. ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1999, p. 308.

⁷ Cf. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001, p. 207.

No presente trabalho, as expressões “interpretação econômica”⁸, “consideração econômica”⁹, “critério econômico”¹⁰, “interpretação pela consideração econômica”¹¹ ou ainda “consideração do critério econômico”¹² são tratadas como sinônimas, porque são invariavelmente utilizadas, na doutrina brasileira, para se traduzir a expressão “*wirtschaftliche Betrachtungsweise*” ou seus equivalentes no direito alemão. Embora exista mais de um sentido em que a “consideração econômica” pode ser compreendida, como será evidenciado ao longo do presente trabalho, tal distinção não é expressa pela utilização de expressões distintas na doutrina e na jurisprudência brasileiras.

Em suma, existe mais de um sentido em que a consideração econômica pode ser entendida. Tais sentidos, contudo, não são designados por expressões distintas, sendo necessário esclarecê-los a partir do instrumental teórico que será explicitado no primeiro capítulo. Tal é o objeto da presente monografia. Para fins do presente trabalho, importa, tão somente, trazer precisão conceitual sobre a consideração econômica na teoria geral do direito tributário. Quer-se situar a consideração econômica na hermenêutica jurídica em suas diversas acepções e separá-la de figuras afins (*e.g.* a fraude à lei tributária e o abuso de formas). Mais precisamente, a presente monografia cuidará dos sentidos da consideração econômica na interpretação de regras de competência, na interpretação da lei tributária e na integração da norma tributária.

2. JUSTIFICATIVA

A consideração econômica é tema recorrente em estudos nos sistemas alemão, suíço e austríaco, nos quais seria despidendo escrever-se uma monografia meramente sob o intento de se definir a consideração econômica a partir de categorias da teoria geral do direito, em virtude

⁸ Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e Integração da Norma Tributária, *Revista da EMERJ*, v. 13, n° 52, 2010, p. 134.

⁹ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1974, p. 70; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 756; LEHNER, Moris. “Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143-154.

¹⁰ Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. *A capacidade contributiva: uma condição de cidadania*, Dissertação de Mestrado, FDUSP, 2002, pp. 212-218; BEISSE, Heinrich. “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã.” In: MACHADO, Brandão (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, 1984, pp. 1-39.

¹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e Integração da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 389.

¹² STF, RE n° 651.703/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016, p. 23.

de sua aplicação corriqueira pelos tribunais. Enquanto tema de teoria geral do direito tributário, a consideração econômica é, nestes sistemas, encontrada em trabalhos que podem ser classificados em dois grandes grupos.

De um lado, têm-se tratados, teses e artigos que buscam desenvolver ou aprimorar uma teoria da interpretação. Nestes trabalhos, busca-se justificar externamente a teoria da interpretação sustentada, à luz de princípios constitucionais e outros elementos do ordenamento jurídico. Aqui, enquadram-se, por exemplo: obras clássicas, tratados e livros de referência, que oferecem teorias sobre o sistema tributário dos respectivos países e são trabalhos de uma vida ou mesmo de gerações¹³; teses de livre-docência, que se situam na vanguarda da ciência jurídica e pressupõem longos anos de maturação¹⁴; e algumas teses de doutorado de maior fôlego¹⁵. Também se enquadram aqui os inúmeros artigos destinados a discutir aspectos bastante pontuais de tais teorias¹⁶, ou mesmo releituras dos grandes autores acerca dos rumos tomados pela doutrina e pela jurisprudência¹⁷.

De outro lado, encontram-se artigos e trabalhos monográficos que pressupõem uma teoria da interpretação e buscam aplicá-la a problemas concretos. Nestes trabalhos, encontra-se uma exposição mais ou menos breve sobre o que é a consideração econômica, nos termos de uma teoria da interpretação pressuposta, seguida de uma proposta de aplicação da teoria reproduzida a um determinado caso concreto ou grupo de casos considerados problemáticos. O objeto de tais trabalhos não é, propriamente, a discussão da consideração econômica no âmbito da teoria geral do direito tributário, mas sim a solução de um caso ou grupo de casos que se mostram problemáticos¹⁸. Em tais contribuições, a consideração econômica aparece em etapa propedêutica necessária à completude de um trabalho científico consistente. Embora as discussões sobre consideração econômica contidas em tais trabalhos sejam bastante profícuas, não se atêm os autores, em geral, ao problema da justificação externa da teoria, tampouco a questões mais profundas relacionadas a sua consistência dogmática, porquanto podem, nos

¹³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018; BLUMENSTEIN, Ernst; LOCHER, Peter. *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7ª ed., Zúrique: Schulthess, 2016.

¹⁴ Cf., dentre muitos outros, VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts*, 2. Ed., Bern: Haupt, 1988; ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1999; WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007.

¹⁵ Cf. CORNU, Laurence. *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique: les limites imposées par les principes généraux du droit*, Zúrique: Schulthess, 2014; Cf. SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016.

¹⁶ Cf., e.g., HÖHN, Ernst. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, StR, n. 18, 1963, pp. 387-405; HÖHN, Ernst. Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, ASA, n. 46, vol. 4, 1977, pp. 145-165.

¹⁷ Cf., e.g., LOCHER, Peter. Abschied von der "Steuerumgehung", ASA, vol. 87, n. 4, 2018, pp. 159-178.

¹⁸ EULAU, Per-Eric. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht*, Berlin: Shaker, 2017; LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018.

respectivos sistemas, simplesmente pressupor algum grau de consenso, bem como recorrer a uma jurisprudência com razoável grau de consistência para fundamentar suas premissas.

O presente trabalho é uma dissertação de mestrado, de modo que se encontram, autor e obra, distantes dos requisitos necessários à apresentação de um trabalho da primeira espécie. Não se pretende oferecer uma teoria da interpretação. Este estudo tampouco poderá ser enquadrado no segundo grupo, pois não se elegerá um tributo e um grupo de normas cuja interpretação se mostra problemática, nem se proporrá uma solução a partir de uma teoria da interpretação pré-concebida.

O objeto da presente monografia, que consiste na determinação dos sentidos possíveis da consideração econômica a partir de categorias da teoria geral do direito, somente se justifica localmente, enquanto obra escrita em virtude dos debates travados no Brasil.

A consideração econômica no direito tributário brasileiro desenvolveu-se de maneira peculiar e os exatos contornos acerca do que a expressão “consideração econômica” efetivamente designa são ainda muito controversos, de modo que a própria viabilidade de um trabalho monográfico da segunda espécie pode ser questionada. No Brasil, até mesmo a juridicidade da consideração econômica é invariavelmente negada. A consideração econômica já foi descrita como um “exemplo de carência de atitude mental jurídica”, sendo responsável pela “demolição da juridicidade do Direito Tributário”¹⁹. Já se afirmou que a interpretação econômica do fato seria algo que somente existiria para os economistas²⁰. Finalmente, já se pretendeu associar a consideração econômica ao nazismo²¹. Tais assertivas, não raro repetidas por outros autores contemporâneos, evidenciam o estigma em torno da matéria e, de certa forma, até desmotivam a compreensão do instituto jurídico e seu estudo científico.

Em suma, os exatos contornos acerca do que a consideração econômica significa são tão controversos no Brasil que um trabalho da segunda espécie demandaria um capítulo propedêutico demasiado extenso, sob pena de ser incapaz de esclarecer todos os desencontros promovidos pela doutrina brasileira sobre o tema. Afinal, são necessárias algumas páginas para se esclarecer que a consideração econômica não implica, necessariamente, analogia. Igualmente custoso é esclarecer que a consideração econômica não diz respeito a um debate sobre

¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Marcial Pons/Noeses, 2006.

²⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102, 2007, pp. 441-456 (455).

²¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*, 2ª ed., São Paulo: Lejus, 2004. pp. 139-143; CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e evasão*, São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p. 14; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 46. Cf., também, BRITO, Edvaldo. *Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 70.

“microeconomia” ou sobre “macroeconomia”, tampouco demanda filiação a uma escola “keynesiana” ou “ortodoxa” ou mesmo a formação em economia por parte do aplicador. O que importa é que tais “debates” não encontram par nos sistemas alemão, austríaco ou suíço, o que permite aos trabalhos escritos sob a égide daqueles ordenamentos pressupor um consenso mínimo a respeito de certos elementos. Tal sorte de consenso não se obteve no Brasil.

No entanto, não se pode avançar em relação ao refinamento do debate doutrinário no direito brasileiro sem superar tal indefinição. Essas questões precisam ser, também aqui, esclarecidas, para que se possa contribuir, efetivamente, com o desenvolvimento da doutrina e da jurisprudência brasileiras a respeito da interpretação da lei tributária. Os contornos assumidos pelo debate no Brasil impõem a conclusão de que, muitas vezes, a expressão “consideração econômica” é empregada para designar fenômenos distintos²². É comum que partam os autores de concepções distintas a respeito do que se entende por consideração econômica, o que viola regras básicas de racionalidade discursiva e impede qualquer discussão profícua.

Em que pese toda a controvérsia e a completa falta de clareza a respeito do que a consideração econômica efetivamente designa, esta tem sido invocada pelos tribunais superiores, de modo que a monografia justifica-se, também, por sua relevância prática. A “interpretação econômica” foi abertamente invocada em julgados do STJ²³ e, mais recentemente, do STF²⁴. Apesar da repulsa de parte da doutrina ao tema, fato é que a consideração econômica tem sido aplicada pelos tribunais superiores e é digna, portanto, de ser sistematizada em estudo científico.

A monografia também se justifica em função de seu enfoque. Apesar da relevância prática do tema, este é costumeiramente abordado apenas lateralmente em artigos e obras de referência sobre teoria geral do direito tributário, sendo rara sua abordagem em trabalhos

²² Veja-se, por exemplo, que uma das principais monografias sobre o tema no Brasil propõe nada menos que oito sentidos possíveis para a consideração econômica, não se estabelecendo qualquer sistematização da polissemia. Cf. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 19-23.

²³ Os casos serão estudados no Cap. III. Cf. STJ, REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 07.06.2005, DJ 29.08.2005; REsp 700.338/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 19.05.2005, DJ 13.06.2005; REsp 675.274/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 07.04.2005, DJ 02.05.2005; REsp 661.481/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 02.12.2004, DJ 28.02.2005; REsp 643.797/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 05.10.2004, DJ 16.11.2004; REsp 610.893/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 01.06.2004, DJ 28.06.2004; REsp 602.303/SC, Rel. Min. José Delgado, Rel. p/ Acórdão Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 10.02.2004, DJ 25.09.2006. STJ, REsp 1.255.433/SE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, j. 23.05.2012; STJ, REsp 326.491, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, j. 06.06.2002; STJ, REsp 431.347, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 23.10.2002; STJ, REsp 895.878, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, j. 08.08.2007.

²⁴ STF, RE nº 651.703/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016. O caso será detalhadamente estudado no Cap. III.

monográficos especificamente dedicados ao tema²⁵. Ademais, a consideração econômica é usualmente lembrada em debates sobre “planejamento tributário” ou “elisão fiscal”, raramente se abordando o tema em situações ordinárias de interpretação e aplicação da lei tributária²⁶. Tais abordagens reforçam a aura de excepcionalidade que paira sobre a matéria no direito brasileiro, em que pese os exemplos práticos de aplicação da consideração econômica pelo STJ e pelo STF – assim como boa parte dos casos estudados à luz do direito alemão²⁷ – nada tenham de excepcionais. Além disso, os escritos sobre consideração econômica no Brasil são marcados pela ausência de exemplos práticos de seu emprego na interpretação e na aplicação da lei tributária. A presente monografia preocupa-se com os desdobramentos práticos do quanto se enuncia e oferece diversos exemplos do emprego da consideração econômica no direito alemão e no direito brasileiro.

Outro diferencial do presente trabalho em relação à literatura brasileira sobre o tema é expor o assunto a partir de categorias tradicionais da teoria geral do direito, apartando-o de considerações valorativas a respeito de como a interpretação jurídica deve ser. Também esta opção metodológica deve ser esclarecida.

Ao se deparar com o enfrentamento doutrinário do tema há de se concluir, inevitavelmente, que a possibilidade de aplicação da consideração econômica e os termos em que esta pode ser aplicada variam conforme a percepção que se tem do próprio ordenamento jurídico – e isso não é uma exclusividade do ordenamento brasileiro²⁸. Especificamente no caso brasileiro, o pensamento de cada autor sobre a discriminação de competências, sobre o papel da lei complementar e mesmo sobre elementos axiológicos intrínsecos ao sistema afeta a formulação de teorias sobre a interpretação e a integração da lei tributária e, por conseguinte, a relevância e a possibilidade de recurso à consideração econômica.

A presente monografia acaba por evidenciar a correlação entre a aceitação/rejeição da consideração econômica e as teorias sobre os grandes temas relativos ao sistema

²⁵ Tem-se notícia de três trabalhos monográficos sobre o tema, datados de 1982, 2006 e 2010, respectivamente. Cf. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982; FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A Interpretação Econômica do Direito Tributário*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2010.

²⁶ Naturalmente, têm-se importantes exceções. Cf., e.g., POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: tipicidade econômica e fracionamento de contratos, *RDTA*, vol. 39, 2018, pp. 456-486; GODOI, Marciano Seabra; SALIBA, Luciana Ferreira Goulart. “O direito tributário interpretado pelo STJ – análise dos argumentos que fundamentam a exigência das contribuições ao SESC e ao SENAC das empresas prestadoras de serviços”, *In: Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI*, São Paulo, 2009, pp. 7607-7628.

²⁷ Cf., principalmente, os itens Cap. II, itens 4.3 e 4.5, *infra*.

²⁸ Veja-se, nesse sentido, o dissenso de Schön em relação à doutrina alemã majoritária (Cap. II, itens 4.3 e 4.5, *infra*.)

(constitucional) tributário. No entanto, o trabalho não pretende oferecer respostas a tal tipo de contenda doutrinária, em que pese examine criticamente as principais teorias existentes sobre a interpretação das regras de competência, a interpretação da lei tributária e a integração da norma tributária. Em vez de obter consenso, mais importante para esta dissertação é esclarecer e sistematizar os dissensos.

O presente trabalho, portanto, apesar de discutir tema de teoria geral do direito e de se utilizar do direito comparado como método, somente se justifica ao se ter em mente a comunidade jurídica brasileira. Trata-se de tema dotado de relevância prática, e em relação ao qual não se encontra na doutrina nacional abordagem semelhante à proposta nesta dissertação.

3. MÉTODO

A presente monografia é um trabalho de direito comparado. Comparar significa observar e explicar semelhanças e diferenças²⁹. Embora esta formulação seja simples, sua execução no direito comparado é complexa, em virtude da natureza da comparação, que implica diversas fases distintas, as quais nem sempre decorrem logicamente uma da outra³⁰. A comparação demanda que se façam escolhas. É necessário eleger quais sistemas jurídicos serão comparados e quais elementos serão selecionados para a comparação. Tais escolhas variam conforme o objetivo da comparação e o interesse científico que nela se possui³¹.

Mössner afirma que muitas teses e artigos que pretendem “comparar” problemas enfrentados em mais de um sistema não são dignos de serem qualificados como verdadeira contribuição ao direito comparado. Apesar de tais publicações serem muitas vezes úteis para fins de informar aqueles que pretendem adquirir um conhecimento básico sobre o direito de outro sistema, tais trabalhos carecem dos requisitos para serem qualificados como comparações em seu sentido científico³². Fato é, contudo, que existem diversas formas de se conduzir uma pesquisa em direito comparado³³. Na virada do século XXI, a busca de um método correto

²⁹ Cf. SCHLESINGER, Rudolf Berthold. The Past and Future of Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 43, 1995, p. 477.

³⁰ Cf. HUSA, Jaakko. “Research Designs of Comparative Law—Methodology or Heuristics?” In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. (eds.), *The Method and Culture of Comparative Law*, Oxford: Hart Publishing, 2014, p. 54.

³¹ Cf. HUSA, Jaakko. “Research Designs of Comparative Law—Methodology or Heuristics?” In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. (eds.), *The Method and Culture of Comparative Law*, Oxford: Hart Publishing, 2014, p. 55.

³² Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred. “Why and how to compare tax law”, In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco, *Introduction to comparative tax law*, Torino: Rubbettino Editore, 2008, p. 15.

³³ HAAGE, Jaap. “Comparative Law as Method and the Method of Comparative Law”, In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. (eds.), *The Method and Culture of Comparative Law*, Oxford: Hart Publishing, 2014, p. 52.

passou a ser largamente rejeitada, dando lugar a um pluralismo de métodos³⁴. Não existe uma resposta padrão sobre a forma como se realiza um trabalho de direito comparado, mas sim distintos métodos que podem ser empregados³⁵. Daí a preocupação em se descrever, aqui, o método utilizado.

3.1. Método funcionalista

A presente dissertação adota metodologia funcionalista de comparação. A ideia subjacente ao funcionalismo em direito comparado é que os diversos sistemas jurídicos oferecem respostas a problemas jurídicos semelhantes³⁶. Desse modo, a metodologia sugere que se busque na própria função desempenhada pelo instituto um ponto de referência neutro, apto a permitir a análise comparada entre os sistemas. Importante para a metodologia, portanto, é que o ponto de partida seja comum entre os sistemas³⁷. A metodologia eleita se mostra adequada ao objeto do trabalho por dois motivos.

Em primeiro lugar, porque seria problemático definir-se a consideração econômica no Brasil em comparação ao que esta significa na Alemanha. Para que assim se procedesse, ou se haveria de tomar a abordagem alemã como um *gold-standard*, verificando-se se a aplicação no Brasil apresenta “desvios” em relação ao quanto se pratica alhures, ou se haveria de buscar a “essência” da consideração econômica. No primeiro caso, a análise seria despicienda, porquanto não parece existir qualquer razão para que se propugne qualquer forma de convergência entre os sistemas e qualquer proposta de convergência deveria ser de alguma forma fundamentada. No segundo caso, ter-se-ia um problema epistemológico claro ao se procurar definir a “essência” do instituto no direito alemão e se tentar identificar a correspondência de tal “essência” no direito brasileiro.

Em segundo lugar, a necessidade de formulação de um *tertium comparationis* decorre justamente do fato de que a terminologia utilizada em cada ordenamento é inexoravelmente por

³⁴ Cf. PALMER, Vernon Valentine. From Lerotholi to Lando: Some Examples of Comparative Law Methodology, *American Journal of Comparative Law*, vol. 53, 2005, p. 261.

³⁵ Cf. ORÜCÜ, Esin. “Methodology of Comparative Law” In: SMITS, Jan (ed.), *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*, Cheltenham: Edward Elgar, 2006, p. 446.

³⁶ HUSA, Jaakko. Functional Method of Comparative Law – Much Ado about Nothing?, *European Property Law Journal*, vol. 2, n. 4, 2013, p. 10.

³⁷ Cf. VALCKE, Catherine. “Reflections on comparative law methodology – getting inside contract law”, ”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 33.

ele enviesada³⁸. As “etiquetas” que se colocam sobre determinados institutos jurídicos não são uniformizadas entre os países, de modo que é possível que uma mesma expressão se refira a realidades distintas³⁹. Por mais que a doutrina alemã tenha de alguma forma influenciado a doutrina brasileira em relação à consideração econômica, não se pode simplesmente presumir a identidade de significados entre os dois sistemas. A referência à consideração econômica no direito alemão carrega consigo determinadas premissas que podem não ser óbvias a um jurista brasileiro, mas que o referencial teórico comum na teoria do direito é capaz de esclarecer.

A referência a um terceiro elemento é, portanto, fundamental ao trabalho. A comparação funcional deve tomar por ponto de partida não o instituto jurídico que se pretende estudar, mas sim o problema a que ele se refere⁴⁰. O *tertium comparationis* não pode ser, portanto, a solução jurídica dada a um problema, mas deve ser o próprio problema. O problema jurídico com o qual a consideração econômica lida é a interpretação jurídica (em sentido amplo), de modo que a consideração econômica será estudada a partir de sua conexão funcional com categorias da hermenêutica jurídica.

Desse modo, não se tomará o sistema alemão como modelo a ser seguido, nem se buscará a “essência” da consideração econômica. Em vez disso, a consideração econômica será definida mediante referência ao instrumental teórico da teoria geral do direito, ou seja, a partir de outros elementos com os quais a consideração econômica guarda conexão funcional. O primeiro capítulo da presente monografia contém definições a respeito de categorias da hermenêutica jurídica e foi desenvolvido de forma a se obter um vocabulário comum, apto a descrever a consideração econômica tal qual aplicada na Alemanha e tal qual aplicada no Brasil.

A consideração econômica será, portanto, definida a partir de sua correlação funcional com categorias apresentadas no primeiro capítulo. Assim, não importa ao presente trabalho encontrar um elemento intrínseco à consideração econômica, mas sim evidenciar sua correlação funcional com rudimentos de hermenêutica jurídica, particularmente o argumento sistemático-teleológico.

³⁸ Cf. LEMMENS, Koen. “Comparative law as an act of modesty: a pragmatic and realistic approach to comparative legal scholarship”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 319.

³⁹ Cf. VALCKE, Catherine. “Reflections on comparative law methodology – getting inside contract law”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 31.

⁴⁰ Cf. ADAMS, Maurice; GRIFFITHS, John. “Against ‘comparative method’: explaining similarities and differences”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 286.

3.2. Justificativa dos sistemas eleitos para a comparação

O presente trabalho lança mão de uma comparação bilateral, entre Brasil e Alemanha e tal escolha precisa ser justificada. Apesar de a consideração econômica ter se desenvolvido, de maneira quase concomitante, também na Áustria⁴¹ e na Suíça⁴², uma comparação multilateral seria demasiado complexa, em virtude das muitas diferenças entre os ordenamentos, de modo que se procedeu à restrição do escopo. A Alemanha foi escolhida, essencialmente, por três motivos.

Em primeiro lugar, em virtude da notória influência daquele sistema sobre a doutrina e o ordenamento jurídico brasileiros, a qual já foi enfatizada em outras obras⁴³. É bem verdade que, em matéria de consideração econômica, há referências no Brasil também a autores austríacos⁴⁴ e suíços⁴⁵. Ainda que algumas menções pontuais possam ser feitas a estes autores ao longo do trabalho, na medida em que isso seja relevante para a compreensão da recepção da consideração econômica no sistema brasileiro, uma análise mais detalhada destes outros sistemas encontra-se fora do escopo do trabalho.

Em segundo lugar, porque o sistema alemão, assim como o sistema brasileiro, é um sistema federal, observando-se, na própria Lei Fundamental, normas especiais sobre a instituição de impostos pelos entes federados⁴⁶. Tais características, além de não encontrarem par entre os sistemas jurídicos europeus⁴⁷, mostram-se particularmente úteis ao estudo do pretense emprego da consideração econômica na interpretação das regras de competência da Constituição Federal⁴⁸.

⁴¹ GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Wien: Anton Orac, 1972.

⁴² Cf. VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts: unter besonderer Berücksichtigung der Aktienübertragung auf Holdinggesellschaften*, 2. Ed., Bern: Haupt, 1988; BLUMENSTEIN, Ernst. “Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht”, In: BURCKHARDT, Walther (org.), *Festgabe für Eugen Huber*, Bern: F. Wyss, 1919, p. 217.

⁴³ Cf., e.g., ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012. Cf., para um estudo detalhado das influências da doutrina alemã sobre a brasileira, TEODOROVICZ, Jeferson. A experiência tributária alemã e a repercussão germânica na ciência do direito tributário brasileiro, *RDTA*, v. 38, 2017, pp. 225-254.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, pp. 750-766.

⁴⁵ A obra de Blumenstein é amplamente referida por Amílcar de Araújo Falcão e também por Brandão Machado. Na década de 1980, Brandão Machado traduziu ao português também um artigo de Ernst Höhn. HÖHN, Ernst. “Evasão do Imposto e Tributação segundo os Princípios do Estado de Direito”, In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 282-301.

⁴⁶ Cf. Cap. II, item 3, *infra*.

⁴⁷ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. II, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2003, pp. 1134-35.

⁴⁸ Cf. Cap. III, item 3, *infra*.

Em terceiro lugar, em virtude de a distinção entre interpretação e integração ser posta em termos metodologicamente equivalentes no Brasil e na Alemanha, enquanto na Suíça e na Áustria a discussão pode adquirir outros contornos⁴⁹. A Suíça jamais teve uma cláusula geral antiabuso escrita e isso não representou qualquer empecilho a que a jurisprudência procedesse, na esteira da doutrina de Ernst Blumenstein⁵⁰, à integração da norma tributária⁵¹. Da mesma forma, na Áustria, berço da chamada “teoria interna”⁵², procedia-se à integração da norma tributária mesmo sem referência a uma cláusula geral. Nesse sentido, seriam necessárias muitas ressalvas e esclarecimentos para tornar os problemas comparáveis, o que tornaria excessivamente tortuosa a elaboração do primeiro capítulo, em que se buscam os elementos necessários à formulação de um *tertium comparationis*. Em que pese as conclusões a respeito da integração da norma tributária sejam distintas no Brasil e na Alemanha, a discussão pode ser apresentada em termos comparáveis, a partir do instrumental teórico do primeiro capítulo.

3.3. Limitações e vocações do método eleito

É necessário, ademais, reconhecer as limitações e as vocações do método eleito. Iniciemos pelas limitações. Existe a ideia mais ou menos intuitiva, porém equivocada, de que um estudo de direito comparado somente será um empreendimento legítimo se resultar em propostas de reforma ou interpretação do sistema doméstico⁵³. Tal tipo de proposta valorativa não é inerente à metodologia do direito comparado. Em verdade, autores que realizam comparações a partir de um marco teórico funcionalista frequentemente hesitam em realizar análises de caráter normativo⁵⁴. Nesse sentido, a comparação funcionalista não possui,

⁴⁹ Essa questão será devidamente esclarecida no Cap. III, item 2.1.4, *infra*.

⁵⁰ Para uma análise contemporânea da doutrina de Blumenstein, cf., *e.g.*, LOCHER, Peter. Abschied von der “Steuerumgehung”, ASA, vol. 87, n. 4, 2018, pp. 159-178.

⁵¹ A doutrina suíça tradicionalmente entende que os limites da interpretação não se encontram no sentido possível das palavras, mas sim na teleologia da lei, ampliando, portanto, os poderes do intérprete e chamando de interpretação aquilo que nos sistemas brasileiro e alemão seria considerado integração. Cf. LOCHER, Peter. Abschied von der “Steuerumgehung”, ASA, vol. 87, n. 4, 2018, pp. 159-178; BEHNISCH, Urs; OPEL, Andrea. Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, ZBJV, vol. 145, 2009, pp. 503-581; VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts*, 2ª Ed., Bern: Haupt, 1988, p. 34.

⁵² Sobre a teoria interna na doutrina austríaca, cf. GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Wien: Anton Orac, 1972; SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016. Cf., também, item Cap. II, item 5.2.1, *infra*.

⁵³ Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991, p. 1.

⁵⁴ Cf. MICHAELS, Ralf. “The Functional Method of Comparative Law”, in: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2008, pp. 373-376.

propriamente, vocação doutrinária⁵⁵. Enquanto a metodologia opera de maneira muito satisfatória para que se coloquem em perspectiva e, eventualmente, critiquem-se teorias e doutrinas, o método, desacompanhado de outros que o auxiliem, dificilmente contribui para que se formulem doutrinas.

Com efeito, o método funcionalista não se volta à crítica do conteúdo material do direito, o que guarda íntima relação com a inaptidão do método à análise de caráter valorativo. Como não se pode dizer, a partir do método, que um sistema é melhor que outro, a identificação de soluções distintas no exterior não demonstra deficiências no sistema doméstico. A comparação funcionalista pode abrir os olhos para soluções distintas, mas não pode, sozinha, estabelecer se aquelas soluções são melhores ou não⁵⁶.

Michaels argumenta que, em verdade, o método funcionalista ofereceria argumentos contundentes para que se mantenham diferenças, em vez de se promover unificação⁵⁷. No entanto, existe um sentido em que o direito comparado contribui para a uniformização do direito – e aqui já se inicia a exposição das vocações do método funcionalista. Muitas vezes, estudos de direito comparado acabam por demonstrar que alegadas diferenças entre os sistemas jurídicos são, na verdade, meramente aparentes⁵⁸. Veja-se, contudo, que, nesse aspecto, não se produzem propostas para que se uniformize o direito, mas meramente se reconhece que a semelhança é preexistente. Não se trata de propor novas leis, mas sim de reconhecer semelhanças nas leis já existentes⁵⁹. Nesse sentido, especificamente em relação a esta monografia, a metodologia apresenta o potencial de desvelar alegadas especificidades do sistema brasileiro que, conforme se verá, não são inerentes ao sistema, mas sim fruto de produção doutrinária.

O estudo também pretende se beneficiar do distanciamento propiciado pelo método funcionalista. Uma premissa problemática que se costuma apresentar em trabalhos de direito comparado é a de que, em um dado sistema, em um determinado momento, uma regra

⁵⁵ Cf. MICHAELS, Ralf. “The Functional Method of Comparative Law”, in: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2008, pp. 377.

⁵⁶ Cf. MICHAELS, Ralf. “The Functional Method of Comparative Law”, in: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2008, pp. 377-378.

⁵⁷ Cf. MICHAELS, Ralf. “The Functional Method of Comparative Law”, in: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2008, pp. 377.

⁵⁸ Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991, p. 3.

⁵⁹ Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991, p. 3.

constitucional ou legal seria interpretada uniformemente pela doutrina e pela jurisprudência. Essa premissa, não raramente, é adotada em relação ao próprio sistema de origem do pesquisador. Invariavelmente, no curso do trabalho, depara-se o pesquisador com complicações, incoerências e incompatibilidades teóricas e as soluciona, a partir de um raciocínio eminentemente dogmático-hermenêutico. A solução obtida é então tratada como o conteúdo do objeto estudado. Em outras palavras, a partir da hermenêutica jurídica, as contradições doutrinárias e jurisprudenciais são eliminadas⁶⁰, adotando-se uma perspectiva do sistema (em tudo controversa) como o objeto da comparação. Nesse sentido, o pesquisador faz afirmações sobre o conteúdo de uma dada norma, adotando-se um ponto de partida doutrinário e transmitindo uma aparência de unidade que normalmente não existe⁶¹.

A presente monografia não procederá dessa forma. O processo de solução de conflitos doutrinários mediante a argumentação de caráter dogmático-hermenêutico não garante que no sistema exista apenas um entendimento sobre o tema, mas apenas mascara dissensos. Os dissensos são, precisamente, o que a monografia pretender sistematizar, de modo que omiti-los ou “solucioná-los” seria inconsistente com os objetivos do trabalho. Muitas interpretações são possíveis e a lógica, por si só, não demonstrará qual delas é a verdadeira, tampouco evidenciará que as outras são falsas. O conhecimento de um sistema jurídico pressupõe a compreensão de fatores que podem afetar a solução de casos em um futuro próximo, tais quais as influências (doutrinárias) a que o intérprete autêntico se submete. Nesse sentido é que eventuais contradições e incoerências não serão propriamente eliminadas no curso do presente trabalho, mas sim criticamente expostas e, na medida do possível, sistematizadas. Esta abordagem encontra-se em linha com o objeto último da monografia, que é a identificação dos sentidos possíveis da consideração econômica na doutrina tributária e não, propriamente, a formulação de uma tese sustentando uma dada teoria da interpretação ou a defesa de uma dada tese já existente.

4. PLANO

A presente monografia encontra-se dividida, portanto, em três capítulos, concebidos a partir da metodologia que se expôs.

⁶⁰ Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991, p. 22.

⁶¹ Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991, pp. 21-22.

No primeiro capítulo, de caráter propedêutico, serão apresentados os elementos necessários à comparação que se levará a cabo no curso do trabalho. Definem-se conceitos como interpretação, integração, aplicação e qualificação, bem como se adota como ponto de partida a classificação dos argumentos em argumentos semânticos, sistemáticos, históricos, genéticos e teleológicos. Este instrumental é necessário para que se defina, afinal, a que se referem a doutrina e a jurisprudência quando invocam o recurso à “consideração econômica” e constituirá, para todos os efeitos, o *tertium comparationis* utilizado ao longo do trabalho.

O primeiro capítulo é fundamental à monografia, na medida em que ele oferece uma referência para que se proceda à comparação: é a partir do ponto de vista do primeiro capítulo que se definem semelhanças e diferenças entre os sistemas alemão e brasileiro. Ao se sustentar, por exemplo, que “consideração econômica é interpretação teleológica” corre-se o risco de se substituir uma indefinição por outra, de modo que o primeiro capítulo se faz necessário para que se esclareçam os contornos possíveis de uma tal afirmação. Na medida do possível, pretende-se recorrer ao que existe de comum entre a teoria jurídica alemã e a brasileira na formulação de tais premissas, elaborando-se um glossário capaz de explicar tanto os argumentos presentes no direito alemão quanto aqueles do direito brasileiro. O capítulo busca, portanto, uma perspectiva conciliadora, recorrendo ao que existe de “bem comum” na metodologia jurídica e evitando assertivas mais controversas das teorias da interpretação, tal qual a hierarquização de argumentos. Obviamente, uma tal proposta não elimina completamente a necessidade de escolhas metodológicas, as quais são devidamente expostas e justificadas no curso do capítulo. De posse de tais elementos, torna-se possível a investigação os sentidos da consideração econômica.

O segundo capítulo cuida da identificação dos sentidos da expressão “consideração econômica” no direito tributário alemão. Após o relato histórico acerca das origens da doutrina, investiga-se a importância da consideração econômica na interpretação das regras de competência tributária, na interpretação da lei tributária e na integração da norma tributária, em diversas correntes existentes sobre os temas específicos.

O terceiro capítulo dedica-se à identificação dos sentidos da expressão “consideração econômica” no direito tributário brasileiro. Mantém-se o paralelismo com o segundo capítulo, com uma pequena diferença. Em vez de se iniciar o estudo com as origens históricas da consideração econômica, discute-se a recepção do instituto no Brasil. Em seguida, investiga-se, tal qual no capítulo sobre o direito alemão, a interpretação das regras de competência

tributária, a interpretação da lei tributária e, finalmente, a integração da norma tributária no direito brasileiro.

Tanto o segundo quanto o terceiro capítulo pretendem expor as teorias existentes a respeito das questões analisadas. Nesse sentido, no lugar da posição conciliadora inerente ao primeiro capítulo, opta-se por expor de maneira mais detalhada cada uma das teorias e evidenciar as diferenças existentes entre elas. Em vez de se buscar o que há de comum entre os autores, busca-se identificar quais são os dissensos e expor as questões decisivas. Nestes dois capítulos, adota-se como técnica de exposição a apresentação de duas ou mais teorias contrapostas, analisando-se, em seguida a postura jurisprudencial em relação a tais teorias.

Finalmente, a parte comparativa é apresentada diretamente a título de conclusão. Embora alguns trabalhos em direito comparado incluam um capítulo dedicado tão somente à parte comparativa entre os sistemas, outros fazem considerações mais detalhadas a respeito da comparação ao longo do trabalho e reservam a conclusão a uma síntese dos elementos identificados⁶². Esta segunda alternativa será a utilizada na presente monografia.

⁶² Cf., e.g., WALDHOFF, Christian. *Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland-Schweiz*, Munique: Verlag Beck, 1997.

PRIMEIRO CAPÍTULO

REFERENCIAL TEÓRICO PARA A COMPARAÇÃO

1. INTRODUÇÃO

O presente capítulo possui finalidade propedêutica. Longe de pretender propor soluções a problemas que há décadas assolam a metodologia jurídica, quer-se, primordialmente, esclarecer o sentido das expressões que serão utilizadas ao longo do trabalho. A metodologia escolhida exige, ademais, que se adotem e justifiquem alguns pontos de partida e se os contrastem com outras alternativas possíveis.

Todo texto deve ser interpretado⁶³. Conforme afirma Ferraz Jr., constitui “um postulado universal da ciência jurídica a tese de que não há norma sem interpretação, ou seja, toda norma, pelo simples fato de ser posta, é passível de interpretação”⁶⁴. Remanesce utópico o ideal iluminista de que o texto da lei deveria ser claro a ponto de evitar qualquer conflito sobre a sua interpretação⁶⁵. A própria noção de interpretação pressupõe a pluralidade de sentidos possíveis⁶⁶, não se podendo sustentar que os textos jurídicos somente demandariam interpretação nos casos em que se apresentassem como “obscuros” ou “incertos”. Todo texto é não apenas passível, como carente de interpretação⁶⁷. Esta carência não decorre de um suposto defeito da lei, mas sim da própria natureza da linguagem. O brocardo “*in claris cessat interpretatio*” - já se afirmava na década de 1950 - “não encontra mais guarida nos espíritos atualizados, porque interpretam-se mesmo as leis mais claras e perfeitas”⁶⁸.

A interpretação, contudo, é um fenômeno complexo, que pode ser examinado sob diversas perspectivas, de modo que qualquer classificação a ela relacionada envolve algum grau de simplificação⁶⁹. Trata-se de uma mistura insolúvel entre teoria e prática, declaração e criação, produção e reprodução, objetividade e subjetividade⁷⁰.

⁶³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 747; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Gramma, 2016, pp. 236-237.

⁶⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.1.3.

⁶⁵ Cf. KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 13.

⁶⁶ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 214.

⁶⁷ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 205.

⁶⁸ Cf. MATOS, Francisco de Sousa. A interpretação da lei tributária e a analogia, *RDA*, v. 21, 1950, pp. 14-23.

⁶⁹ Cf. ÁVILA, Humberto, *Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*, *RDTA*, vol. 29, 2013, p. 184.

⁷⁰ Cf. RADBRUCH, Gustav. *Rechtsphilosophie*, 2ª ed., Heidelberg: C. F. Müller, 2011, § 15, p 108.

No item 2, distinguem-se interpretação, integração, aplicação e qualificação, esclarecendo-se o sentido em que tais termos serão empregados ao longo do trabalho. Particularmente importante a esta monografia é a distinção entre interpretação e integração, cuja fronteira se encontra, segundo a premissa aqui sustentada, no sentido possível das palavras, o qual será analisado com mais vagar no item 3.

Feitas estas distinções preliminares, evidencia-se, no item 4, em consonância com a metodologia proposta para o trabalho, de que forma o estudo das teorias da interpretação no direito tributário será realizado, afastando-se, para fins do capítulo propedêutico, qualquer forma de hierarquização ou ordem de preferência entre argumentos. Tal opção metodológica demanda alguns esclarecimentos, os quais serão devidamente pontuados.

No item 5, que é o ponto principal do presente capítulo, será exposta uma classificação dos argumentos em semânticos, sistemáticos, históricos, genéticos e teleológicos, a qual servirá de referência aos demais capítulos. Finalmente, o item 6 trata da integração, classificando-se as lacunas e expondo-se brevemente os métodos para sua colmatação.

A jurisprudência, no presente estudo, é relevante na medida em que ela permita exemplificar a aplicação das teorias da interpretação analisadas e evidenciar contradições e inconsistências a respeito de fundamentos teóricos de caráter geral. O trabalho não cuida, contudo, da relevância da jurisprudência no caso de uma questão determinada já ter sido anteriormente decidida pelo mesmo tribunal ou por um tribunal superior, nem de questões mais específicas relacionadas à argumentação a partir de precedentes, as quais são, contudo, essenciais à progressiva determinação dos termos empregados pela lei.

2. DISTINÇÕES PRELIMINARES

2.1. Interpretação e integração

A dogmática hermenêutica lida com a “determinação do sentido das normas, o correto entendimento do significado dos seus textos e intenções, tendo em vista a decidibilidade de conflitos”⁷¹. Na dogmática hermenêutica, toda interpretação (em sentido amplo) é ou interpretação (em sentido estrito) ou integração⁷². A interpretação (em sentido estrito)

⁷¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.1.

⁷² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 756; FALCÃO, Amílcar de Araújo, *Interpretação e Integração da Lei Tributária*, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, 1955, p. 25; BEISSE, Heinrich, “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente

corresponde à determinação do sentido jurídico do texto nos limites do sentido possível das palavras⁷³. O importante é que a interpretação “não pode conduzir a um resultado que não seja mais compatível com o texto legal”⁷⁴. Para além do sentido possível das palavras, não se fala mais em interpretação, mas sim em integração⁷⁵.

Toda interpretação possui um objeto. No caso da interpretação jurídica, este objeto geralmente é um texto jurídico. Muita confusão advém da ausência de delimitação em relação ao que se está, de fato, interpretando⁷⁶. O objeto da interpretação é o texto da lei enquanto suporte de seu sentido. Mediante a interpretação, reproduz-se em palavras o sentido da lei, i.e., torna-se mais claro e preciso o seu sentido⁷⁷. Interpretar não implica apenas compreender, mas também ser capaz de reproduzir em palavras o que se compreendeu. O intérprete, ao identificar o sentido da norma não cria um sinônimo para o símbolo normativo, mas sim uma paráfrase⁷⁸: reformula-se o texto, substituindo-o por uma alternativa mais persuasiva, mais conveniente, promovendo-se efetivo controle de conotação e denotação. Interpretações são, portanto, asserções a respeito do sentido dos termos empregados pela lei⁷⁹.

2.2. Fontes de indeterminação: vagueza e ambiguidade

A postura do intérprete não é puramente passiva na interpretação. O texto somente diz algo àquele que tem algum conhecimento sobre a matéria a respeito da qual ele versa. Somente quem faz as perguntas certas obtém alguma resposta. A interpretação da lei pressupõe conhecimentos a respeito da linguagem da lei e de seu contexto normativo⁸⁰.

Textos jurídicos são, na expressão de Larenz, “problematizáveis”, porquanto se utilizam de palavras que comportam um espectro de significados (“*Bedeutungsspielraum*”)⁸¹. Assim, o

Jurisprudência Alemã”, In: MACHADO, Brandão (coord.), *Direito Tributário: Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, p. 21.

⁷³ O “sentido possível das palavras” será explorado no item 3, *infra*.

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, 3ª. Ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 188.

⁷⁵ “Integração”, no presente trabalho, é utilizada como sinônimo de construção, “construction”, “desenvolvimento ulterior do direito” ou “*Rechtsfortbildung*”. Sobre a sinonímia, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 756.

⁷⁶ Cf. RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: on the theory of law and practical reason*, Nova York: Oxford University Press, 2009, p. 268.

⁷⁷ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 213.

⁷⁸ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.1.5.3.

⁷⁹ Cf. KLATT, Matthias. “Die Wortlautgrenze”, In: DE LERCH, Kent (ed.), *Recht verhandeln: Argumentieren, Begründen und Entscheiden im Diskurs des Rechts*, Berlin: De Gruyter, 2005, pp. 366-367.

⁸⁰ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 213.

⁸¹ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 205; BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982, p. 438; Cf. GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação e a aplicação do direito*, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 36.

texto será mais ou menos problematizado conforme os objetivos e perspectivas que se adotem quando da interpretação, de modo que a afirmação de que um texto seria claro ou impassível de problematização não faz mais do que (tentar) esconder a pluralidade de sentidos possíveis normalmente existente⁸². A decisão por não problematizar é, também ela, uma decisão, de modo que a própria escolha por tratar um caso como “fácil” e não como “difícil”, por vezes se presta a esconder uma dúvida genuína a respeito do sentido de uma norma, criando-se um consenso aparente, que na prática não se observa. A racionalidade discursiva não tolera, contudo, a aparência de consenso.

Em verdade, dificilmente se poderá conceber algum aspecto do direito em que a interpretação jurídica será mera reiteração do conteúdo do texto, sem que se adicione qualquer elemento ou se problematize de alguma forma a hipótese normativa. Em geral, na interpretação da hipótese normativa, deve o intérprete desenvolvê-la, conferir-lhe concretude e resolver eventuais ambiguidades que ela contenha⁸³. Importa, pois, distinguir a ambiguidade da vagueza.

A ambiguidade refere-se à multiplicidade de sentidos: um termo é ambíguo se comporta mais de um sentido⁸⁴. Textos ambíguos admitem uma pluralidade de significados alternativos e excludentes entre si, e, por conseguinte, a construção de normas distintas, dentre as quais deve o intérprete decidir⁸⁵.

Uma expressão é vaga se existem casos marginais ou limítrofes em sua aplicação, i.e., se existem situações às quais não se sabe se a expressão deve ser aplicada ou não⁸⁶. Conquanto não seja necessariamente desejável, a vagueza é uma característica essencial da linguagem - e não meramente um “defeito” -, que resiste à exigência do pensamento dogmático de que os sentidos sejam determináveis, livres de dúvidas ou desacordos⁸⁷. O uso de expressões vagas é onipresente na linguagem comum e virtualmente inevitável em textos jurídicos⁸⁸.

⁸² Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 222.

⁸³ Cf. RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: on the theory of law and practical reason*, Nova York: Oxford University Press, 2009, p. 121-122.

⁸⁴ Cf. SOLUM, Lawrence. The interpretation-construction distinction, *Constitutional Commentary*, vol. 27, 2010, pp. 95-118 (97).

⁸⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo, *RDТА*, vol. 29, 2013, p. 190.

⁸⁶ Cf. PECZENIK, Aleksander, *On Law and Reason*, Dordrecht: Springer, 2008, p. 16; ENDICOTT, Timothy, *Vagueness in Law*, Oxford: Oxford University Press, 2000, p. 31; SOLUM, Lawrence, The interpretation-construction distinction, *Constitutional Commentary*, vol. 27, 2010, pp. 95-118 (98).

⁸⁷ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de, Hermenêutica jurídica e a questão da textura aberta, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 103, 2008, pp. 458-474 (468).

⁸⁸ Cf. KEIL, Geert; POSCHER, Ralf, “Vagueness and Law: philosophical and legal perspectives”, in: KEIL, Geert; POSCHER, Ralf (ed.), *Vagueness and Law: philosophical and legal perspectives*, Oxford: Oxford University Press, 2016, p. 8.

Se o objeto interpretado pode ter mais de um significado, então existem diversas interpretações “possíveis”, as quais podem tanto ser compatíveis quanto oferecer compreensões conflitantes do objeto⁸⁹. O fato de duas interpretações serem conflitantes não significa, necessariamente, que uma delas esteja “errada”⁹⁰. Tampouco o fato de uma interpretação ser semanticamente possível implica afirmar que ela não seja completamente insustentável à luz de outras considerações de caráter sistemático, histórico, genético ou teleológico.

2.3. *Interpretação cognitiva e interpretação decisória*

Denomina-se, assim, *interpretação cognitiva* aquela de cunho metodológico, em que o intérprete meramente reconhece quais são os sentidos semanticamente possíveis de um dispositivo, sem decidir entre qualquer deles⁹¹. Na interpretação cognitiva, utiliza-se o intérprete de argumentos semânticos para sustentar que uma dada interpretação seria, ao menos semanticamente, permitida, embora não seja obrigatória⁹². Nesse sentido, o argumento semântico garante a identificação dos sentidos possíveis e mostra-se relevante mesmo nos casos em que não assegure uma resposta definitiva a respeito do problema interpretativo em questão. Conforme afirma Bydlinski, não é possível resolver-se um problema interpretativo de maneira consequente sem dimensionar com clareza as possibilidades interpretativas⁹³. A interpretação cognitiva é, portanto, aquela destinada a identificar os *sentidos semânticos possíveis*⁹⁴.

Ao direito, contudo, não basta a interpretação cognitiva, exigindo-se do jurista que lide com a *interpretação decisória*. Interpretar um texto, nesse sentido, significa escolher entre os sentidos semânticos possíveis e decidir qual deles corresponde ao sentido jurídico⁹⁵. Se a interpretação jurídica é aberta e a legislação contém elementos vagos ou ambíguos, haverá pontos em que a legislação será incompleta. Na medida em que a compreensão do significado da legislação dependa da solução de ambiguidades e vagezas, a interpretação autêntica que as

⁸⁹ Cf. RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: on the theory of law and practical reason*, Nova York: Oxford University Press, 2009, p. 270.

⁹⁰ Cf. RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: on the theory of law and practical reason*, Nova York: Oxford University Press, 2009, p. 271.

⁹¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*, *RDIA*, vol. 29, 2013, p. 184.

⁹² Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 288.

⁹³ Cf. BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982, p. 441.

⁹⁴ Cf., sobre os sentidos literais possíveis, item 3, *infra*.

⁹⁵ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 204; BARAK, Ahron. *Purposive Interpretation in Law*, Princeton: Princeton University Press, 2005, p. 7.

soluciona terá efeito produtor de direito (“*law-making effect*”) e complementarará o texto original⁹⁶, possuindo, portanto, caráter inevitavelmente criativo.

2.4. Interpretação e aplicação

A aplicação do direito pode ser descrita a partir de um processo lógico⁹⁷, em que se subsume uma premissa menor a outra maior. A premissa maior corresponde à hipótese normativa e a premissa menor ao fato jurídico, as quais, no caso de um fato gerador de tributo denominam-se, respectivamente, hipótese tributária e fato jurídico-tributário⁹⁸. A interpretação (em sentido amplo) é o processo a partir do qual se determina a premissa maior, enquanto a premissa menor é fixada mediante qualificação. O vocábulo aplicação, por sua vez, reserva-se à subsunção, ao ajustamento gradual entre fato jurídico e hipótese normativa que o intérprete deve realizar⁹⁹.

No Brasil, é bastante difundido o entendimento de que não existiria diferença entre aplicação e interpretação, tratando-se ambas como um “processo unitário”¹⁰⁰. A distinção entre interpretação e aplicação é importante para os fins do presente trabalho, essencialmente em virtude da necessidade de se tratar a qualificação em apartado. Ao se equiparar a interpretação à aplicação, recusa-se à qualificação a dignidade de etapa lógica separada, a qual, contudo, mostra-se bastante útil para que se esclareçam os sentidos possíveis da consideração econômica¹⁰¹.

Toda aplicação possui um elemento criativo, mesmo a mais simples das subsunções de um fato a uma norma que se possa conceber¹⁰². A determinação da norma aplicável, a compreensão dos termos nela contidos e o exame dos fatos jurídicos não podem ser de tal forma pré-programados, a ponto de não se demandar qualquer atividade criativa por parte do

⁹⁶ Cf. RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: on the theory of law and practical reason*, Nova York: Oxford University Press, 2009, p. 225.

⁹⁷ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 271.

⁹⁸ A ambiguidade do vocábulo fato gerador já foi objeto de inúmeros debates, os quais não serao reproduzidos no presente trabalho. Utiliza-se, aqui, a nomenclatura adotada por Schoueri, que se mostra bastante clara e devidamente justificada. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Fato gerador da obrigação tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 132-133.

⁹⁹ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 213.

¹⁰⁰ Cf. GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação e a aplicação do direito*, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 35. Em sentido diverso, Aarnio afirma que a dogmática jurídica não lida com casos individuais e concretos. Cf. AARNIO, Aulis, *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987, p. 114.

¹⁰¹ Cf. Cap. II, item 2.2.1.1, *infra*.

¹⁰² Cf. BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996, p. 27.

aplicador. Em sentido amplo, portanto, toda aplicação do direito é, também, construção jurídica¹⁰³.

A descrição do Juiz como “boca da lei” ou como uma “máquina de subsunção” (“*Subsumptionsautomat*”)¹⁰⁴, que pretende tratar a aplicação do direito como mero exercício lógico e mecânico, é uma ficção enganosa, que não se sustenta contemporaneamente¹⁰⁵. Do ponto de vista lógico, a aplicação da lei é, sim, um exercício de subsunção, mas de contornos muito mais complexos do que se pretende ao se retratar o aplicador como um autômato que subsume a premissa menor à maior¹⁰⁶.

A ficção é enganosa porque esconde as dificuldades inerentes à aplicação do direito. A ênfase da hermenêutica jurídica contemporânea não se encontra em tal exercício subsuntivo, mas sim na determinação e na justificação das premissas¹⁰⁷. O desafio não se encontra na subsunção, mas sim na interpretação da hipótese normativa e na qualificação dos fatos jurídicos relevantes¹⁰⁸. Do ponto de vista lógico, a subsunção somente se realiza entre iguais¹⁰⁹, de modo que o que se subsume não é propriamente o fato à norma, mas uma premissa menor (fato jurídico qualificado) a outra maior (norma jurídica). A bem da verdade, se as premissas maior e menor já se encontram determinadas, a tarefa do jurista já se encontra essencialmente realizada e a subsunção que se segue é, metodologicamente, automática¹¹⁰.

2.5. A qualificação dos fatos jurídicos

Na aplicação do direito, não é apenas a interpretação da norma jurídica que apresenta dificuldades¹¹¹. Também a fixação da premissa menor, i.e., dos fatos jurídicos relevantes para

¹⁰³ Cf. BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996, p. 28; DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 205.

¹⁰⁴ Cf. BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996, p. 31.

¹⁰⁵ Sobre o abandono do modelo de subsunção, cf. LOCHER, Peter. *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht*, Verlag Stämpfli & Cie AG: Bern, 1983, p. 94; BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996, pp. 30-40; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, pp. 20-29.

¹⁰⁶ Cf. BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996, pp. 28-31.

¹⁰⁷ Cf. BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982, p. 393; DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 203.

¹⁰⁸ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1592.

¹⁰⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 758.

¹¹⁰ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, p. 23.

¹¹¹ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, pp. 278-311.

a aplicação da norma, pode mostrar-se problemática. À identificação da premissa menor denomina-se *qualificação*¹¹².

A determinação dos fatos relevantes para a aplicação do direito não é tarefa exclusiva do direito processual¹¹³. Quando se aplica uma norma jurídica, é necessário decidir quais fatos são pertinentes (*exame da pertinência*) e quais pontos de vista são adequados para qualificar os fatos (*exame da valoração*)¹¹⁴.

Engisch distingue três etapas na construção da premissa menor: i) a apresentação dos fatos ocorridos; ii) a afirmação de que estes fatos efetivamente ocorreram; iii) a apreciação dos fatos jurídicos que, enquanto tais, possuem os elementos descritos na premissa maior¹¹⁵.

O aplicador parte de “fatos crus” (“*Roh-Sachverhalt*”)¹¹⁶, os quais devem ser ora resumidos, conforme detalhem aspectos irrelevantes para a aplicação do direito, ora complementados, porque a narrativa nem sempre contém todos os elementos que realmente importam. Com efeito, o fato jurídico que se considera é o resultado de trabalho intelectual que já antecipa a própria hipótese normativa.

Em outras palavras, da mesma forma que para a fixação da premissa maior são relevantes apenas os elementos que possuem alguma relação com o caso concreto, para a fixação da premissa menor, é essencial somente o que se relaciona com a premissa maior¹¹⁷. Por conseguinte, fala-se em uma interação entre a premissa maior e a menor¹¹⁸, que obriga o aplicador a um “movimento de constante ir e vir da observação”¹¹⁹. Não se interpreta a norma e depois se qualificam os fatos, mas se qualifica o fato de acordo com a norma e se interpreta a norma de acordo com o fato, simultaneamente¹²⁰.

¹¹² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 758; DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 207. Ávila utiliza a expressão “interpretação dos fatos” para designar a qualificação. Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 125; Cf. ÁVILA, Humberto, *Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*, *RDTA*, vol. 29, 2013, p. 188.

¹¹³ DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 207.

¹¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 125.

¹¹⁵ ENGISCH, Karl. *Logische Studien zur Gesetzanwendung*, 3ª ed., Heidelberg: Winter, 1963, p. 19.

¹¹⁶ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 279.

¹¹⁷ DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 207.

¹¹⁸ DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 207.

¹¹⁹ Na tradução de Schoueri para a consagrada expressão de Engisch (“*Hin- und Herwandern des Blickes*”). SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 758; ENGISCH, Karl. *Logische Studien zur Gesetzanwendung*, 3ª ed., Heidelberg: Winter, 1963, p. 15. Cf., sobre o tema, DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 207; MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, p. 105.

¹²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 125. Cf., em sentido semelhante, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 760

Esse movimento é apenas aparentemente circular. Trata-se, em verdade, de um processo de pensamento cujo escopo é a qualificação dos fatos jurídicos a partir dos “fatos crus”¹²¹. Não é apenas a norma jurídica que precisa ser compreendida. Também os fatos sujeitam-se a um processo de pré-compreensão e compreensão, de modo que pré-compreensões dos fatos, assim como as do texto, precisam ser sempre revistas¹²².

O que é essencial esclarecer é que a qualificação dos fatos jurídicos dá-se sempre mediante referência ao sentido da lei interpretada. Os fatos são qualificados sempre de acordo com o sentido da hipótese normativa e nunca o podem ignorar. Conforme esclarece Lobo Torres, “o fato só pode ser qualificado sob a perspectiva da norma”¹²³.

3. A DISTINÇÃO ENTRE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO

A doutrina jurídica tradicionalmente distingue a interpretação em sentido estrito da integração, mas a distinção é problemática. Já Crezelius denunciava o emprego de uma “analogia disfarçada” na jurisprudência alemã da década de 1970¹²⁴. Kaufmann, por sua vez, sustentou que distinguir a interpretação (extensiva) da integração não seria possível, porquanto ambas decorreriam de um juízo de semelhança metodologicamente idêntico¹²⁵. Da mesma maneira, Vogel trata como “secundária” a distinção entre interpretação extensiva e analogia, sustentando que se deveria, em vez disso, analisar se o sentido atribuído seria suficientemente determinável¹²⁶.

É comum que a distinção entre uma e outra não seja precisamente identificada, ou sequer explorada. No direito brasileiro, Ricardo Lobo Torres aponta que a indeterminação a respeito da fronteira entre interpretação e integração leva o juiz frequentemente a atuar “de acordo com sua consciência, apelidando de interpretação extensiva aquilo que é analogia e dizendo que respeita os limites da atividade interpretativa quando na realidade já está procedendo à integração do ordenamento jurídico”¹²⁷.

Para os fins do presente trabalho, é fundamental que se adote um critério operativo para se distinguir a interpretação da integração. A adoção de um tal critério deve ser realizada

¹²¹ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 281.

¹²² DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 212.

¹²³ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário, *RDA*, vol. 235, 2004, p. 214.

¹²⁴ Cf. CREZELIUS, Georg. Verkappte Analogien in der Finanzrechtsprechung, *StuW*, 1981, p. 119.

¹²⁵ KAUFMANN, Arthur. *Analogie und “Natur der Sache”*, 2ª ed., Heidelberg: Müller, 1982, p. 5.

¹²⁶ Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 52, Rn. 73.

¹²⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 23.

mediante contraste com as alternativas, sustentando-se a superioridade do critério eleito em relação aos demais, tanto em relação a sua consistência quanto em relação a sua operatividade, sem se ignorar, contudo, as limitações do critério eleito.

3.1. Por que se distingue a interpretação da integração?

Há autores que consideraram distinta a atuação do intérprete em caso de interpretação ou integração. Segundo Barak, por exemplo, a atuação do intérprete em um e outro caso seria orientada por cânones distintos¹²⁸. Para os autores que concebem interpretação e integração como procedimentos essencialmente distintos, a fronteira entre um e outro guarda especial relevância, exigindo-se do intérprete que declare seu afastamento em relação ao texto e esclareça seu recurso a métodos integrativos¹²⁹.

Em verdade, interpretação e integração não são processos distintos em sua essência, mas sim representativos de graus de um mesmo processo de pensamento. A integração se realiza mediante referência a argumentos teleológicos (subjetivos ou objetivos), desconsiderando-se, contudo, os limites impostos pelo sentido semântico do texto. Embora a integração não demande o recurso a métodos essencialmente distintos daqueles de que se utiliza a interpretação em sentido estrito, a distinção entre um e outro expediente não pode ser ignorada.

A determinação da fronteira entre interpretação e integração é essencial quando há vedação à analogia gravosa, como no direito penal e no direito tributário em alguns sistemas, como o brasileiro. Existindo a vedação, segregar a interpretação da integração é determinante para que se estabeleça, afinal, o que é proibido ao aplicador.

No entanto, sua importância não se restringe a estes casos. Mesmo nos casos em que a analogia é, em princípio, permitida, a distinção, se tomada com seriedade na argumentação, acaba por forçar o aplicador a evidenciar, metodologicamente, o seu afastamento em relação ao texto, exigindo-lhe a correspondente justificação¹³⁰. Considerações fundadas na dimensão ideal do direito não podem sempre e bruscamente mitigar a segurança jurídica, podendo-se falar, pois, em uma “preferência prima facie da dimensão autoritativo-institucional do direito sobre a sua dimensão ideal”¹³¹.

¹²⁸ Cf. BARAK, Ahron. *Purposive Interpretation in Law*, Princeton: Princeton University Press, 2005, p. 6.

¹²⁹ Cf. DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 56.

¹³⁰ Cf. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 181.

¹³¹ Cf. KLATT, Matthias. “Argumentação jurídica e devido processo legal”, In: TOLEDO, Cláudia (org.). *O pensamento de Robert Alexy como sistema*, Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 63. Em sentido semelhante, cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 513.

3.2. O sentido possível das palavras

A uma mesma expressão literal correspondem vários sentidos possíveis, de modo que interpretar implica, inevitavelmente, eleger um dos sentidos possíveis da expressão literal contida na lei¹³². Na doutrina de Larenz, o “*möglicher Wortsinn*” surge como limite entre a interpretação em sentido estrito e a integração. A expressão já foi traduzida como “sentido literal possível”¹³³, “sentido possível da letra da lei”¹³⁴, ou “sentido possível das palavras”¹³⁵. Conforme se desenvolveu acima¹³⁶, a identificação dos sentidos possíveis das palavras é objeto de interpretação cognitiva¹³⁷, a qual constitui apenas parte do exercício hermenêutico¹³⁸.

O sentido possível das palavras deve ser entendido em sentido amplo, “compreendendo a totalidade dos significados que possam ser ligados a uma expressão, seja na linguagem geral, seja na linguagem específica jurídica”¹³⁹. O sentido possível das palavras corresponde ao sentido semântico de um texto, sendo composto pela totalidade dos significados que podem ser atribuídos à dicção do texto, seja no léxico do uso comum do idioma em questão (“*public language*”), seja no léxico do autor do texto (“*private code*”)¹⁴⁰.

A adoção do sentido possível das palavras como fronteira entre interpretação e integração é, certamente, posição “dominante”¹⁴¹ na doutrina alemã, chegando-se a afirmar que ela valeria como um “bem coletivo”¹⁴² da metodologia jurídica¹⁴³. De fato, a sua adoção é

¹³² Cf. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 298; BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios em la imposición sobre la renta*, Navarra: Thomson Reuters, 2009, p. 85.

¹³³ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, 3ª ed., Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 520.

¹³⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 34.

¹³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 756.

¹³⁶ Cf. item 2.3.

¹³⁷ Cf. GUASTINI, Riccardo. “Juristenrecht: Inventing Rights, Obligations, and Powers”, In: BELTRÁN, Jordi Ferrer et. al., *Neutrality and Theory of Law*, Springer, 2013, pp. 151-152; KELSEN, Hans, *Teoria Pura do Direito*, trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1985, p. 249.

¹³⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo, *RDIA*, vol. 29, 2013, pp. 181-204.

¹³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 756.

¹⁴⁰ Cf. BARAK, Ahron. *Purposive Interpretation in Law*, Princeton: Princeton University Press, 2005, p. 7.

¹⁴¹ BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982, pp. 467-68; DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 53.

¹⁴² RAUBER, Jochen. *Strukturwandel als Prinzipienwandel*, Berlin: Springer, 2018, p. 523.

¹⁴³ Cf., com outras referências na doutrina espanhola, cf. BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios em la imposición sobre la renta*, Navarra: Thomson Reuters, 2009, p. 87.

amplamente majoritária¹⁴⁴, e, por vezes, enfática¹⁴⁵. No Brasil, a referência ao sentido possível das palavras também é amplamente utilizada e na doutrina tributária encontra-se, por exemplo, nas obras de Schoueri¹⁴⁶, Ávila¹⁴⁷, Arruda de Andrade¹⁴⁸, Lobo Torres¹⁴⁹, Lodi Ribeiro¹⁵⁰, Bozza¹⁵¹ e Azevedo Campos¹⁵².

3.1. As alternativas na metodologia jurídica

O sentido possível das palavras não goza, contudo, do consenso que a referência metafórica a um bem coletivo pretende exprimir. Veja-se, por exemplo, que já se propôs como critério para a distinção entre interpretação e integração a dicção da norma (“*Wortlaut der Norm*”)¹⁵³, o sentido literal usual (“*übliche Wortsinn*”)¹⁵⁴, o sentido literal natural (“*natürliche Wortsinn*”)¹⁵⁵, a vontade autêntica do Legislador (“*wahren Willen des Gesetzgebers*”)¹⁵⁶, a finalidade histórica da norma (“*historische Normzweck*”)¹⁵⁷, a ideia determinante da norma (“*maßgebende Gedanke der Norm*”)¹⁵⁸, o sentido e finalidade da lei (“*Sinn und Zweck des*

¹⁴⁴ Cf., dentre muitos outros, LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 322; BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982, pp. 467-68; BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996, p. 21; WERNSMANN, Rainer. „§ 4“, In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 62. VOGEL, Klaus. *Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht*, *StuW*, Nr. 62, 1985, p. 371; Cf., e.g., KLATT, Mathias. *Theorie der Wortlautgrenze*, Baden-Baden: Nomos, 2004, p. 20.

¹⁴⁵ Hey é bastante clara a respeito da utilização do sentido possível das palavras como limite da interpretação: „*Im Wege und in den Grenzen (möglicher Wortsinn!) der Auslegung ist der im System und seinen Prinzipien wurzelnde Wert- oder Zweckgedanke zur Geltung zu bringen*“ Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, § 3, Rn. 27. Também no capítulo específico sobre interpretação e aplicação, a adoção do sentido literal possível é muito clara. Cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, § 5 Rn. 58, 74.

¹⁴⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 756.

¹⁴⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 518.

¹⁴⁸ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006, pp. 217-219.

¹⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 34.

¹⁵⁰ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 97.

¹⁵¹ BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*, São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 66.

¹⁵² Cf. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 248.

¹⁵³ Cf. HENSEL, Albert. *Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung im öffentlichen Recht*, *VVDStRL* 3, 1927, p. 63.

¹⁵⁴ Cf. FISCHER, Peter. *Steuergesetz und Richterliche Wertung*, *StuW*, 1979, p. 360.

¹⁵⁵ Cf. WALZ, Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg: Decker's Verlag, 1980, p. 151.

¹⁵⁶ Cf., com referências, SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 180, nota 565.

¹⁵⁷ Cf. RÜTHERS, Bernd; HÖPFNER, Clemens. *Analogieverbot und subjektive Auslegungsmethode*, *JZ*, vol. 60, n. 1, 2005, p. 21.

¹⁵⁸ Cf., com referências, SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 180, nota 567.

Gesetzes)¹⁵⁹, a valoração da lei (“*Wertung des Gesetzes*”)¹⁶⁰ ou mesmo uma combinação de diversos critérios¹⁶¹. Tampouco em outros sistemas se encontra qualquer consenso¹⁶².

Nota-se que as alternativas ora exigem um juízo a respeito do quão “convencional”, “usual” ou “natural” é o sentido semântico, procurando restringir a atuação do intérprete, ora exigem do intérprete que considere a teleologia da norma, procurando ampliar os limites de sua atuação. Dentre as propostas restritivas, inclui-se, por exemplo, o “significado literal mais imediato”¹⁶³, o que apenas agrega um novo problema a ser considerado. Se é problemático determinar qual o sentido literal “possível”, tanto mais será determinar qual o sentido literal “mais imediato” – e o mesmo se pode dizer em relação ao sentido “usual” ou “natural”. De outro lado, a consideração de aspectos teleológicos exige do intérprete que antecipe considerações a respeito do estado de coisas que a norma pretende promover, o que também se mostra extremamente contingente¹⁶⁴.

Alternativamente, poder-se-ia estabelecer, por exemplo, que não é dado ao intérprete realizar qualquer forma de interpretação extensiva. Novamente, com esta solução, somente se deslocaria o problema de lugar, devendo-se então explicar o que é a interpretação “normal” e o que é a interpretação “extensiva”, tema em relação ao qual tampouco se obtém qualquer consenso¹⁶⁵.

Outros autores preferem abandonar a distinção, mas tal abandono se encontra invariavelmente atrelado à afirmação de sua irrelevância, permitindo-se ao intérprete proceder, em qualquer caso à integração¹⁶⁶. Ainda que se reconheça a procedência das críticas de Kaufmann, tal abandono não se presta aos fins do presente trabalho. De uma forma ou de outra, deve-se estabelecer qual é a tarefa do intérprete e o que não lhe é dado fazer, mormente se a analogia gravosa encontra-se vedada pelo ordenamento.

Apesar de todas as críticas que se possam aventar ao sentido possível das palavras, não se encontra, portanto, um substituto na metodologia jurídica. Schenke, reconhecendo as

¹⁵⁹ Cf. WANK, Rolf. *Die Auslegung von Gesetzen*, München: Beck, 2006, pp. 81-91.

¹⁶⁰ Este critério é prevalente na doutrina e na jurisprudência suíças. Cf. LOCHER, Peter. Abschied von der “Steuerumgehung”, ASA, vol. 87, n. 4, 2018, pp. 159-178; BEHNISCH, Urs; OPEL, Andrea. Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, ZBJV, vol. 145, 2009, pp. 503-581; VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts*, 2ª Ed., Bern: Haupt, 1988, p. 34.

¹⁶¹ Cf., com referências, SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 180.

¹⁶² Cf. GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano: Giuffrè, 1993, p. 441.

¹⁶³ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano: Giuffrè, 1993, p. 441.

¹⁶⁴ Os argumentos teleológicos serão estudados no item 5.5, *infra*.

¹⁶⁵ Cf., sobre os problemas da distinção, WALZ, Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg: Decker's Verlag, 1980, pp. 150-151; PECZENIK, Aleksander, *On Law and Reason*, Dordrecht: Springer, 2008, p. 319.

¹⁶⁶ Cf., sobre tal tese no direito tributário, Cap. II, item 5.2.1, *infra*.

deficiências do critério, sustenta ser necessário distinguir a interpretação da integração e, após ampla análise da literatura sobre o tema, considera-o um critério mais estável do que os outros aventados¹⁶⁷.

3.2. *As limitações do sentido possível das palavras*

No presente trabalho, a referência ao “sentido possível das palavras”, utilizada pela doutrina majoritária, tanto na Alemanha quanto no Brasil, será, portanto, mantida, mas não sem antes se realizarem algumas ressalvas.

A primeira das ressalvas é que a dicotomia entre interpretação e integração não se presta a isolar a atividade declaratória da criativa¹⁶⁸. A interpretação não é mera reprodução cognitiva e a segregação entre interpretação e integração não possui a pretensão de segregar uma atividade isenta de conteúdo volitivo de outra em que a vontade do intérprete exerce algum papel¹⁶⁹. Conforme já se evidenciou, também na interpretação deve o intérprete escolher entre significados e desenvolver a norma a ser aplicada, de modo que toda interpretação é, em certo sentido, também criativa¹⁷⁰.

A segunda delas é que o sentido possível das palavras é vago e manipulável¹⁷¹. Ao lado de casos claros de “inclusão” e de “não inclusão”, a vagueza das palavras implicará sempre um amplo espectro de possibilidades interpretativas “cinzas”, devendo o intérprete recorrer a outros elementos que não os meramente semânticos para fins de interpretação decisória. A distinção entre interpretação e integração, tal qual concebida na metodologia jurídica, é demasiado abstrata para ser capaz de, sozinha, garantir segurança jurídica¹⁷². Na prática, tal limite não é fácil de ser traçado, devendo-se reconhecer as limitações da dicotomia entre interpretação e integração. Em muitos casos, a incerteza semântica é tão ampla que não é possível, apenas mediante referência ao sentido semântico, estabelecer um limite preciso entre interpretação e integração¹⁷³. No entanto, ainda que como uma referência artificial, amplamente objetável a

¹⁶⁷ Cf. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 311.

¹⁶⁸ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006, pp. 218.

¹⁶⁹ Cf. DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 55.

¹⁷⁰ Cf. item 2, *supra*.

¹⁷¹ Cf. KRIELE, Martin. *Theorie der Rechtsgewinnung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 223.

¹⁷² Cf. WALZ, Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg: Decker's Verlag, 1980, p. 151.

¹⁷³ Cf. AARNIO, Aulis, *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987, pp. 101-102.

partir da teoria da linguagem, o sentido possível das palavras mostra-se mais capaz de projetar alguma ordem na realidade do que as alternativas que se concebem¹⁷⁴.

Por fim, meramente sustentar-se, a partir de argumentos semânticos, que determinada interpretação seria “possível”, nada diz sobre a qualidade da interpretação e não afasta a possibilidade de se tratar de uma interpretação injustificável à luz de outros elementos interpretativos. Conforme afirma Klatt, os argumentos semânticos não possuem valor por si só e o sentido da lei se apura de maneira muito mais definitiva a partir de outros elementos interpretativos¹⁷⁵. A dicotomia presta-se a função muito mais singela. Trata-se, tão somente, de distinguir interpretações (em sentido amplo) que podem ser justificadas a partir do texto interpretado, de interpretações (em sentido amplo) que se justificam a partir de outros elementos do ordenamento¹⁷⁶. Para Canaris, enquanto a decisão se compatibiliza com o sentido possível do texto, ela deriva sua autoridade do comando do Legislador. No entanto, ao transpor esta fronteira, a decisão busca fundamentar sua cogência em outros elementos que não o texto interpretado¹⁷⁷, exigindo que se evidencie e justifique o afastamento em relação ao sentido possível do texto.

3.3. Dois exemplos na jurisprudência do STF

Alguns exemplos da jurisprudência do STF esclarecem a importância do sentido possível das palavras. A Constituição Federal contém regra que proíbe os entes federados de instituírem impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” (CF, art. 150, III, “d”). O STF foi instado a se manifestar sobre diversas hipóteses “cinzas”, em que a inclusão ou exclusão da situação fática em relação à regra não era clara. Assim, entendeu o Supremo, por exemplo, que são abrangidos pela regra encartes e capas para livros didáticos distribuídos em fascículos semanais de jornal¹⁷⁸, revistas técnicas¹⁷⁹, listas telefônicas¹⁸⁰, apostilas¹⁸¹, álbuns de figurinha¹⁸², mapas impressos e atlas geográfico¹⁸³. De outro lado, não

¹⁷⁴ Cf. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 311.

¹⁷⁵ Cf. KLATT, Matthias. “Die Wortlautgrenze”, In: DE LERCH, Kent (ed.), *Recht verhandeln: Argumentieren, Begründen und Entscheiden im Diskurs des Rechts*, Berlin: De Gruyter, 2005, pp. 366-367.

¹⁷⁶ Cf. DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 50.

¹⁷⁷ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, p. 20.

¹⁷⁸ STF, RE 102.141, Rel. Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985.

¹⁷⁹ STF, RE 77.867, Rel. Min. Leitão de Abreu, Segunda Turma, j. 12.11.1974, DJ 08.01.1975.

¹⁸⁰ STF, RE 101.441, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, j. 04.11.1987, DJ 19.08.1988.

¹⁸¹ STF, RE 183.403, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. 07.11.2000, DJ 04.05.2001.

¹⁸² STF, RE 221.239, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, j. 25.05.2004, DJ 06.08.2004.

¹⁸³ STF, RE 471.022, Rel. Min. Carlos Britto, decisão monocrática, j. 29.10.2008.

são abrangidos os calendários¹⁸⁴. Todas essas decisões encontram-se no âmbito dos sentidos possíveis das palavras, tratando-se de casos em que se poderia plausivelmente argumentar por sua inclusão ou não inclusão dentre os sentidos possíveis do texto interpretado.

Com o desenvolvimento tecnológico observado posteriormente à CF, popularizaram-se outros suportes, que não o papel, os quais permitem a leitura de livros, jornais e periódicos. Em julgado do STF, argumentou o Ministro Relator que “seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do ‘papel’, numa visão panorâmica da realidade e da norma, aos suportes utilizados para a publicação dos livros”, de modo que “a teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou *e-readers*) confeccionados exclusivamente para esse fim”¹⁸⁵. Em outras palavras, “papel” abrange os “*e-readers*”.

Fixou-se, pois, o entendimento de que a imunidade abrangeria “aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou *e-readers*) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc”. Excluíram-se, ainda, expressamente os *smartphones*, *tablets* e *laptops*. Por fim, fixou-se como tese de repercussão geral que “a imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”.

Segundo a terminologia adotada no presente trabalho, embora se possa considerar que o livro digital seja um “livro”, nenhum sentido possível da palavra “papel” (ou de qualquer outra palavra contida na regra imunizante) é apta a abranger o *e-reader*. Nenhum dos sentidos possíveis da palavra “papel” abrange o aparelho eletrônico. Na terminologia do presente trabalho, promoveu-se a integração da norma imunizante, mediante analogia, colmatando-se uma lacuna inautêntica, originária e patente¹⁸⁶. Embora o livro eletrônico possa ser considerado um “livro”, o *e-reader*, em que pese permita a leitura de um livro, não é papel. A tese de repercussão geral substitui o “papel destinado a sua impressão” pelos “suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”, estendendo, portanto, a abrangência da norma a situações que o sentido possível das palavras não comporta.

Ao se denominar de analogia (benéfica) a interpretação (em sentido amplo) levada a cabo pelo STF, não se pretende fazer qualquer afirmação a respeito de sua admissibilidade. A

¹⁸⁴ STF, RE 87.633, Rel. Min. Cordeiro Guerra, Segunda Turma, j. 15.12.1978, DJ 16.03.1979.

¹⁸⁵ STF, RE 330.817/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 08.03.2017.

¹⁸⁶ Cf., sobre a classificação das lacunas, item 6, *infra*.

questão é, antes, problema de clareza metodológica e transparência argumentativa, as quais devem ser mantidas ainda que as distinções relevantes não possuam significado prático imediato.

Além de outros exemplos advindos do direito tributário que serão investigados ao longo do presente trabalho, um outro exemplo recente da jurisprudência do STF ilustra a relevância do sentido semântico enquanto limite da atividade interpretativa. Na ADO nº 26, sustentou a Procuradoria Geral da República (“PGR”) que se deveria conferir interpretação conforme à Constituição ao conceito de raça previsto na Lei 7.716/89, reconhecendo-se como crimes tipificados nessa lei “comportamentos discriminatórios e preconceituosos contra a população LGBT (lésbicas, gays, bissexuais, travestis, transexuais e transgêneros)”. Tal argumento foi transcrito e adotado pelo Ministro relator.

O art. 1º da Lei nº 7.716/89 estabelece que serão punidos “na forma desta Lei, os crimes resultantes de discriminação ou preconceito de raça, cor, etnia, religião ou procedência nacional”, sendo a locução “discriminação ou preconceito de raça, cor, etnia, religião ou procedência nacional” repetida nos dispositivos específicos da lei. A PGR sustentou que “a definição de raça e racismo” seria na verdade “desenvolvida de acordo com o contexto histórico” e variaria “conforme o tempo e o local”, não dependendo necessariamente de “similaridade física entre as pessoas que compõem o grupo racializado”. O “conceito de raça” seria “fluido”, tornando-se “possíveis o surgimento de novos grupamentos considerados raças e o desaparecimento de outros grupos racializados”.

Entendeu-se que “considerando o conceito histórico de raça e, por consequência, de racismo, a homofobia e a transfobia, como comportamentos discriminatórios voltados à inferiorização do ser humano simplesmente pela orientação sexual, incluem-se entre os crimes resultantes de discriminação ou preconceito de raça”. Em suma, o argumento endossado pelo STF é tão simples quanto: a “população LGBT” constitui uma “raça” para fins art. 1º da Lei nº 7.716/89.

Segundo os pressupostos aqui adotados, tal expediente é em tudo integração por analogia. Em que pese o esforço em se conceber um “conceito histórico” de “raça” – que apenas confirma a preocupação de Lobo Torres a respeito das tentativas de manipulação do sentido possível das palavras – não é difícil perceber que nenhum sentido possível da palavra “raça” abrange a “população LGBT”. A utilização do vocábulo “raça” para designar uma travesti, por exemplo, constituiria um verdadeiro “erro semântico”, no sentido em que adotado por Klatt. Não se trata de um caso em que paira dúvida sobre a abrangência do termo, mas sim de um caso evidente de não inclusão.

Não importa, para os fins do presente exemplo, se o STF teria competência para proceder à integração por analogia neste caso concreto. Tampouco se nega a consistência da analogia implementada para a colmatação de uma lacuna inautêntica, originária e patente. O que importa é que a decisão, assim formulada, não se mostra dotada da devida transparência argumentativa. Pretendeu-se imputar um sentido à palavra “raça” que por esta não é comportado, escapando-se ao ônus de justificar em que sentido o recurso à analogia seria permitido pelo ordenamento. Igualmente, não se encontra a adoção de um marco teórico distinto para fins de distinguir a interpretação da integração. Não pretendeu o Ministro Relator argumentar que não estaria limitado aos sentidos semânticos possíveis: ao contrário, há evidente preocupação em se argumentar que a suposta interpretação encontra-se nos limites semânticos dos termos adotados pela lei.

Nesse sentido, mais consistente é a posição do Ministro Gilmar Mendes, que expressamente reconheceu a existência de uma lacuna e argumentou no sentido de o STF possuir autoridade para colmatá-la. Por mais controverso que possa ser o argumento, ele possui o mérito de enfrentar a questão jurídica de maneira mais transparente, posicionando-se sobre o problema jurídico que realmente importa.

4. TEORIAS DA INTERPRETAÇÃO

O presente trabalho não cuida do desenvolvimento de uma teoria da interpretação em matéria tributária. Não se pretende sustentar qualquer ordem de preferência entre argumentos semânticos, sistemáticos, históricos, genéticos ou teleológicos, seja para a interpretação de regras de competência, seja para a interpretação da hipótese tributária. Em suma, o trabalho não versa sobre como a interpretação *deve ser*, porquanto tal ordem de assertivas demandaria a fundamentação de premissas relativas à teoria do Estado, à separação de poderes e aos valores constitucionalmente positivados. Tal projeto evidentemente escaparia ao escopo do presente trabalho, consoante resta claro a partir da metodologia adotada.

Conforme já se evidenciou ao se expor a metodologia, pretende-se, tão somente, expor de maneira crítica as teorias existentes no direito alemão e no direito brasileiro, evidenciando-se os sentidos da consideração econômica nestes dois sistemas. Para tanto, é importante evidenciar por que tal pluralidade de teorias é possível (item 4.1), esclarecendo-se os desacordos a respeito da ordem de preferência dos argumentos (item 4.2) e a maneira como tal ordem de preferência se relaciona a questões mais gerais a respeito da fundamentação do próprio direito (item 4.3). Finalmente, deve-se esclarecer que a opção metodológica do presente

trabalho de forma alguma ignora a importância da clareza e da determinação a respeito dos limites da atividade do intérprete (item 4.4).

4.1. O desafio kelseniano

A hermenêutica jurídica pode ser objeto de desacordos materiais, em que dois sujeitos interpretam de maneira distinta uma mesma expressão, sem que qualquer deles tenha cometido propriamente um “erro” a respeito de seu uso linguístico¹⁸⁷.

Em decorrência da vagueza dos termos empregados pela legislação, não se encontram sentidos “genuínos”, que permitam ao intérprete decidir em cada caso a que objetos o termo se refere. A interpretação de tais termos é dependente de seu contexto: elas extraem seu sentido do próprio uso da linguagem. Nesse sentido, expressões extremamente vagas podem apresentar um sentido incontroverso em decorrência do contexto em que empregadas, enquanto termos extremamente técnicos (e portanto presumidamente precisos) podem gerar dúvidas interpretativas em casos marginais¹⁸⁸.

Kelsen negou a possibilidade de se sustentar um método de interpretação em detrimento de outros, já que estes conduziram sempre a um resultado apenas possível, nunca ao único correto. Para o autor, fixar-se na vontade do Legislador ou na expressa literalidade do dispositivo seriam opções dotadas de valor absolutamente igual, configurando-se um esforço inútil a busca pela fundamentação jurídica de uma em detrimento da outra. Não haveria, segundo o autor, qualquer critério com base no qual uma das possibilidades contidas na “moldura” pudesse ser preferível a outra, de modo que tal eleição não seria sequer um problema de teoria do direito, mas sim de política do direito¹⁸⁹.

Tampouco contemporaneamente a dogmática jurídica reconhece quaisquer normas que esclareçam de que maneira um texto semanticamente ambíguo ou vago deva ser interpretado, que tipo de argumentação deva ser utilizada, como se deve proceder caso existam razões que apontem a direções distintas e de que forma elementos de justificação devam ser combinados

¹⁸⁷ Cf. AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987, p. 111.

¹⁸⁸ Cf. AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987, p. 111.

¹⁸⁹ Cf. KELSEN, Hans, *Teoria Pura do Direito*, trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1985, pp. 248-249.

ao se formular uma proposição jurídica¹⁹⁰. Sob esta perspectiva, diz-se que a estrutura da interpretação jurídica é aberta¹⁹¹. O “desafio kelseniano”¹⁹² remanesce.

4.2. Hierarquização de métodos e ordem de preferência entre argumentos

Os métodos interpretativos tradicionais (semântico, sistemático, teleológico...) são os “andaimes”¹⁹³ da estruturação e fundamentação de um processo interpretativo racional. Tais elementos constituem argumentos de fundamentação e de convencimento, necessários em um ordenamento jurídico que se concebe como sistema aberto, carente de complementação¹⁹⁴.

A classificação dos argumentos tem o escopo de tornar a decisão a respeito do sentido da lei mais transparente, já que eles devem estruturar a fundamentação da decisão. Não se tem, contudo, qualquer consenso a respeito de quantas são as espécies, qual sua formulação precisa, qual a ordem hierárquica que se deve atribuir aos argumentos ou qual é seu valor¹⁹⁵. Com efeito, tornou-se lugar comum na metodologia jurídica a afirmação de que não existe uma hierarquia fixa entre os elementos interpretativos¹⁹⁶. Larenz sugeriu uma ordem de preferência entre os elementos, sem, contudo, percebê-la como vinculante¹⁹⁷. Também Müller e Christensen consideram que eventual regra de preferência metodológica não deve ser tomada como “canônica”, mas sim aplicada criticamente e melhorada com a experiência¹⁹⁸.

De outro lado, tampouco o enfoque preconizado pela teoria discursiva foi capaz de produzir maior consenso sobre a hierarquia ou a “ordem de preferência” entre argumentos. Assim, concebem-se regras “móveis” de preferência entre os argumentos, que consideram o peso de cada um deles no caso concreto, atribuindo-se, por exemplo, maior peso a argumentos semânticos nos casos em que a dicção do texto é precisa e menor peso nos casos em que a

¹⁹⁰ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 288; AARNIO, Aulis, *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987, p. 107.

¹⁹¹ Cf. AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987, p. 107.

¹⁹² FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.1.2.

¹⁹³ DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 253.

¹⁹⁴ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, p. 28-29; DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 253.

¹⁹⁵ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 288.

¹⁹⁶ Cf. SULLIVAN, Ruth. *Statutory interpretation*, 2ª ed., Toronto: Irwin Law, 2007, p. 42; VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts: unter besonderer Berücksichtigung der Aktienübertragung auf Holdinggesellschaften*, 2. Ed., Bern: Haupt, 1988, p. 55.

¹⁹⁷ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, pp. 343-346.

¹⁹⁸ MÜLLER, Friedrich; CHRISTENSEN, Ralph. *Juristische Methodik*, Band I, 11ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 2013, p. 499.

legislação emprega termos vagos¹⁹⁹. Nesse sentido, não se afirma qualquer preferência apriorística entre argumentos teleológicos e semânticos, obtendo-se respostas distintas conforme o peso do argumento em cada caso.

O desafio teórico fundamental a que se dedica a teoria discursiva é a identificação de critérios de controle intersubjetivo de argumentos jurídicos adequados ao estudo doutrinário do direito²⁰⁰. Em que pese ela tenha representado um avanço importante no sentido da transparência e da racionalidade da argumentação jurídica (do qual o presente trabalho pretende se beneficiar), ela não pretende solucionar conflitos mais profundos relacionados à “concepção do próprio direito”. Antes disso, ela permite que se reconheça que tal ordem de problemas de fato existe, dando origem a desacordos teóricos que, conforme se expos quando da apresentação da metodologia do trabalho, a presente monografia não pretende solucionar.

4.3. A constitucionalização da metodologia jurídica

Teorias mais antigas concebiam o sistema jurídico como um sistema fechado, em que o sentido das normas jurídicas era alegadamente pressuposto. Em um tal contexto, priorizava-se a construção de uma ordem de preferência entre os métodos hermenêuticos. Mais recentemente, tem-se enfatizado o poder de convencimento dos argumentos teleológicos em detrimento dos demais²⁰¹, superando-se a tendência em se privilegiar o argumento histórico, que se observava até o final da segunda guerra²⁰². Tipke, por exemplo, critica duramente a consideração igualitária dos distintos métodos interpretativos. Partindo-se da consideração de que a lei é um instrumento para que se alcance determinada finalidade, sustenta o autor que a interpretação deverá corresponder à finalidade ou às finalidades que a norma persegue. A consideração igualitária dos critérios de interpretação geraria o risco de se atribuir um sentido à lei que não corresponde à finalidade da norma. Para Tipke, os demais elementos interpretativos não seriam mais que critérios auxiliares para se determinar a finalidade da norma²⁰³.

Igualmente, observa-se tendência em se buscar fundamentar constitucionalmente a hierarquia entre métodos, ainda que de maneira provisória. Para Fischer, “metodologia é direito

¹⁹⁹ Cf. MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, p. 481.

²⁰⁰ AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*, Springer: Dordrecht, 2011, p. 104.

²⁰¹ Cf., no sentido da prevalência de argumentos teleológicos, entre outros, cf. MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, p. 151; SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 404; LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 345.

²⁰² Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, „§ 4“, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 254.

²⁰³ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, pp. 1580-1590.

constitucional aplicado”²⁰⁴. Assim, por exemplo, com fundamento no princípio democrático, já se sustentou a necessidade de se privilegiar a vontade do Legislador²⁰⁵. No entanto, uma tal fundamentação constitucional necessita, também ela, recorrer a métodos hermenêuticos (semânticos, sistemáticos, teleológicos...), de maneira inevitavelmente hierarquizada, de modo que também esta segunda hierarquização restaria carente de justificação. Em suma, para hierarquizar métodos a partir da Constituição, é necessário interpretá-la, recorrendo-se aos mesmíssimos métodos que se pretende hierarquizar. Tal abordagem, não raro, produz resultados curiosos, tal qual na proposta de Fischer, em que se interpreta a Constituição a partir de determinada hierarquia de métodos para se chegar à conclusão de que a hierarquia que dela decorre é distinta daquela que se utilizou para interpretá-la.

Não se pretende com tal crítica rechaçar a possibilidade de uma tal aproximação, mas tão somente evidenciar sua complexidade e os motivos pelos quais uma tal hierarquização foge ao escopo do presente trabalho. Nenhuma decisão decorre propriamente de um termo vago ou ambíguo, mas sim de um conjunto expandido de premissas, mediante o qual se concebe a norma juntamente com outras premissas razoáveis, inclusive juízos de valor²⁰⁶. Nesse sentido, o tipo de relação que subsiste entre os elementos do ordenamento jurídico acaba por variar “de concepção para concepção do próprio Direito”²⁰⁷. Zippelius afirma que a opção por uma ou outra teoria da interpretação encontra raízes profundas, que remetem à própria Teoria do Estado tomada pelo intérprete²⁰⁸. As diversas teorias da interpretação acabam por encobrir o conflito legalidade-equidade, a confrontação entre as dimensões ideal e autoritativo-institucional do direito, conferindo ao intérprete ferramentas para “apresentar fatores extrapositivos como positivos ou positiváveis”²⁰⁹. Os próprios métodos interpretativos prestam-se a fundamentar premissas que não se encontram positivadas, mas são úteis à argumentação jurídica²¹⁰.

Por tais motivos é que não se proporá no presente trabalho qualquer hierarquização de argumentos. Em decorrência das limitações metodológicas, o que se pode fazer é, tão somente, identificar, no direito tributário alemão e no direito tributário brasileiro, de que maneira se

²⁰⁴ FISCHER, Peter. “Auslegungsziele und Verfassung”, In: LANG, Joachim (org.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln: Otto Schmidt, 1995, pp. 187-212.

²⁰⁵ Argumentando pela vinculação do intérprete à vontade do Legislador nos casos em que esta pode ser determinada, cf. REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 140.

²⁰⁶ Cf. PECZENIK, Aleksander, *On Law and Reason*, Dordrecht: Springer, 2008, p. 16.

²⁰⁷ Cf. FERRAZ Jr., Tércio Sampaio, *Direito, Retórica e Comunicação*, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 126.

²⁰⁸ ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*, 11ª ed., München: Beck, 2012, pp. 15-19.

²⁰⁹ Cf. FERRAZ Jr., Tércio Sampaio, *Direito, Retórica e Comunicação*, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 141.

²¹⁰ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 288.

articulam os elementos interpretativos em cada um dos sistemas, ou, mais precisamente, nas diversas correntes doutrinárias que estes abarcam.

4.4. *Problemas do descomprometimento metodológico*

De outro lado, parece decorrência lógica que o descomprometimento metodológico, expresso pela oscilação inconsequente entre distintos métodos, argumentos e teorias, culmina na arbitrariedade e na imprevisibilidade da decisão por significados. Tal oscilação é prejudicial tanto à separação de poderes quanto ao cidadão.

Em primeiro lugar, a oscilação é prejudicial à separação de poderes porque qualquer ambiguidade ou incerteza em relação à interpretação limita a capacidade do Legislador, ao mesmo tempo em que amplia os poderes do intérprete autêntico. Raz nega que uma teoria da interpretação possa ser mais bem sucedida do que qualquer outra em determinar o sentido da lei, conforme editada pelo Legislador²¹¹. O importante seria a compreensão da reflexividade entre legiferação e interpretação. O argumento do autor é que qualquer teoria, desde que conhecida, permitirá ao Legislador editar leis que tenham o conteúdo que se pretende. A pluralidade de teorias interpretativas impõe severas limitações à capacidade do Legislador em saber de que forma a norma editada será interpretada. A existência de teses rivais sobre uma mesma matéria, as quais, por sua vez, podem modificar-se com o tempo ou alternarem-se enquanto teorias dominantes, limita sobremaneira o poder do Legislativo.

Em que pese seja extremado o ceticismo de Raz quanto às teorias hermenêuticas, ele evidencia que o consenso a respeito de teorias da interpretação é um elemento caro à própria separação de poderes. Quanto mais previsível a relação entre os argumentos, maior é o poder do Legislador, e menor o do intérprete autêntico. O debate a respeito das teorias da interpretação, longe de ser questão meramente teórica, é um problema de grande importância moral e política, que diz respeito à própria estrutura do Estado²¹².

A capacidade da metodologia jurídica em contribuir para a segurança jurídica torna-se, contudo, mais limitada na medida em que a própria técnica legislativa seja metodologicamente inconsistente²¹³. O próprio processo legislativo é objeto de compromissos políticos de última hora, tendo-se, não raro, textos legislativos modificados às pressas, de maneira prejudicial à

²¹¹ Cf. RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: on the theory of law and practical reason*, Nova York: Oxford University Press, 2009, pp. 124-125.

²¹² Cf. RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: on the theory of law and practical reason*, Nova York: Oxford University Press, 2009, pp. 124-125.

²¹³ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1590.

necessária precisão conceitual²¹⁴. Da reflexividade entre legislação e interpretação decorrem, ao mesmo tempo, a necessidade de cooperação entre Legislador e Judiciário, no sentido de um progressivo esclarecimento dos termos empregados pela lei, e a (saudável) rivalidade entre os Poderes, na medida em que estes devem interagir para que os termos da lei sejam esclarecidos²¹⁵. Tão importante quanto entender a relevância do processo legislativo para a interpretação é reconhecer a importância da jurisprudência na implementação de reformas legislativas.

Em segundo lugar, a pluralidade de teorias interpretativas é naturalmente problemática ao cidadão²¹⁶. À (inexorável) proliferação de teorias hermenêuticas, cada qual proclamando ser capaz de produzir a resposta correta, corresponde uma asfixiante inabilidade dos cidadãos em saber a qual delas será submetido²¹⁷. A multiplicidade de teorias promove a contingência na interpretação de textos legislativos e vai na contramão do ideal de certeza e previsibilidade do direito.

Afinal, as teorias da interpretação buscam captar a decisão “como um exercício controlado do poder, como se as relações sociais de poder estivessem domesticadas”²¹⁸. A multiplicidade de teorias presentes na doutrina e na jurisprudência dos sistemas comparados evidencia a inexistência de uma tal domesticação e a necessidade de tomada de posição por parte do intérprete, já que “toda interpretação envolve inevitavelmente uma escolha estruturada por métodos, baseada em argumentos e fundada em teorias”²¹⁹. Assim, o intérprete não escolhe apenas um significado, mas também “um método, um argumento e uma doutrina”, o que torna a interpretação do direito, mais que uma escolha, uma decisão por significados²²⁰.

Com isso se pretende alertar que o distanciamento que se pretende no presente trabalho não deve ser visto como indiferença em relação às teorias interpretativas, mas sim como decorrência da metodologia adotada e da limitação do escopo do presente trabalho. Se o trabalho não pretende adicionar mais uma novidade ao pluralismo de teorias, certamente almeja

²¹⁴ Hey fala em textos legislativos “costurados com agulhas quentes” (“*mit heißer Nadel gestrickte Gesetztexte*”) – expressão utilizada para se referir a algo feito de maneira apressada e imprecisa. Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 3, Rz. 6.

²¹⁵ Cf. DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 48.

²¹⁶ VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts*, 2ª Ed., Bern: Haupt, 1988, p. 56.

²¹⁷ Cf. WALDRON, Jeremy, “Clarity, Thoughtfulness, and the Rule of Law”, in: KEIL, Geert; POSCHER, Ralf (ed.), *Vagueness and Law: philosophical and legal perspectives*, Oxford: Oxford University Press, 2016, p. 323.

²¹⁸ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 6.4.

²¹⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo, *RDTA*, vol. 29, 2013, pp. 194-195.

²²⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo, *RDTA*, vol. 29, 2013, p. 195.

contribuir para que este seja dimensionado de maneira mais realista no direito brasileiro e seus efeitos deletérios sejam enfatizados.

5. CLASSIFICAÇÃO DOS ARGUMENTOS

São diversas as classificações encontradas para se referir aos métodos, critérios, elementos ou argumentos utilizados na interpretação jurídica. Na obra de Savigny, encontram-se os *métodos* denominados “clássicos” de interpretação jurídica: gramatical, lógico, histórico e sistemático²²¹. A estes, a obra de Jhering trouxe o método teleológico, tendo sido o método lógico aglutinado ao sistemático²²². Fala-se, pois, em *critérios* “tradicionais” para se designarem os critérios literal ou gramatical, sistemático, histórico e teleológico²²³. Outra classificação bastante disseminada é a de Alexy, que os classificou em *argumentos* semânticos, genéticos, históricos, comparativos, sistemáticos e teleológicos²²⁴.

Contemporaneamente, tem-se sustentado que tais classificações não seriam mais suficientes para lidar com a complexidade da argumentação jurídica²²⁵. Acrescem-se, por exemplo, argumentos “pragmáticos”, “consequencialistas”, ou ainda argumentos relacionados a capacidades institucionais. Para os fins do presente trabalho, contudo, não é necessário abandonar a tradição.

No presente trabalho, classificam-se os argumentos em (i) semânticos; (ii) sistemáticos; (iii) históricos; (iv) genéticos; e (v) teleológicos. No presente item, serão expostos os contornos da classificação, sem ignorar a dificuldade de circunscrição dos sentidos e a finalidade eminentemente esquemática de uma tal classificação. Também importante para a presente exposição são as dificuldades em relação ao emprego de cada uma das modalidades, bem como os pressupostos relativos a cada modalidade de argumentação, os quais serão igualmente apresentados.

²²¹ Cf., utilizando-se desta nomenclatura, DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 251.

²²² Cf., sobre a influência da obra de Jhering, cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 214.

²²³ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 214.

²²⁴ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 289.

²²⁵ DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 232. Cf. ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungslehre im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1999, p. 317, nota 132.

5.1. O Argumento Semântico

O texto da lei é o ponto de partida e a baliza da interpretação. A interpretação outrora denominada “gramatical” recorre não apenas a argumentos morfológicos e sintáticos, mas sim, de maneira mais geral, a argumentos que decorrem da totalidade das informações linguísticas presentes no texto, em especial propriedades semânticas dos termos ou expressões²²⁶. A interpretação “gramatical”, portanto, “obriga o jurista a tomar consciência da letra da lei e estar atento às equívocas proporcionadas pelo uso das línguas naturais e suas imperfeitas regras de conexão léxica”²²⁷ e lida, de maneira mais geral, com questões de ordem semântica.

Argumentos semânticos podem ser utilizados para justificar uma interpretação, criticá-la, ou para se sustentar que uma dada interpretação seria, ao menos, possível²²⁸. Toda interpretação pressupõe, em alguma medida, a investigação dos sentidos semânticos possíveis²²⁹. É muito comum, no entanto, que argumentos semânticos, isoladamente, não sejam capazes de justificar uma interpretação em detrimento de outra, permitindo tão somente concluir que determinado sentido encontra-se abrangido pela vagueza de uma dada palavra ou expressão²³⁰. Os problemas da identificação dos sentidos semânticos possíveis já foram oportunamente explorados²³¹.

Quando se utiliza do argumento semântico para fins de interpretação decisória, concebe-se algo distinto da mera identificação dos sentidos semânticos possíveis. No argumento semântico, empresta-se à palavra ou expressão um significado ordinário ou técnico-jurídico, o qual – argumenta-se – deve ser adotado em virtude de uma regra semântica ou uma regra argumentativa em sentido mais amplo.

O argumento semântico se utilizará, por exemplo, de definições jurídicas ou outras explicações contidas no próprio texto, referentes ao significado das palavras e expressões nele contidas; dicionários e outras fontes de pesquisas linguísticas; outras fontes jurídicas, que não o próprio texto, como forma de se identificar seu sentido técnico-jurídico a partir de outros contextos²³². Não raramente, e de maneira criticável, utiliza-se o intérprete, de argumentos

²²⁶ Cf. REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 137.

²²⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.2.1.1.

²²⁸ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 289.

²²⁹ No sentido exposto no item 2.3, *supra*. Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, p. 321; DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 214.

²³⁰ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 290.

²³¹ Cf. item 3, *supra*.

²³² Cf. PECZENIK, Aleksander, *On Law and Reason*, Dordrecht: Springer, 2008, p. 312.

semânticos que recorrem tão somente à própria experiência, sem maiores justificativas para tanto²³³.

O *significado ordinário* pode ser definido como aquele que espontaneamente vem à mente de um usuário competente da linguagem quando da leitura do texto²³⁴. Para adotar-se uma espirituosa alegoria sustentada na Suprema Corte dos EUA, a determinação do sentido ordinário exige que o intérprete se pergunte “se seria possível utilizar-se a palavra em um evento social sem que as pessoas o olhassem de forma esquisita”²³⁵. O *significado técnico-jurídico* pode ser definido como um sentido pressuposto ou construído a partir de referência ao próprio ordenamento jurídico.

Para fins de interpretação decisória, o significado ordinário ou técnico-jurídico raramente se encontra desacompanhado. O argumento semântico pressupõe a existência de uma *regra semântica* que o fundamente. Dentre os sentidos possíveis, afirma-se que um determinado sentido deve ser adotado, com fundamento em uma regra semântica determinada²³⁶.

5.1.1. Alguns exemplos de regras semânticas

A identificação do elemento semântico pode ser esclarecida, portanto, mediante referência a “cânones”, que nada mais são que regras semânticas, ou, algumas vezes, regras de argumentação em sentido mais amplo, que se celebrizaram na metodologia jurídica. Evidente que no caso do argumento semântico, também a validade da regra semântica poderá ser questionada. Alguns exemplos de regras semânticas são os seguintes:

- não se devem interpretar palavras e expressões contidas em uma lei em sentido distinto do ordinário, a menos que existam razões convincentes para tanto²³⁷;
- caso se tenha previamente estabelecido que uma palavra ou expressão possui um sentido técnico-jurídico incompatível com seu sentido ordinário, deve-se privilegiar o sentido técnico-jurídico em detrimento do ordinário²³⁸;

²³³ Cf. BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982, p. 442.

²³⁴ Cf. SULLIVAN, Ruth. *Statutory interpretation*, 2ª ed., Toronto: Irwin Law, 2007, p. 49

²³⁵ No original: “... whether you could use the word in that sense at a cocktail party without having people look at you funny.” *Johnson v. United States*, 529 U.S. 694, 718 (2000).

²³⁶ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 290.

²³⁷ Cf. PECZENIK, Aleksander, *On Law and Reason*, Dordrecht: Springer, 2008, p. 313; SULLIVAN, Ruth. *Statutory interpretation*, 2ª ed., Toronto: Irwin Law, 2007, p. 43.

²³⁸ Cf. PECZENIK, Aleksander, *On Law and Reason*, Dordrecht: Springer, 2008, p. 313; SULLIVAN, Ruth. *Statutory interpretation*, 2ª ed., Toronto: Irwin Law, 2007, p. 43; BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982, p. 439.

- no caso de existir uma definição legal, sua utilização será mandatória²³⁹ e o recurso à construção de conceitos terá espaço limitado, apesar de não se poder descartar a possibilidade de a própria definição legal não ser completamente inequívoca e também ela demandar interpretação²⁴⁰;
- se distintas palavras ou expressões são utilizadas em uma mesma lei, deve-se presumir que se referem a situações distintas, a menos que existam razões suficientes para se concluir de maneira diversa²⁴¹;
- não se deve interpretar um dispositivo de tal modo que partes dele se mostrem desnecessárias;
- a inclusão de um termo específico implica a exclusão de todos os outros termos específicos (“*expressio unius*”).

As regras semânticas expostas possuem caráter meramente exemplificativo e também são objeto de controvérsia. Assim, por exemplo, uma regra semântica comumente referida dispõe que quando a dicção do texto é precisa, não se deve recorrer aos demais métodos interpretativos (“*Eindeutigkeitsregel*”, “*plain meaning rule*”, “*acte claire*”). Com efeito, sustenta-se que o sentido literal deve ser mantido mesmo em casos em que se produzem resultados absurdos. Esta regra, contudo, dificilmente encontra aplicação, porque a dicção do texto é, em geral, apenas alegadamente precisa. A suposta regra consiste, em verdade, em um “confortável argumento formal”²⁴². A esta se contrapõe a chamada “regra do absurdo”²⁴³, segundo a qual um dispositivo pode ser desconsiderado ou corrigido (se a correção textual for “simples”), nos casos em que sua interpretação possa levar a um resultado que “nenhuma pessoa razoável aprovaria”²⁴⁴.

Como se nota, as regras semânticas são, também elas, contingentes e podem produzir resultados variados. Ademais, não existe consenso a respeito de quais e quantas são as regras semânticas, embora existam interessantes esforços em sistematizá-las²⁴⁵. Os críticos deste tipo de sistematização, contudo, argumentam que, na prática, o que se observa é que a aplicação de

²³⁹ Cf. BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982, p. 441.

²⁴⁰ Cf. MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, p. 116.

²⁴¹ Cf. PECZENIK, Aleksander, *On Law and Reason*, Dordrecht: Springer, 2008, p. 313.

²⁴² Cf. MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, p. 195.

²⁴³ Sobre a regra, cf. MANNING, John. The Absurdity Doctrine, *Harvard Law Review*, vol. 116, 2003, pp. 2387-2392.

²⁴⁴ SCALIA, Antonin; GARNER, Brian. *Reading Law: the interpretation of legal texts*, St. Paul: Thomson West, 2012, pp. 234-239.

²⁴⁵ O mais eloquente deles talvez se encontre na obra de Scalia e Garner. Cf. SCALIA, Antonin; GARNER, Brian. *Reading Law: the interpretation of legal texts*, St. Paul: Thomson West, 2012.

tal sorte de teoria permite ao intérprete selecionar as regras semânticas convenientes, como quem entra numa festa sozinho e começa imediatamente a procurar por seus amigos²⁴⁶. Em qualquer caso complexo, o intérprete encontrará um batalhão de regras semânticas que apontam a resultados distintos e que podem ser aplicadas de maneira aparentemente consistente em sentidos diversos²⁴⁷.

Na prática, o recurso estrito a tais regras semânticas fará com que um debate em que os interlocutores argumentem sob tais cânones transmita a um observador a impressão de que se está ocultando um dissenso efetivo a respeito de fundamentos normativos e institucionais muito mais profundos. Um debate “ritualizado” a partir de argumentos semânticos, pretensamente sistematizados e estruturados segundo regras semânticas, não faz mais do que mascarar as questões que realmente importam²⁴⁸.

De outro lado, há controvérsias a respeito da delimitação entre argumentos semânticos e as demais espécies. Möllers sustenta, por exemplo, que argumentos relacionados à unidade do ordenamento jurídico, ou então o cânone segundo o qual “exceções devem ser interpretadas estritamente” seriam argumentos sistemáticos e não propriamente semânticos²⁴⁹. Outros autores, por sua vez, classificam-nos como argumentos semânticos, afirmando-se que da identidade de palavras ou expressões, nem sempre decorre a identidade de sentidos normativos²⁵⁰.

Admite-se, pois, que uma mesma palavra ou expressão, utilizada em uma mesma lei possua sentidos distintos em diferentes dispositivos²⁵¹ - embora se devam apresentar razões suficientemente convincentes para que assim se possa concluir²⁵². Se isso é verdade em relação a uma palavra ou expressão empregada em uma mesma lei, tanto mais o será no caso de uma mesma palavra ou expressão ser empregada em leis distintas, ou então em leis de ramos jurídicos distintos. Uma mesma expressão pode ter significados distintos no direito civil, no direito penal e no direito tributário, por exemplo²⁵³. Nesse sentido, se é questionável se uma mesma palavra ou expressão deva ter o mesmo significado em duas leis distintas, tal presunção de identidade será certamente injustificada no caso de duas leis pertencentes a distintos ramos

²⁴⁶ Na literatura, este expediente é comumente referido como “*cherry-picking*”. Cf. ESKRIDGE JR., William. The new textualism and normative canons, *Columbia Law Review*, vol. 113, pp. 531-592.

²⁴⁷ Cf. ESKRIDGE JR., William. The new textualism and normative canons, *Columbia Law Review*, vol. 113, 2013, pp. 536.

²⁴⁸ Cf. ESKRIDGE JR., William. The new textualism and normative canons, *Columbia Law Review*, vol. 113, 2013, pp. 537.

²⁴⁹ Cf. MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, p. 127.

²⁵⁰ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 264.

²⁵¹ Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6^a ed., Berlin: Springer, 1991, pp. 312.

²⁵² Cf. PECZENIK, Aleksander, *On Law and Reason*, Dordrecht: Springer, 2008, p. 312.

²⁵³ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 264.

do ordenamento jurídico²⁵⁴. De qualquer forma, a interpretação divergente precisa ser justificada. Se não existe fundamento para a atribuição de sentidos distintos, devem expressões idênticas ser interpretadas de maneira idêntica²⁵⁵.

Em relação aos argumentos semânticos, portanto, importa notar que diversos cânones pretensamente semânticos incluem, na verdade, premissas importantes que contêm tanto juízos de valor quanto a obrigação do intérprete em compreender o contexto e a finalidade da legislação²⁵⁶. A enumeração e a hierarquização de regras semânticas são dependentes, pois, de premissas que remetem à própria concepção de ordenamento adotada, de modo que, não raramente, tais premissas são escondidas na argumentação.

5.1.2. Argumentos semânticos estáticos e dinâmicos

Outra distinção útil ao presente trabalho se refere à distinção entre argumentos semânticos estáticos e dinâmicos. O significado dos termos empregados pelo Legislador pode sofrer mutações ao longo do tempo²⁵⁷. A identificação do elemento semântico pode mostrar-se problemática no caso de uma palavra ou expressão apresentar significados distintos quando de sua edição e quando de sua interpretação. Este problema será particularmente acentuado no caso de interpretação de leis antigas.

Assim, a interpretação será *estática*, se adotar um sentido que a palavra ou expressão possuía ao tempo da edição do texto normativo. Neste sentido, para se determinar o sentido estático, usualmente se lançará mão de alguma forma de pesquisa histórica para se determinar o sentido que o termo interpretado possuía à época da edição da lei. A argumentação remeterá, então, a elementos semânticos, que podem ou não estar presentes no direito positivo vigente ao tempo da edição da lei, e em relação ao qual se pretende algum grau de consenso. De outro lado, a interpretação será *dinâmica*, se adotar um sentido ordinário ou técnico-jurídico que a palavra ou expressão adquiriu em momento posterior à edição do texto normativo.

²⁵⁴ Cf. PECZENIK, Aleksander, *On Law and Reason*, Dordrecht: Springer, 2008, p. 313.

²⁵⁵ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 265.

²⁵⁶ Cf. ESKRIDGE JR., William. The new textualism and normative canons, *Columbia Law Review*, vol. 113, 2013, pp. 534.

²⁵⁷ Cf. MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, p. 114.

5.2. O Argumento Sistemático

A interpretação sistemática pressupõe que os dispositivos legais não devem ser interpretados isoladamente, mas sim em sua relação com os demais elementos do ordenamento²⁵⁸. O argumento sistemático²⁵⁹ pode referir-se tanto à posição de uma norma no texto jurídico (“sistema lógico-formal” ou “sistema externo”)²⁶⁰, quanto à relação lógica e teleológica de uma norma com outras normas, finalidades e princípios (“sistema teleológico-material” ou “sistema interno”)²⁶¹.

Na ciência jurídica, a referência a um sistema pretende conotar ordenamento e unidade²⁶². O critério sistemático supõe a afirmação axiológica de que o ordenamento jurídico é um todo coerente, cujas contradições internas devem ser extirpadas. Disso decorre que todas as normas e conceitos jurídicos devem se relacionar logicamente a conceitos e normas jurídicas que lhes são mais gerais ou mais específicos. Na argumentação sistemática, busca-se estabelecer uma relação entre os sentidos jurídicos que seja livre de contradições no âmbito do ordenamento²⁶³.

Considerando-se o sistema externo, pode-se enfatizar, nesse sentido, a importância de se manter a consistência entre as palavras e expressões contidas numa mesma lei, a importância da “topografia” de um texto legislativo, da posição da palavra ou expressão interpretada em relação aos demais elementos da própria lei ou do ordenamento como um todo²⁶⁴. Tal esforço não é irrelevante, porquanto mediante tal consistência lógico-formal promove-se a clareza e a previsibilidade do sistema jurídico²⁶⁵.

²⁵⁸ Cf. MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, p. 126.

²⁵⁹ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 295.

²⁶⁰ A expressão é aqui utilizada no sentido de „äußere System“ (“sistema externo”), conforme cunhada por Heck e posteriormente discutida por Larenz e Canaris. Tipke também utiliza a expressão “sistema abstrato-conceitual” como sinônimo. Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, pp. 437 e ss. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, pp. 35-40; HÖPFNER, Clemens. *Die systemkonforme Auslegung*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, pp. 3-4; TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2000, p. 61.

²⁶¹ A expressão é aqui utilizada no sentido de „innere System“ („sistema interno“), também denominado simplesmente “sistema material” ou “sistema inerente [ao ordenamento]”. Cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991, pp. 474 e ss. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, pp. 40-60. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2000, p. 67.

²⁶² Cf. HÖPFNER, Clemens. *Die systemkonforme Auslegung*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 7.

²⁶³ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, „§ 4“, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 269-270.

²⁶⁴ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, „§ 4“, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 272.

²⁶⁵ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, p. 19.

A utilização de argumentos sistemático-formais pressupõe a disciplina e a dedicação a conceitos por parte do Legislador²⁶⁶. Nesse sentido, quanto mais precisa for a utilização de conceitos pelo Legislador, maiores serão as possibilidades de se argumentar com base no sistema lógico-formal.

Na argumentação de caráter sistemático-formal, enfatiza-se a relação entre os conceitos jurídicos e a realidade econômica e social subjacente, sustentando-se a suficiência daqueles para fins interpretativos²⁶⁷. Ao se considerar o sistema lógico-formal, não se problematizam finalidades e efeitos, acatando-se aqueles atrelados à interpretação e aplicação dos conceitos jurídicos, tais quais postos em sua estrutura lógico-formal. Neste caso, as finalidades e efeitos naturalmente existem e podem eventualmente ter sido consideradas pelo intérprete. O que importa, contudo, é que, no caso da argumentação de caráter sistemático-formal não se problematizam finalidades e efeitos, i.e., não se as coloca como um *dubium*, acatando-se as finalidades e efeitos decorrentes do argumento sistemático-formal.

De qualquer forma, deve-se ver que o ordenamento é repleto de “contradições técnicas”²⁶⁸: em que pese a pureza terminológica seja desejável, em diversos excertos do ordenamento encontram-se termos que, apesar de idênticos, representam conceitos distintos, mormente em se tratando de áreas distintas do direito. Tais contradições técnicas podem ora decorrer de “panes do Legislador”, ora ser explicadas pelo lapso temporal entre a edição de leis. Em outros casos, tais contradições são aparentes e constituem mera expressão da chamada “relatividade dos conceitos jurídicos”, demandando-se que o termo seja considerado em seu contexto teleológico e normativo.

Canaris, por sua vez, enfatiza que a consistência que se espera do ordenamento não é meramente conceitual, mas sim material, valorativa (“*wertungsmäßige Folgerichtigkeit*”)²⁶⁹. Nesse sentido, Hey sustenta que o sistema lógico-formal pressupõe um sistema teleológico-material, que deve ser seguido na construção de conceitos para que possa ser um elemento relevante para a interpretação²⁷⁰. Neste caso, fala-se em argumentos sistemático-teleológicos, os quais podem ser explorados de maneira mais adequada ao se tratar dos argumentos teleológico-objetivos²⁷¹. Em sentido estrito, portanto, classificam-se como argumentos

²⁶⁶ Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 3, Rz. 5.

²⁶⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 750.

²⁶⁸ Cf. HÖPFNER, Clemens. *Die systemkonforme Auslegung*, Tübingen: Mohr Siebeck, pp. 16-17.

²⁶⁹ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, p. 18.

²⁷⁰ Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 3, Rz. 5.

²⁷¹ Cf. item 5.5, *infra*.

sistemáticos no presente trabalho somente aqueles que versam sobre a relação lógico-formal entre normas²⁷², i.e., os que advêm do “sistema externo”.

5.3. O argumento histórico

Por “interpretação histórica” pode-se denotar uma série de recursos argumentativos distintos: ora se utiliza da expressão para se referir a um argumento decorrente da evolução de um determinado conceito jurídico ao longo do tempo; ora para se referir ao *status quo ante* do ordenamento, tratado como relevante para a interpretação do texto em questão; ora para se referir à evolução jurisprudencial a respeito de determinado tema²⁷³. Em geral, fala-se em argumento histórico nos casos em que fatos concernentes à história dos problemas jurídicos relevantes são apresentados em favor ou contra determinada interpretação²⁷⁴. O elemento distintivo do argumento histórico em relação aos demais é o recurso a alguma forma de pesquisa histórica²⁷⁵. Nesse tipo de argumento, sustenta-se, por exemplo, que uma solução determinada ao problema jurídico já foi tentada e esta levou a uma consequência indesejada, conjecturando-se que, no caso analisado, uma dada interpretação também acarretaria tal consequência indesejada²⁷⁶. Também é comum que se denomine de argumento histórico aquele que se refere à vontade do Legislador (histórico)²⁷⁷. Embora esta modalidade de argumento implique invariavelmente alguma forma de pesquisa histórica, mormente no caso de leis antigas, reservar-se-á, no presente trabalho, a expressão “argumento genético” a tal sorte de argumento.

5.4. O argumento genético

Denominam-se argumentos genéticos aqueles que se justificam pela afirmação de que um dado sentido corresponderia à vontade do Legislador²⁷⁸. Vontade do Legislador (“*voluntas legislatoris*”) corresponde à intenção do Legislador histórico, à vontade de pessoas “em carne e osso”, que participaram da redação e da aprovação de um determinado texto²⁷⁹. Em algumas

²⁷² Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 295.

²⁷³ Cf. REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 133.

²⁷⁴ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 294.

²⁷⁵ Cf. BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982, p. 449.

²⁷⁶ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 294.

²⁷⁷ Cf. REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 133.

²⁷⁸ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 291.

²⁷⁹ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, pp. 266-267.

teorias, pode corresponder, também, à intenção de um Legislador fictício e ideal²⁸⁰. O argumento genético pode também ser denominado histórico-teleológico²⁸¹ ou teleológico-subjetivo.

Alexy distingue duas formas de argumento genético. Na primeira, diz-se que determinado sentido corresponde ao sentido jurídico, porque este era o sentido pretendido pelo Legislador. Na segunda, diz-se que, ao editar a lei, perseguia o Legislador uma finalidade determinada, a qual somente será alcançada caso se adote determinado sentido²⁸².

O recurso ao elemento teleológico-subjetivo encontra fundamento no próprio princípio democrático. Nos sistemas de tradição romano-germânica, observa-se a prevalência de doutrinas que privilegiam a vontade objetivada do Legislador, e admitem a referência a uma vontade que tenha sido “sugerida” pela própria dicção do texto (“*Andeutungstheorie*”)²⁸³. Nesse sentido, sustenta-se que a clareza normativa é mandamento decorrente do próprio princípio do Estado de Direito, devendo-se sempre privilegiar um sentido que seja reconhecível a partir do texto normativo²⁸⁴.

Algumas vertentes da teoria hermenêutica entronizam o elemento teleológico-subjetivo e sustentam que uma interpretação jurídica somente será “correta” se corresponder à intenção do Legislador. Reimer, por exemplo, argumenta que, caso haja uma vontade do Legislador que seja identificável e consistente, ela vincula o intérprete²⁸⁵.

As críticas ao elemento teleológico-subjetivo são bastante disseminadas na doutrina e são, basicamente, de duas naturezas distintas. De um lado, têm-se críticas relacionadas à própria relevância de se utilizar a vontade do Legislador na interpretação da lei e, de outro, críticas relacionadas à praticabilidade ou à possibilidade de se aferir a vontade do Legislador.

A primeira ordem de críticas é no sentido de que não haveria fundamentos para se basear a interpretação na intenção do Legislador. Somente as manifestações normativas trazidas na

²⁸⁰ Para uma crítica de tais teorias, cf. RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: on the theory of law and practical reason*, Nova York: Oxford University Press, 2009, pp. 272-276.

²⁸¹ Cf. BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982, p. 451.

²⁸² Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 291.

²⁸³ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 235. Sobre a aplicação da teoria pelo BFH, cf. FISCHER, Peter. “Auslegungsziele und Verfassung”, In: LANG, Joachim (org.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln: Otto Schmidt, 1995, pp. 190-191.

²⁸⁴ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 237.

²⁸⁵ Cf. REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 140.

forma exigida pelo ordenamento teriam força para obrigar, devendo o intérprete emprestar confiança à letra da lei, a qual deveria ser, em princípio, inteligível²⁸⁶.

A segunda ordem de críticas indica o caráter “esotérico” da argumentação a partir da vontade do Legislador²⁸⁷. Um desafio que se impõe às teorias subjetivas é explicar, afinal, quem é o Legislador cuja vontade deve ser investigada, o que leva, por vezes, à conclusão de que a “vontade” a ser investigada é aquela de um especialista (não eleito) que trabalhou a pedido de um parlamentar ou grupo de parlamentares²⁸⁸. Os críticos da teoria subjetiva argumentam que seria impossível determinar qual seria a intenção do Legislador. Um argumento a partir do elemento teleológico-subjetivo demandará que se presuma que o Legislador possuía uma posição a respeito do caso que se pretende resolver e que tal posição poderia ser descoberta pelo intérprete²⁸⁹. A argumentação a partir da vontade do Legislador é criticada, portanto, como impraticável. Nesse sentido, afirma-se que o processo legislativo é complexo e não se submete a um autor individual ou a uma vontade específica que se possa tomar por referência.

Apesar das críticas, parte substancial da doutrina empresta relevância aos argumentos teleológico-subjetivos e sua utilização não é de todo incomum, ainda que com mera função de suporte. Com efeito, cumpre distinguir os argumentos genéticos diretos dos indiretos.

5.4.1. Os trabalhos preparatórios como fonte direta

Guastini denomina de “intenção fática” aquela que pode ser reconstruída, a partir de trabalhos preparatórios, em relação ao substrato fático que a lei efetivamente regulou²⁹⁰. As possibilidades de argumentação mediante fontes diretas são particularmente relevantes em casos em que o processo legislativo encontra-se bem documentado, a partir de trabalhos preliminares que auxiliam a compreensão do texto finalmente aprovado²⁹¹. Inexistente tal tipo de material, contudo, as possibilidades de argumentação genética ficam reduzidas.

²⁸⁶ Cf. sobre o embate entre as correntes objetivistas e subjetivistas, FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.1.3.

²⁸⁷ Cf., sobre as críticas, REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 139-143.

²⁸⁸ Reimer reconhece que órgãos deliberativos não possuem vontade e que somente se poderia investigar a vontade de pessoas e sustenta tal sorte de investigação. Cf. REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 138.

²⁸⁹ Cf. SULLIVAN, Ruth. *Statutory interpretation*, 2ª ed., Toronto: Irwin Law, 2007, p. 32.

²⁹⁰ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, pp. 269.

²⁹¹ Cf. REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 139.

A doutrina diverge sobre a relevância dos trabalhos preparatórios (*travaux préparatoires*). As razões em favor de sua utilização são desdobramentos das razões que se apresentam em favor dos argumentos genéticos. Assim, por exemplo, argumenta-se que seria democrático levar em consideração as ideias apresentadas pelas pessoas que participaram do processo legislativo; que o conhecimento dos consultores legislativos, presumidamente de alto nível, permitiria que se atribuísse especial importância a seu entendimento a respeito dos dispositivos contidos no texto; que não existiriam razões para se ignorar a possibilidade de os trabalhos preparatórios elucidarem o sentido do texto, devendo-se explorar qualquer material que seja útil para tal elucidação. Em geral, considera-se que o texto legislativo seria formulado de maneira sucinta, sendo natural que se encontrasse nos autores do texto a fonte genuína da informação necessária à interpretação do texto²⁹². As objeções a tais afirmações podem facilmente ser derivadas das objeções mais gerais aos argumentos genéticos.

Aarnio sustenta que os trabalhos preparatórios seriam fontes do direito fracamente vinculantes (“*weakly binding sources of law*”)²⁹³. Isso implica dizer que, se o intérprete não se referir aos trabalhos preparatórios, ele terá o ônus de justificar por que assim o fez. Com efeito, o autor afirma que trabalhos preparatórios internamente inconsistentes ou ambíguos não podem ser utilizados como argumentos. Sustenta, de outro lado, que, diante de diversas interpretações possíveis, aquela claramente indicada pelos trabalhos preparatórios deve ser privilegiada, devendo-se fundamentar eventual desvio em relação a esta preferência.

5.4.2. A “*intenção reconstruída*” como fonte indireta

Guastini denomina de “*intenção contrafática*” aquela que pode ser conjecturalmente atribuída ao Legislador em relação a um substrato fático que não se encontra regulado, em absoluto, na lei em questão²⁹⁴. O autor caracteriza a argumentação a partir da intenção contrafática como típica da integração, já que se trata de encontrar conjecturalmente a solução a um problema sobre o qual o Legislador não teve qualquer intenção – e, portanto, não teria regrado²⁹⁵. Na distinção entre interpretação e integração adotada no presente trabalho, não se

²⁹² Cf. AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987, p. 99.

²⁹³ Cf. AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987, p. 100.

²⁹⁴ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, pp. 269.

²⁹⁵ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, pp. 269.

tem razão, contudo, para sustentar que esta modalidade de argumento seria mais útil ou mais frequente na integração do que na interpretação.

Esse tipo de argumento assume a seguinte forma: se ao Legislador (histórico) fosse dado posicionar-se sobre a questão que se coloca ao intérprete, ele teria adotado o entendimento X. Nota-se que, em tal caso, não se encontram nos trabalhos preparatórios qualquer expressão da vontade do Legislador, tendo-se, antes uma “intenção reconstruída”. Aarnio entende que se trata de um caso de reconstrução *ex post* da vontade do Legislador, de caráter fictício e arbitrário, que não se presta à interpretação jurídica, ao menos enquanto elemento genético²⁹⁶. No entendimento do autor, a intenção hipotética somente poderia ter algum valor argumentativo enquanto expressão do sentido do texto ao tempo da interpretação, não sendo portanto nem subjetiva, nem histórica. Essa modalidade de argumento poderia ser entendida como uma forma de argumento teleológico-objetivo, não gozando, contudo, da importância que o autor atribui ao argumento derivado diretamente dos trabalhos preparatórios. Não se trataria, por conseguinte, de um argumento fundado na vontade do Legislador para fins de aplicação da ordem de preferência e das regras de ônus argumentativo concebidas para os trabalhos preparatórios.

5.5. O Argumento teleológico

Finalmente, cumpre investigar a natureza do argumento teleológico, que possui papel central no presente trabalho. Na doutrina, observa-se alguma tendência em se utilizar a expressão “sentido e finalidade da lei” (“*Sinn und Zweck*”) num só fôlego (“*Atemzug*”), equiparando-a ao elemento teleológico²⁹⁷. Tal expressão parece decorrência da tendência em se privilegiar o elemento teleológico na interpretação da lei, observada em várias teorias interpretativas contemporâneas²⁹⁸. Tecnicamente, contudo, finalidade e sentido não se confundem.

O sentido (“*Sinn*”) da lei é o significado jurídico que o intérprete a ela atribui a partir da interpretação. Não se trata de um sentido que se fundamente, necessariamente, em argumentos teleológicos, tampouco de um sentido imanente à lei, mas de um sentido que lhe é trazido “de

²⁹⁶ Cf. AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987, p. 125.

²⁹⁷ Cf., com referência à jurisprudência alemã, DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 2019.

²⁹⁸ DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 219.

fora”. É o intérprete quem atribui um sentido à lei, devendo justificar sua conjectura²⁹⁹. Em princípio, a finalidade da lei é apenas um indício, um dos elementos a serem considerados para a identificação de seu sentido³⁰⁰.

Toda norma possui uma orientação que lhe é inerente, uma finalidade (“*Zweck*”)³⁰¹, que encontra na metodologia jurídica uma multiplicidade de expressões para se descrever. Fala-se em vontade da lei (“*voluntas legis*”), razão, *ratio*, motivo, finalidade, fim, *telos*, propósito, ou resultado prático pelo qual uma determinada norma foi editada³⁰². Para Guastini, a teleologia é o “princípio que subjace à lei e que ela está destinada a realizar”³⁰³.

A finalidade relevante para fins hermenêuticos não é uma finalidade empírica, mas sim uma finalidade normativa, cujo comando é a promoção de um resultado ou estado de coisas³⁰⁴. Conforme esclarece Ávila, a interpretação de finalidades e efeitos “exige a atribuição de sentido a determinados dispositivos ou a delimitação do âmbito de aplicação de normas que mencionam ou pressupõem a promoção de estados de coisas e a investigação da relação entre normas e condutas”³⁰⁵. Assim, o elemento teleológico-objetivo diz respeito a finalidades e efeitos, postos ou pressupostos pelo ordenamento, que devem ser considerados pelo intérprete.

Deve-se esclarecer em que sentido o elemento teleológico se apresenta relevante para a interpretação da lei. Em certo sentido, a identificação da finalidade pode ser caracterizada não como premissa, mas como resultado de interpretação³⁰⁶. Afinal, a finalidade da lei é determinada, também ela por interpretação. Com efeito, seria circular falar-se em interpretação teleológica, porquanto a identificação do *telos* da norma seria não a premissa, mas o objetivo de toda interpretação³⁰⁷. Esse raciocínio é geralmente sustentado por aqueles que equiparam sentido e finalidade da lei, entronizando o elemento teleológico na interpretação³⁰⁸. O problema desse raciocínio é que, ao equiparar sentido a finalidade, ele acaba por ignorar que também os

²⁹⁹ DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, *In: Tipke/Kruse, AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 218.

³⁰⁰ ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*, 12ª ed., Stuttgart: Verlag W. Kohlhammer, 2018, p. 133.

³⁰¹ Cf. REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 476.

³⁰² Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 267.

³⁰³ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 267.

³⁰⁴ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 296.

³⁰⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*, *RDTA*, vol. 29, 2013, p. 189.

³⁰⁶ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 268.

³⁰⁷ Cf., com críticas a este entendimento, MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, pp. 154-155.

³⁰⁸ Cf., item 4.2, *supra*.

elementos semântico, sistemático, histórico e genético são obtidos por métodos de hermenêutica geral, constituindo, também eles, em certo sentido, resultado e não premissa de interpretação.

Parece mais consistente, portanto, entender-se o argumento teleológico como premissa, como se fez em relação aos demais elementos analisados. Equiparar sentido e finalidade é um problema de teoria da interpretação que o presente estudo pretende neutralizar, de modo que a segregação pode ser mantida sem que isso implique qualquer juízo de valor a respeito da equiparação. No sentido em que aqui empregado, o argumento teleológico constitui premissa da interpretação, que comporta, em verdade, duas etapas³⁰⁹.

Na primeira etapa, sustenta-se, no argumento teleológico, que um resultado ou estado de coisas deve ser promovido, premissa esta que deve ser fundamentada de maneira racional (determinação da finalidade)³¹⁰. O argumento teleológico demanda, portanto, que o intérprete faça conjecturas a respeito de finalidades, as quais devem ser racionalmente sustentadas³¹¹, com a devida referência ao direito positivo. A determinação da finalidade será analisada com mais vagar adiante³¹².

Na segunda etapa, sustenta-se que um dado sentido jurídico pretendido pelo intérprete constitui um meio para que se atinja a finalidade normativa determinada. Neste caso, a argumentação possui caráter eminentemente empírico³¹³, exigindo a referência a raciocínios probabilísticos, conjecturais e de verossimilhança, que podem ser mais ou menos refinados, a depender da complexidade do problema jurídico em questão. A identificação do elemento teleológico demanda “conjecturas a respeito da relação entre as normas e as intenções, os efeitos, os fins e os bens jurídicos a que elas fazem referência”³¹⁴.

O argumento teleológico (objetivo) não pode ser confundido com o argumento genético (teleológico-subjetivo). É possível que o elemento teleológico-objetivo conduza o intérprete às mesmas conclusões que o elemento teleológico-subjetivo, caso em que não haverá maiores problemas na definição do elemento teleológico. No entanto, pode ocorrer de ambos os elementos apontarem a direções distintas, caso em que a prevalência de um ou outro pode variar conforme o tipo de texto jurídico que se interpreta³¹⁵ e conforme a teoria da interpretação

³⁰⁹ Cf. MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, pp. 154-155.

³¹⁰ Cf. ALEXI, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 296.

³¹¹ Cf. ALEXI, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 296.

³¹² Cf. item 5.5.1, *infra*.

³¹³ Cf. ALEXI, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 299.

³¹⁴ Cf. ÁVILA, Humberto, *Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*, *RDTA*, vol. 29, 2013, p. 189.

³¹⁵ Cf. BARAK, Ahron. *Purposive Interpretation in Law*, Princeton: Princeton University Press, 2005, p. xiv.

adotada. No caso do argumento teleológico-objetivo, não se recorre às finalidades de qualquer pessoa do passado ou presente, mas sim, às finalidades “racionais” ou às finalidades “objetivamente prescritas no contexto da ordem jurídica em vigor”, entendidas como aquelas que podem ser sustentadas a partir de argumentação racional³¹⁶. Assim, dois intérpretes distintos podem concluir pela existência de fins distintos, de modo que a individualização do fim ou dos fins da norma deixa alguma margem de valoração ao intérprete³¹⁷ e oscila, em última análise, em função de concepções conflitantes acerca do ordenamento em que a norma se insere.

Alguns autores sustentam a prevalência de argumentos genéticos em relação aos teleológicos. Guastini entende, por exemplo, que, no caso de leis recentes em que os trabalhos legislativos oferecem elementos relativamente concretos, apelar à vontade da lei como algo distinto da vontade do Legislador não passaria de uma forma de “sabotar a política do direito perseguida pelos órgãos legislativos, substituindo-a pela política do direito do intérprete”³¹⁸. Em sentido semelhante, tem-se o entendimento de Aarnio a respeito dos trabalhos preparatórios³¹⁹. Da mesma forma, Reimer critica a pretensa objetividade do argumento teleológico³²⁰. Enquanto o argumento genético guardaria ao menos um resquício de objetividade, ao buscar fundamento na vontade do Legislador, inclusive mediante referência a documentos históricos, o argumento teleológico-objetivo não raramente consideraria a finalidade do intérprete em detrimento da finalidade da lei.

A interpretação teleológica pressupõe, portanto, a possibilidade de identificação da finalidade das normas, o que nem sempre é claro e, por vezes, leva a perplexidades³²¹. Nesse sentido, cabe explorar, ainda que brevemente, os expedientes utilizados para determinação da finalidade na argumentação jurídica.

5.5.1. A determinação da finalidade

A referência à finalidade, no sentido em que aqui compreendido, presta-se a solucionar um problema de ambiguidade ou vagueza do texto interpretado, mas não raro se replica em

³¹⁶ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 295.

³¹⁷ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 268.

³¹⁸ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, pp. 268.

³¹⁹ Cf. item 5.4.1, *supra*.

³²⁰ Cf. REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 132.

³²¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.2.1.3.

vagueza ou ambigüidade de finalidades³²². Da mesma forma que as teorias que entronizam regras semânticas³²³, também as teorias centradas na investigação da finalidade da norma são acusadas de permitir ao intérprete algum arbítrio: também na determinação da finalidade acabaria o intérprete, no final do dia, procurando por seus amigos na festa³²⁴.

A argumentação por finalidades mostra-se perigosamente manipulável. A qualquer dispositivo de lei pode-se imputar uma série de finalidades, as quais podem ser colocadas numa “escada de abstração”³²⁵. Assim, por exemplo, pode-se atribuir a uma lei que endureça as penas contra pequenos furtos as seguintes finalidades, em ordem ascendente de abstração: a prevenção de furtos contra o cidadão; a proteção da propriedade privada do cidadão; a preservação do próprio sistema de propriedade privada; o encorajamento da atividade produtiva, mediante a proteção dos frutos do trabalho; a promoção do bem comum.

A argumentação teleológica, se adotada de maneira inconsistente, apresenta o perigo de permitir ao intérprete subir ou descer a escada de abstração, modificando-se o sentido do texto de acordo com o degrau escolhido. Os críticos mais ferrenhos da argumentação teleológica consideram inevitável a imprevisibilidade decorrente de se permitir ao intérprete subir a escada de abstração, admitindo, para fins da interpretação teleológica, tão somente a “finalidade evidente do texto”³²⁶. Sustenta-se, assim, que a finalidade somente pode ser extraída do próprio texto interpretado, de maneira consistente com outros aspectos de seu contexto³²⁷.

É fundamental à identificação do elemento teleológico-objetivo o texto da lei enquanto tal, bem como as circunstâncias sociais e políticas que a ocasionaram³²⁸. O poder de convencimento da finalidade enquanto elemento interpretativo depende, em última análise, da capacidade de se assegurar que aquela é a finalidade da lei³²⁹. É fundamental que a finalidade da lei seja “reconhecível” ou “identificável”, para que esta possa ter alguma relevância na interpretação³³⁰.

³²² Cf. ESKRIDGE JR., William. The new textualism and normative canons, *Columbia Law Review*, vol. 113, pp. 538.

³²³ Cf. item 5.1, *supra*.

³²⁴ ESKRIDGE JR., William. The new textualism and normative canons, *Columbia Law Review*, vol. 113, pp. 533.

³²⁵ Cf. SCALIA, Antonin; GARNER, Brian. *Reading Law: the interpretation of legal texts*, St. Paul: Thomson West, 2012, pp. 99-100.

³²⁶ Cf. SCALIA, Antonin; GARNER, Brian. *Reading Law: the interpretation of legal texts*, St. Paul: Thomson West, 2012, pp. 99-100.

³²⁷ Cf. SCALIA, Antonin; GARNER, Brian. *Reading Law: the interpretation of legal texts*, St. Paul: Thomson West, 2012, p. 129.

³²⁸ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 267.

³²⁹ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 285.

³³⁰ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 285.

A mera suposição de uma finalidade não é suficiente. O intérprete deve evidenciar a finalidade mediante critérios objetivos. Não se pode conceber que o intérprete meramente faça valer seu entendimento pessoal; tampouco que a finalidade “do intérprete” contradiga uma finalidade que se possa com precisão atribuir ao Legislador: a interpretação teleológica não se pode converter em interpretação “ideológica”³³¹. Se não se consegue, de maneira convincente, evidenciar a finalidade em questão, não há que se conceber argumentação teleológica³³².

Por conseguinte, a finalidade deve ser expressamente indicada, não se admitindo que sua utilização seja ambígua, contraditória ou meramente implícita, sob pena de se inviabilizar seu controle intersubjetivo. A obscuridade em relação à determinação da finalidade permite a sua manipulação, de modo que se deve exigir tanto do Legislativo, no momento da elaboração da lei, quanto do Judiciário, no momento de sua aplicação, clareza e coerência em relação às finalidades tomadas por premissa³³³.

5.5.1.1. Finalidades imanes

Na maioria das vezes, a justificação de que um estado de coisas ou resultado deve ser promovido é feita com referência à própria norma aplicável³³⁴. Sustenta-se, pois, que, a norma é válida e ela promove um dado estado de coisas, o qual somente será obtido a partir da adoção de determinado sentido jurídico. A finalidade é obtida mediante a interpretação da própria norma em seu contexto e exerce a função de esclarecer o que a própria validade da norma significa³³⁵. A partir da própria redação da hipótese normativa e de seu consequente, o Legislador objetiva determinados elementos que podem auxiliar a compreensão da finalidade da norma³³⁶.

Em alguns casos, pouco frequentes³³⁷, o próprio dispositivo legal prescreve a obtenção de determinado resultado prático. Embora se observe contemporaneamente a tendência de se exporem finalidades em um preâmbulo ou nos artigos iniciais de uma nova lei³³⁸, normalmente, o dispositivo legal, formulado de maneira não-teleológica, apenas dá suporte à conclusão de que determinado resultado prático é visado. Em tais casos, a conclusão não decorre do

³³¹ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 285.

³³² FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.2.1.1.

³³³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, 3ª. Ed., São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 72-74.

³³⁴ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 298.

³³⁵ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, pp. 298-299.

³³⁶ Cf. MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, p. 155.

³³⁷ Cf. PECZENIK, Alexander. *On Law and Reason*, New York: Springer, 2008, p. 330.

³³⁸ Cf. MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017, p. 156.

dispositivo isoladamente considerado, mas de um conjunto expandido de premissas, que consideram outros elementos além do próprio dispositivo legal³³⁹.

5.5.1.2. Finalidades sistemáticas

No entanto, é possível, também, que se sustente a normatividade da finalidade com base em uma norma ou conjunto de normas distinto da norma interpretada, caso em que se terá um argumento sistemático-teleológico. Em tais casos, é possível, mas não necessário, que a argumentação teleológica tome a forma de argumentação por princípios, devendo-se promover sua concretização mediante o auxílio de outras normas³⁴⁰.

Aqui, cabe retomar o conceito de sistema interno, apenas lateralmente mencionado ao se tratar dos argumentos sistemáticos³⁴¹. O conceito de sistema interno é largamente associado à obra de Canaris, que enfatiza que a consistência que se espera do ordenamento não é meramente conceitual (lógico-formal), mas sim material, valorativa³⁴². Em decorrência do princípio da igualdade, estariam tanto o Legislador quanto o Juiz obrigados a implementar de maneira consequente valores outrora inseridos no ordenamento, justificando-se de maneira racional eventuais exceções³⁴³. Trata-se, pois, de um sistema em sentido teleológico, que permite, para fins de aplicação do direito, seu desenvolvimento por indução, a partir do direito positivo vigente, de onde se extrai seu caráter deontológico e não meramente axiológico³⁴⁴.

A argumentação a partir do sistema interno pressupõe, portanto, duas premissas importantes e controversas³⁴⁵: a inexistência de contradições valorativas no ordenamento jurídico e a rastreabilidade de valores no sistema. De acordo com a primeira premissa, o ordenamento jurídico seria um sistema livre de contradições axiológicas. Aqueles que argumentam a partir de um sistema de caráter teleológico-material devem esforçar-se para apresentar um sistema de valores (idealizado), positivado, que se mostre como uma unidade inerentemente consistente, em que aparentes contradições são resolvidas mediante hierarquizações e outros expedientes. De acordo com a segunda premissa, ter-se-ia a

³³⁹ Cf. PECZENIK, Alexander. *On Law and Reason*, New York: Springer, 2008, p. 330.

³⁴⁰ Cf. ALEXY, Robert. *Theorie der Juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991, p. 299; REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 476 e ss.

³⁴¹ Cf. item 5.2, *supra*.

³⁴² Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, p. 18.

³⁴³ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, p. 16.

³⁴⁴ Cf. HÖPFNER, Clemens. *Die systemkonforme Auslegung*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, p. 133.

³⁴⁵ Cf. HÖPFNER, Clemens. *Die systemkonforme Auslegung*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2008, pp. 10-11.

possibilidade de se “rastream” tais valores no ordenamento. O sistema jurídico seria, portanto, baseado em princípios fundantes, dos quais se derivariam (sub)princípios e princípios técnicos, todos se relacionando de maneira harmoniosa, justificando-se reciprocamente, e suportando a interpretação - e, eventualmente, a integração - da hipótese normativa relevante ao caso concreto. Em tais casos, admite-se que as normas jurídicas de um mesmo sistema exercem influências recíprocas umas sobre as outras, definindo, em particular, seu sentido e seu valor³⁴⁶.

Se a percepção do ordenamento como sistema (logicamente) fechado não se sustenta³⁴⁷, tampouco o fechamento teleológico do sistema mostra-se menos utópico³⁴⁸. Na defesa de um sistema materialmente consistente, pretendendo-se dominar as normas jurídicas, procede-se, inexoravelmente a recortes, reduções e simplificações. Recorre-se à dogmática analítica para a produção de uma “indiferença controlada” em relação às contradições. Ao reduzir e simplificar o ordenamento, tais teorias criam uma “ilusão funcional” acerca da realidade, imunizando seus próprios enunciados contra os fatos e permitindo que se atue de maneira indiferente a eles³⁴⁹. Afinal, “a completude só ocorre num sistema contraditório e o preço da consistência é a incompletude do sistema”³⁵⁰.

Nesse sentido, há autores que relativizam a possibilidade de consistência material no ordenamento. Na obra de Vogel, por exemplo, o ordenamento jurídico é descrito como um jardim “um tanto selvagem” e o Legislador, como um jardineiro sobrecarregado, que conseguiria, quando muito, substituir plantas moribundas e aparar alguns arbustos, mas não daria conta da intensa dinamicidade do jardim. Da mesma forma que o jardim não se encontraria jamais perfeito e acabado, tampouco o ordenamento jurídico se encontraria em algum momento livre de contradições³⁵¹.

Tampouco o intérprete poderia, para Vogel, solucionar todos os problemas do “jardim”. Assim, não se poderia descartar a possibilidade de duas decisões serem consideradas justas individualmente, mas serem contraditórias entre si, sendo, portanto, injustas uma em relação à outra. Em que pese imponha o princípio da igualdade o afastamento de contradições, sua aplicação a casos concretos seria controversa, devendo-se contar com a possibilidade de um

³⁴⁶ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, p. 18.

³⁴⁷ Cf. item 5.2, *supra*.

³⁴⁸ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982, p. 29.

³⁴⁹ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 4.1.4.

³⁵⁰ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 4.3.2.3.

³⁵¹ Cf. VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, n. 2, 1977, p. 104.

tribunal não considerar uma dada contradição suficiente para ser extirpada pelo Juiz com fundamento no princípio da igualdade³⁵².

Também em relação ao argumento sistemático-teleológico devem-se, portanto, retomar as considerações gerais feitas a respeito da determinação da finalidade. O peso do argumento teleológico depende, essencialmente, da capacidade do intérprete em determinar de maneira objetiva e convincente a finalidade que pretende empregar para fins da interpretação. No caso do argumento sistemático-teleológico, o peso do argumento restará dependente da possibilidade de se evidenciar o sistema interno e remeterá, em geral, ao problema da existência de teorias conflitantes a respeito do sistema jurídico (parcial) em questão.

De outro lado, distingue a doutrina, também, entre a consistência material e o chamado “consequencialismo”³⁵³. Enquanto a expressão “consequencialismo” reserva-se à referência descompromissada às consequências desejáveis ou indesejáveis de uma dada interpretação (em sentido amplo), abarcando inclusive a análise econômica do direito, a consistência material pressupõe a fundamentação da argumentação no sistema interno³⁵⁴. Embora a consistência material, assim como o consequencialismo, demande a referência a argumentos empíricos, ela exige adicionalmente a apreciação das finalidades no ordenamento de maneira consequente, o que parece faltar ao consequencialismo³⁵⁵, que se encontra, por conseguinte, mais exposto a preferências individuais³⁵⁶.

5.5.2. *Classificação das finalidades no direito tributário*

Para que se possa falar em um sistema teleológico-material no direito tributário é necessário que se distingam, em relação a cada tributo, o sistema de referência e seus desvios, os quais precisam ser devidamente justificados. A pergunta a respeito da finalidade no direito tributário, não se restringe a “para que serve o tributo?”, mas se estende a “como deve ser o tributo?”³⁵⁷. Conforme afirma Vogel, a tarefa inafastável do direito tributário é a repartição dos encargos relacionados ao financiamento do Estado, a partir de critérios de justiça distributiva

³⁵² Cf. VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, n. 2, 1977, p. 104.

³⁵³ Cf., explorando amplamente a distinção, GOTTSCHESKY, Hella Isis. *Dever de consistência legislativa e sua aplicação no direito tributário*, Tese de Doutorado, UFRGS, 2016, pp. 27-31.

³⁵⁴ Cf. GOTTSCHESKY, Hella Isis. *Dever de consistência legislativa e sua aplicação no direito tributário*, Tese de Doutorado, UFRGS, 2016, p. 30.

³⁵⁵ Cf., por todos, ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*, São Paulo: Malheiros, 2019, pp. 52-72.

³⁵⁶ Cf. DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*, Dissertação de Mestrado, FDUSP, 2018, p. 129.

³⁵⁷ WENNRICH, Eberhard. *Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Dissertation: Köln, 1962, p. 97.

(“função repartidora de encargos”)³⁵⁸. Ao lado de tais normas, o direito tributário também exerce função indutora, na medida em que diversas normas também produzem efeitos sobre a “realidade extrajurídica”, mormente de caráter político-econômico. Finalmente, também se devem segregar as normas de função simplificadora, pois também elas poderiam levar a deformações da justiça distributiva, as quais deveriam ser consideradas pelo intérprete³⁵⁹.

Nesse sentido é que se concebe a distinção entre normas de finalidade fiscal, extrafiscal e simplificadora³⁶⁰. Se cada tributo comporta um sistema interno, orientado, de maneira materialmente consistente, pelo princípio da igualdade e pela capacidade contributiva, então, uma vez determinado qual é o sistema de referência, todo e qualquer desvio em relação a ele demanda justificação, seja em finalidades extrafiscais, seja em finalidades simplificadoras.

As normas de finalidade fiscal são aquelas que têm por objeto a repartição do ônus do tributo entre os contribuintes³⁶¹. Elas constituem o sistema de referência e se justificam pelo princípio da igualdade, ou, de maneira mais específica, em matéria de impostos, pela capacidade contributiva. As normas de finalidade fiscal, orientadas pela capacidade contributiva, veiculam a decisão de onerar determinados fatos ou sujeitos em detrimento de outros (“*Belastungsentscheidung*”)³⁶².

As normas de finalidade extrafiscal ou indutora são aquelas que perseguem finalidades que não se limitam à repartição do ônus tributário entre os contribuintes. Por sua própria natureza, tais normas implicam restrição ao princípio da igualdade, com vistas a estimular ou desestimular comportamentos. Elas fogem ao sistema de referência, elas maculam a decisão de se onerar de maneira consistente determinados fatos em detrimento de outros. Na medida em que implicam um desvio em relação à decisão fundamental a respeito da oneração dos sujeitos, tais normas demandam uma justificação, que se encontra em finalidades distintas da igualdade, tais como a proteção do meio ambiente, a promoção da saúde, a promoção da livre-concorrência, e assim por diante. Em suma, em prol de determinadas finalidades extrafiscais, o ordenamento tolera determinada exceção ao sistema de referência.

As normas de finalidade simplificadora, por sua vez, são uma concessão à igualdade geral em detrimento da igualdade individual. Também elas pressupõem um desvio em relação ao sistema de referência. O sistema de referência exigiria uma medida complexa, focada na

³⁵⁸ Cf. VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 107.

³⁵⁹ Cf. VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 107.

³⁶⁰ Cf. VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 107.

³⁶¹ Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^{3a} ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 71.

³⁶² Cf. HEY, Johanna. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2/2008, p. 169; LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018, p. 195.

justiça individual, a qual, enquanto tal, seria, de alguma forma, demasiado onerosa ou impraticável. Em tal caso, o sistema tolera uma exceção, admitindo-se que se utilize o Legislador de uma medida mais simples, menos dedicada à individualidade dos sujeitos, em benefício de uma aplicação mais uniforme e estável da lei a uma quantidade maior de casos. Em suma, em prol da justiça geral, o ordenamento tolera determinada exceção ao sistema de referência.

Ademais, não se deve ignorar a possibilidade de que uma mesma norma desempenhe uma multiplicidade de finalidades no ordenamento³⁶³. Conforme afirma Schoueri, “na interpretação de uma norma jurídica, sua finalidade não se busca apenas por critérios subjetivos ou objetivos, mas pela vontade objetivada, *i.e.*, expressa na lei, cabendo ao intérprete buscar o pensamento do Legislador até o ponto que isso for possível”³⁶⁴.

5.5.3. *Um esclarecimento terminológico*

Finalmente, antes que se possa encerrar a exposição a respeito da classificação dos argumentos, é necessário realizar um esclarecimento terminológico. Uma das assertivas mais controversas na doutrina sobre a interpretação teleológica de normas tributárias foi sustentada por Klaus Vogel. Segundo o autor, somente seriam passíveis de interpretação teleológica as normas indutoras ou de função extrafiscal. As normas de função fiscal não o seriam, porquanto a finalidade da lei tributária, neste caso, seria meramente arrecadatória³⁶⁵. Longe de aproximar Vogel aos autores que sustentam o primado do direito civil³⁶⁶, tal afirmação precisa ser lida em seu contexto e esclarecida terminologicamente.

Para Vogel, a finalidade financeira ou “função fiscal”³⁶⁷ da norma seria “cobrir as necessidades financeiras públicas”³⁶⁸. Para a interpretação das normas tributárias, esta finalidade não se prestaria. Ela não seria capaz de esclarecer por que motivo um dispositivo

³⁶³ Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^a ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 71; VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 99; SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

³⁶⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

³⁶⁵ Cf. VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ*, Nr. 1-2/A, 1977, pp. 5-12; VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 99; Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 51, Rn. 73.

³⁶⁶ Cf. será estudado no Cap. II, item 4.2, e no Cap. III, item 4.2.1, *infra*.

³⁶⁷ Cf. VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 107.

³⁶⁸ Cf. VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ*, Nr. 1-2/A, 1977, p. 8. No mesmo sentido: VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 107.

legal encontra-se disposto de uma forma e não de outra. Na interpretação das leis tributárias, a referência a uma tal finalidade não faria mais do que levar a uma expansão da interpretação até as fronteiras do sentido possível das palavras. Assim, tomar-se tal finalidade como hermeneuticamente relevante levaria a uma espécie de *in dubio pro fisco*, ainda que limitada pelo sentido possível das palavras³⁶⁹.

Conforme se evidenciará oportunamente³⁷⁰, os autores que sustentam a relevância da finalidade fiscal para a interpretação da norma tributária não entendem, absolutamente, que a “finalidade” arrecadatória da norma tributária, por si só, ofereça qualquer elemento para a sua interpretação. Na doutrina e na jurisprudência alemãs há consenso no sentido de que a finalidade arrecadatória não exerce qualquer papel na hermenêutica das normas tributárias³⁷¹. Mais importante: a finalidade meramente arrecadatória não pode, jamais, constituir fundamento para restrição a direito fundamental³⁷².

A questão é, portanto, delimitar o que Vogel entende por “finalidade” (“*Zweck*”) e “interpretação teleológica”. O próprio autor deixa claro que utiliza os termos em sentido distinto daquele empregado por outros tributaristas alemães (e em sentido distinto daquele que foi exposto no item 5.5).

Com expressa referência às obras de Tipke e Kruse, Vogel entende que a doutrina tributária tenderia a circunscrever de maneira distinta o que seria a “finalidade” da lei tributária. Nesse sentido, para Tipke, a finalidade seria “idêntica ao princípio, à valoração, à razão, à ideia central [*Leitidee*], à motivação, à materialidade, ao *telos*, ao plano”. Para Kruse, a finalidade da lei tributária seria a solução de um conflito de interesses entre as necessidades financeiras do Estado (que seriam, por sua própria natureza, inexauríveis) e o interesse dos indivíduos em pagar o menor tributo possível.

Para Vogel, contudo, tais abordagens implicariam a adoção de um conceito de finalidade que seria distinto daquele usualmente empregado (“*der übliche Zweck-Begriff*”)³⁷³. Segundo seu conceito “usual”, finalidade seria “um efeito desejado (um efeito de caráter modificador ou preservador) na realidade extrajurídica”³⁷⁴. Trata-se de um efeito que se introduz mesmo na ausência de normas jurídicas, i.e., que se permite descrever mesmo que ausentes conceitos

³⁶⁹ Cf. VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ*, Nr. 1-2/A, 1977, p. 9.

³⁷⁰ Cf. Cap. II, item 4.5, e no Cap. III, item 4.2.3, *infra*.

³⁷¹ Cf. Cap. II, item 4.5, *infra*.

³⁷² BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, p. 255.

³⁷³ Cf. VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ*, Nr. 1-2/A, 1977, p. 9.

³⁷⁴ No original: “*eine angestrebte Wirkung (eine Wirkung verändernden oder bewahrenden Charakters) in der außerrechtlichen Wirklichkeit*”. Cf. VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ*, Nr. 1-2/A, 1977, p. 9.

jurídicos que sobre eles disponham³⁷⁵. Tal efeito permitiria a identificação dos meios necessários a sua obtenção, bem como sua limitação a partir da adequação, da necessidade e da proporcionalidade. Assim, nos casos de imprecisão da lei, seria possível, a partir da referência a tais efeitos, resolver o problema interpretativo de maneira confiável³⁷⁶.

O que Tipke denomina de finalidade seria para Vogel um “princípio”³⁷⁷ ou um “objetivo”³⁷⁸. O que Kruse denomina de finalidade seria, para Vogel, “função” da lei tributária. Nem o princípio “em que o regramento se baseia”, nem a sua função poderiam sustentar determinada consequência com a mesma segurança que o efeito desejado. Tampouco seriam princípio e função passíveis de restrição a partir da adequação, da necessidade e da proporcionalidade, tal qual o efeito o seria³⁷⁹. Vogel afirma que os objetivos da lei, ao contrário dos efeitos desejados, não se permitiriam determinar de maneira clara, sendo frequentemente apenas “supostos” e não levariam a consequências obrigatórias³⁸⁰, possuindo, portanto, caráter contingente.

Em trabalho posterior, o problema terminológico é tratado de maneira mais aberta pelo autor³⁸¹. Vogel afirma que a repartição de encargos não permitiria uma interpretação “verdadeiramente teleológica” e, em nota de rodapé, ressalva que “naturalmente” se poderiam chamar também os “objetivos” da lei (“*Zielsetzung*”) de “finalidade” e, nesse sentido, falar-se em interpretação teleológica também nestes casos, o que seria “uma questão de terminologia”³⁸². Neste texto, o autor deixa claro que, na interpretação das normas tributárias (de função fiscal), deveriam ser considerados a dicção do texto, o histórico legislativo, o sistema externo e o *sistema interno*, o que incluiria as valorações contidas na própria lei.

³⁷⁵ Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 48, Rn. 70.

³⁷⁶ Cf. VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ*, Nr. 1-2/A, 1977, p. 9.

³⁷⁷ Cf. VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ*, Nr. 1-2/A, 1977, p. 9. O termo princípio é utilizado somente neste texto e posteriormente abandonado.

³⁷⁸ Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 51, Rn. 73.

³⁷⁹ Cf. VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ*, Nr. 1-2/A, 1977, p. 9.

³⁸⁰ Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 51, Rn. 73.

³⁸¹ Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 51, Rn. 73.

³⁸² Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 51, Rn. 73, nota de rodapé 287. De qualquer forma, deve-se observar que a utilização do conceito de finalidade como efeito desejado não é consistente ao longo da obra do autor, tendo-se diversas passagens de outros textos em que se emprega o vocábulo „*Zweck*“ para conotar o que Tipke entende como tal. Veja-se, e.g., VOGEL, Klaus. *Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht*, *StuW*, Nr. 62, 1985, p. 370; VOGEL, Klaus. *Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht*, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 107.

A questão terminológica só resta, contudo, devidamente esclarecida, quando se retorna à tese de livre-docência do autor: é lá que se encontra o conceito “usual” de finalidade, a que o autor se refere em trabalhos posteriores.

Com fulcro na obra de Jhering, Vogel distingue entre finalidades sociais (“*Sozialzwecke*”) e finalidades sistemáticas (“*systematische Zwecke*”)³⁸³. As finalidades sistemáticas existiriam em decorrência de uma ideia pressuposta de sistema e seriam dele dependentes, isto é, existiriam em decorrência do próprio ordenamento. A interpretação a partir de tais “finalidades”, das quais o intérprete não poderia se desviar, seria interpretação sistemática e não interpretação teleológica “em sentido estrito”³⁸⁴. A interpretação propriamente teleológica seria somente aquela orientada por finalidades sociais, que seriam distintas das finalidades sistemáticas. Para se colocar em termos da terminologia do presente trabalho, Vogel enfatiza, em prol da clareza metodológica, a importância de se classificarem como sistemáticos os argumentos relacionados a finalidades fiscais e como teleológicos somente aqueles orientados por finalidades extrafiscais.

A posição de Vogel a respeito da impossibilidade de interpretação teleológica de normas de função fiscal foi amplamente criticada, por vezes desconsiderando a peculiaridade do conceito de finalidade (efeitos desejados na realidade extrajurídica) adotado pelo autor. Para Weber-Grellet, a afirmação de que o direito tributário não poderia ser estruturado a partir de finalidades por se prestar ao financiamento do Estado seria falsa. Tal entendimento levaria “ao fim da interpretação teleológica no direito tributário”. Para o autor, também o direito tributário seria estruturado a partir de finalidades que não se restringiriam à finalidade arrecadatória e que poderiam ser inferidas mediante referência à regulamentação dos impostos. O direito tributário, lidaria, enfim, com a alocação adequada do ônus tributário, de modo que também esta seria uma finalidade passível de orientar a sua interpretação³⁸⁵.

Da mesma forma, para Eckhoff – que parece ter percebido tratar-se de problema terminológico – a interpretação teleológica não seria tão somente o direcionamento da interpretação a finalidades “extrajurídicas”. Também seria teleológica a interpretação que busca desenvolver a norma a partir dos princípios que lhes são subjacentes³⁸⁶. Estes princípios subjacentes não seriam apenas princípios e subprincípios constitucionais como a igualdade e a

³⁸³ Cf. VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, Frankfurt/Berlin: Alfred Mezner Verlag, 1965, p. 380.

³⁸⁴ Cf. VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, Frankfurt/Berlin: Alfred Mezner Verlag, 1965, pp. 380-381.

³⁸⁵ Cf. WEBER-GRELLET, Heinrich. Auf den Schultern von Larenz - Demokratisch-rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, *DStR* 1991, p. 443.

³⁸⁶ Cf. ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1999, p. 311.

capacidade contributiva, mas também princípios chamados “técnicos” da tributação, que se permitiriam extrair da própria sistemática da lei³⁸⁷. Igualmente, Danzer, apesar de endossar o entendimento de Vogel no sentido de que não seria possível a interpretação de normas tributárias a partir de sua função arrecadatória, admite a interpretação teleológica a partir da *ratio legis* e da valoração da lei, sem ignorar os desafios que tal tipo de argumentação impõe³⁸⁸.

Não se pretende, aqui, adentrar ao mérito da controvérsia terminológica³⁸⁹. O essencial é compreender a terminologia adotada por Vogel e afastar a ideia de que, na doutrina do autor, a interpretação teleológica – no sentido do recurso a argumentos sistemático-teleológicos, consoante definido no presente trabalho (item 5.5, *supra*) – não seria possível no caso de normas de função repartidora de encargos. Vogel não afasta, absolutamente, o recurso a argumentos sistemático-teleológicos no caso de normas repartidoras de encargos e admite, inclusive, o recurso à consideração econômica³⁹⁰ para a compreensão dos conceitos utilizados pelo Legislador³⁹¹. A diferença é que para o autor, tal sorte de argumentação possuiria caráter sistemático e não teleológico “em sentido estrito”.

6. INTEGRAÇÃO

Denomina-se integração a interpretação (em sentido amplo) para além do sentido possível das palavras. É impossível justificar-se a competência do Judiciário para proceder à integração sem que se aceite uma dimensão ideal do direito. A competência do Juiz para proceder à integração é bem descrita na jurisprudência do BVerfG, segundo o qual a “Justiça não é idêntica ao conjunto de leis escritas”, podendo-se exigir do Juiz fazer “um juízo de valor (um ato que necessariamente possui elementos volitivos), ou seja, trazer à luz e implementar, nas suas decisões aqueles conceitos valorativos que são implícitos à ordem jurídica constitucional, mas que não são, ou não são adequadamente, expressos no texto das leis escritas”³⁹².

Para além da interpretação em sentido estrito, a metodologia concebe outras estratificações da atividade do intérprete, conforme o nível de abstração da finalidade tomada

³⁸⁷ Cf., sobre o “sistema interno”, item 5.5.1.2, *supra*.

³⁸⁸ Cf. DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 34.

³⁸⁹ Cf., sobre a relevância da distinção entre fins interno e fins externos, ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 143-152.

³⁹⁰ Cf. VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, Frankfurt/Berlin: Alfred Mezner Verlag, 1965, pp. 391, nota de rodapé n. 136.

³⁹¹ A questão será retomada no Cap. II, item 4.5, *infra*.

³⁹² Cf. KLATT, Matthias. “Argumentação jurídica e devido processo legal”, In: TOLEDO, Cláudia (org.). *O pensamento de Robert Alexy como sistema*, Rio de Janeiro: Forense, 2017, pp. 62-63.

para fins do preenchimento da lacuna. Assim, pode-se classificar a integração em *praeter legem* (“*Gesetzesergänzung*”, “*gesetzesimmanente Rechtsfortbildung*”)³⁹³, nos casos em que a finalidade utilizada para fins da integração seja imanente à lei ou *extra legem* (“*gesetzesübersteigende Rechtsfortbildung*”)³⁹⁴, nos casos em que a integração se utiliza de finalidades que não são imanentes à lei, demandando referência a finalidades mais abstratas do ordenamento.

6.1. Classificação das lacunas

Para que possa proceder à integração, deve o intérprete argumentar no sentido da existência de uma lacuna. A lacuna pode ser definida como uma incompletude insatisfatória na totalidade jurídica. Para que se possa falar em lacuna, não basta que o Legislador tenha deixado a questão em aberto, sendo necessário, ainda que o ordenamento exija a regra faltante. As lacunas surgem, em suma, quando há um descasamento entre o elemento teleológico (objetivo ou subjetivo) e o sentido possível do texto normativo³⁹⁵. Constata-se a existência de uma lacuna “por diversos meios, sobretudo pelo princípio da igualdade, pela *ratio legis* e pelos princípios (e valores) jurídicos”³⁹⁶.

As lacunas podem ser autênticas ou inautênticas³⁹⁷. Fala-se em lacuna autêntica quando a lei não permite, em absoluto, uma resposta ao problema jurídico. Neste caso, para além de uma lacuna do ponto de vista do sistema interno, tem-se uma lacuna no próprio sistema externo. De outro lado, tem-se uma lacuna inautêntica quando a resposta existe, mas ela é considerada, de alguma forma, indesejável sob o ponto de vista da teleologia da lei ou do ordenamento. Outras classificações também são comumente referidas na doutrina³⁹⁸.

Quanto ao momento em que surge a lacuna, podem elas ser classificadas como originárias ou supervenientes. As primeiras já nascem com a própria lei, enquanto as segundas decorrem ou da modificação das situações de fato - como alterações econômicas ou técnicas

³⁹³ Cf. BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996, p. 21; DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 57.

³⁹⁴ Cf. DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 57.

³⁹⁵ Cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 5 Rz. 75.

³⁹⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 512.

³⁹⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 4.3.2.3.

³⁹⁸ A classificação das lacunas aqui exposta encontra-se na obra de FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 4.3.2.3. Para uma classificação distinta, Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 512-513.

que não puderam ser antecipadas pelo Legislador³⁹⁹ - ou da evolução do sistema de valores subjacentes ao ordenamento.

Quanto à intenção do Legislador, podem as lacunas ser intencionais ou não intencionais. No primeiro caso, por não pretender ou por não se julgar em condições de o fazer, o Legislador deliberadamente opta por não regular a matéria. No segundo caso, o Legislador, por não antecipar o problema jurídico – seja em decorrência do momento histórico ou mesmo da falta de zelo –, acaba por não regular a matéria.

Quanto à extensão da norma, as lacunas podem ser patentes ou latentes. A lacuna patente resulta da ausência de uma norma que regule a questão, enquanto a lacuna latente exsurge do carácter demasiado amplo da norma, ou seja, a norma deixa de fazer uma distinção que seria necessária.

6.2. Métodos de Integração

A integração é por vezes criticada em virtude das dificuldades relacionadas a seu controle. Flume a denomina de “palavra mágica de força sedutora”, percebida pelos juízes como uma tarefa de maior dignidade do que a “mera” interpretação⁴⁰⁰. Os métodos integrativos podem ser classificados em diversas categorias, encontrando-se na doutrina grande refinamento a respeito do tema⁴⁰¹. Para os fins do presente trabalho, contudo, basta mencionar brevemente a analogia e a redução teleológica.

Uma lacuna pode ser colmatada por analogia, aplicando-se a norma a um caso semelhante, mas que nela não se encontra previsto⁴⁰². Apesar de o caso não ser coberto por qualquer dos sentidos semânticos possíveis, estende-se a aplicação da norma também ao caso não coberto, com fundamento em um argumento teleológico. Nesse sentido, pode-se, por exemplo, invocar um princípio, o qual exercerá função integrativa, na medida em que se prestará a justificar a agregação de elementos não previstos na norma jurídica. Com efeito, “mesmo que um elemento inerente ao fim que deve ser buscado não esteja previsto, ainda assim o princípio irá garanti-lo”⁴⁰³.

³⁹⁹ Cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 5 Rz. 76.

⁴⁰⁰ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenzstatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, p. 74.

⁴⁰¹ Cf., por todos, BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996.

⁴⁰² Cf. PECZENIK, Alexander. *On Law and Reason*, New York: Springer, 2008, p. 319.

⁴⁰³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 123.

As lacunas também podem ser colmatadas mediante redução teleológica. Neste caso, tolhe-se do termo interpretado um sentido que lhe seria incontroversamente atribuído, criando-se uma exclusão que não se encontra expressa na norma⁴⁰⁴. Apesar de o caso ser incontroversamente coberto pela norma, cria-se uma distinção que permite que a norma não seja aplicada, com fundamento em um argumento teleológico. Assim, pode-se, por exemplo, invocar um princípio, o qual exercerá função bloqueadora, afastando elementos os quais, posto que expressamente previstos no texto, são incompatíveis com o estado ideal de coisas a ser promovido⁴⁰⁵.

7. PLANO DO TRABALHO

A partir dos elementos expostos neste capítulo, serão investigados, portanto, os sentidos da consideração econômica na interpretação das regras de competência, na interpretação da lei tributária e na integração da norma tributária.

Na exposição a respeito do direito alemão, ao final de cada item, as conclusões serão contrastadas com o referencial teórico apresentado no presente capítulo (“síntese e contraste com o referencial teórico”).

Na exposição a respeito do direito brasileiro, ao final de cada item, as conclusões serão contrastadas com o referencial teórico apresentado no presente capítulo, pressupondo-se as conclusões a respeito do direito alemão e procedendo-se à comparação (“síntese e comparação”).

⁴⁰⁴ Cf. PECZENIK, Alexander. *On Law and Reason*, New York: Springer, 2008, p. 319.

⁴⁰⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 124.

SEGUNDO CAPÍTULO

A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO ALEMÃO

1. INTRODUÇÃO

No direito alemão, a consideração econômica possui importância tanto na interpretação quanto na integração de normas tributárias, havendo grande produção jurisprudencial e doutrinária sobre o tema. Na hermenêutica das regras de competência, a referência à consideração econômica surge apenas pontualmente, em algumas teorias mais antigas.

No entanto, como a presente monografia é um trabalho de direito comparado, será necessário, por uma questão de paralelismo, investigar a hermenêutica das regras de competência na Lei Fundamental Alemã (*Grundgesetz* – “GG”). Afinal, no direito brasileiro, a “interpretação econômica” tem sido invocada também na interpretação das regras constitucionais de competência tributária⁴⁰⁶.

Antes que se passe à exposição do plano do presente capítulo, é necessário um esclarecimento em relação à tradução da expressão “*Steuerumgehung*” como “fraude à lei tributária”, de uso frequente neste Capítulo.

A tradução do vocábulo “*Steuerumgehung*” é problemática e merece cuidado especial, porquanto pode gerar confusão com outros institutos estudados ou propostos pela doutrina tributária brasileira. Vogel afirma que se trata de termo do vocabulário jurídico alemão que não se permitiria traduzir: “*tax avoidance*”, em inglês e “*évasion fiscale*”, em francês, corresponderiam a “*Steuervermeidung*” em alemão⁴⁰⁷, que abrange qualquer comportamento tendente a evitar a ocorrência do fato gerador⁴⁰⁸, sem qualquer consideração a respeito de sua “adequação”⁴⁰⁹. O “*Steuerumgehung*”, de outro lado, conota um comportamento que precisa ser adicionalmente qualificado, a partir de critérios que serão oportunamente explorados: não basta que se tenha evitado a ocorrência do fato gerador⁴¹⁰.

“*Umgehen*” é o ato de elidir, driblar, evitar, circunvir. Daí ser tentador lançar mão de traduções como “elisão fiscal” ou “elusão fiscal” para se referir ao “*Steuerumgehung*”. No entanto, tal emprego geraria o problema de se ter que, a título de mero esclarecimento terminológico, enfrentar toda a literatura que se apresenta no direito brasileiro sobre o tema da

⁴⁰⁶ Cf. Cap. III, item 3.6.4.1, *infra*.

⁴⁰⁷ Cf., com terminologia distinta, SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016, p. 3.

⁴⁰⁸ Cf. DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 35.

⁴⁰⁹ O conceito de adequação será explorado no item 5.3.2, *infra*.

⁴¹⁰ VOGEL, Klaus. *Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht*, *StuW*, Nr. 62, 1985, p. 369.

“elisão fiscal” ou da “elusão fiscal”, o que abrangeria não apenas aquela que utiliza tais expressões no contexto do debate alemão, como também aquela que tem em mente outros sistemas, ou então pretende atribuir significado próprio às expressões, tomando-as por aplicável ao direito brasileiro. Tal enfrentamento teria a exclusiva finalidade de estabelecer que tais institutos não se encontram no escopo desta monografia e nada acrescentaria de substância ao trabalho.

O problema da tradução do vocábulo tampouco passou despercebido pelo gênio de Brandão Machado. Inicialmente, ao traduzir artigo do suíço Ernst Höhn, utilizou-se o autor da expressão “evasão do imposto”⁴¹¹, a qual, assim como a expressão “evasão fiscal”, preferida por Amílcar de Araújo Falcão⁴¹² e também utilizada por Alfredo Becker⁴¹³, apresenta o problema de se confundir com figura distinta. Posteriormente, na tradução do livro de Hartz, Brandão Machado concebeu a expressão “fraude ao imposto” para o mesmo vocábulo⁴¹⁴. Se, literalmente, a tradução parece bastante adequada e resolve o problema da confusão com a evasão fiscal, tecnicamente, a expressão não é ideal, porquanto o que se fraudava é a lei e não propriamente o imposto, de modo que também esta tradução será evitada.

No presente trabalho, o vocábulo é traduzido como “fraude à lei tributária”, não apenas em virtude dos problemas inerentes às alternativas, como também por se entender que esta é a tradução que mais adequadamente expressa a essência do instituto. Além de tal tradução já ter sido utilizada em obras brasileiras⁴¹⁵, a legislação espanhola inspirou-se largamente na legislação alemã para positivar a “*fraude a la ley tributaria*”, que é praticamente um transplante do instituto da legislação alemã⁴¹⁶.

⁴¹¹ Cf. HÖHN, Ernst. “Evasão do Imposto e Tributação segundo os Princípios do Estado de Direito”, In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 282-301.

⁴¹² Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Parecer – Imposto adicional sobre lucros realizados das pessoas jurídicas – capital realizado, *RDA*, vol. 55, 1959, pp. 400-412.

⁴¹³ Essa tradução é empregada por Alfredo Becker ao referir-se à obra de Blumenstein, por intermédio de uma tradução ao italiano. Cf. BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 117.

⁴¹⁴ Cf. HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária*, trad. MACHADO, Brandão, São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

⁴¹⁵ Esta tradução também é empregada por GODOI, Marciano Seabra; SALIBA, Luciana Ferreira Goulart. “O direito tributário interpretado pelo STJ – análise dos argumentos que fundamentam a exigência das contribuições ao SESC e ao SENAC das empresas prestadoras de serviços”, In: *Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI*, São Paulo, 2009, pp. 7607-7628.

⁴¹⁶ RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen: Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Navarra: Thomson Aranzadi, 2006, p. 79. Cf., também, RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana), *Estudios Financieros*, n. 53/2004, p. 7.

“*Steuerumgehung*” é uma espécie de “*Gesetzesumgehung*”⁴¹⁷, a qual, por sua vez, nada mais é que a *frau legis* dos romanos, consoante consagrada no direito alemão. Sem que se pretenda aprofundar no exame da fraude à lei, é suficiente dizer que, no direito civil alemão, tem-se a fraude à lei quando se frustra a finalidade de uma norma jurídica imperativa, sem que se viole sua literalidade, mediante a eleição de determinada forma jurídica que não possa ser objetivamente justificada⁴¹⁸. Tal qual a fraude à lei tributária, a fraude à lei, no direito civil, não encontrando solução no sentido possível do texto da norma violada, resolve-se mediante recurso à analogia⁴¹⁹. Como toda fraude à lei, a fraude à lei tributária explora alguma discrepância entre o texto da lei e sua finalidade⁴²⁰. Trata-se, portanto, de tradução que privilegia a constância funcional entre o texto-fonte e o texto-alvo, em detrimento da mera correspondência literal⁴²¹.

Consigne-se, desde logo, que a fraude à lei tributária não encontra positivação no direito brasileiro⁴²², e não se confunde com a fraude à lei positivada no Código Civil brasileiro. Não há, no presente trabalho qualquer pretensão de transpor a aplicação do conceito ao direito brasileiro⁴²³. A tradução tem o exclusivo escopo de viabilizar a análise de direito comparado e elidir o estrangeirismo recorrente que adviria da repetição em alemão de palavra que é essencial à comparação.

Finda a digressão terminológica, pode-se, enfim, expor o plano do presente capítulo, que encontra estruturado da seguinte forma. Após exame das origens históricas da consideração econômica, anteriores à promulgação da Lei Fundamental Alemã de 1949 (item 2), estuda-se a importância da consideração econômica para a interpretação das normas de competência tributária (item 3), para a interpretação da lei tributária (item 4) e, finalmente, para a integração da lei tributária (item 5).

⁴¹⁷ HENSEL, Albert. *Steuerrecht*, Berlin: Verlag Julius Springer, 1924, p. 137; KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Steuerrecht*, München: C. H. Beck, 1973, p. 113; DRÜEN, Klaus-Dieter, „§ 4“, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 161.

⁴¹⁸ Cf., sobre as relações entre a fraude à lei e a fraude à lei tributária, PASCHEN, Uwe. *Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wiesbaden: Springer, 2001, pp. 28-29.

⁴¹⁹ Cf., sobre a relação entre a fraude à lei tributária e a analogia, item 5.3.1.2, *infra*.

⁴²⁰ Cf. REIMER, Ekkehart; WALDHOFF, Christian. “Steuerrechtliche Systembildung und Steuerverfassungsrecht in der Entstehungszeit des modernen Steuerrechts in Deutschland”, In: REIMER, Ekkehart; WALDHOFF, Christian (org.). *Albert Hensel: System des Familiensteuerrechts und andere Schriften*, Köln: Otto Schmidt, 2000, p. 83.

⁴²¹ Cf. LEAL, Fernando; JORDÃO, Eduardo. Quando a tradução também importa: problemas linguísticos de direito comparado, *Direitos Fundamentais & Justiça*, ano 8, nº 29, 2014, pp. 86-104.

⁴²² Cf. Cap. III, Item 5, *infra*.

⁴²³ Cf., distintamente, para uma tal abordagem, GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional, *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 68, 2001, pp. 101-123; Expressamente rechaçando a aplicação da “fraude ao imposto” no direito brasileiro, cf. MACHADO, Brandão. “Prefácio”, In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária*, trad. MACHADO, Brandão, São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 25; TOMKOWSKI, Fábio Goulart. Planejamento tributário: a fraude à lei no direito tributário brasileiro, *RDTA*, v. 37, 2017, pp. 144-164.

2. ORIGENS HISTÓRICAS DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA

2.1. Introdução

No início do século XX, percebia-se o direito tributário como um direito de sobreposição. Sustentava-se que o direito civil prevaleceria sobre o direito tributário, interpretando-se este a partir daquele. Tinha-se, pois, uma interpretação jusprivatista das normas de direito tributário, sustentando-se que, somente nos casos em que as normas tributárias recorressem a dispositivos autônomos é que se poderia fundamentar a separação entre o direito tributário e os princípios do direito civil⁴²⁴. Ademais, a doutrina desta época é marcada pela impossibilidade de tributação de negócios ilícitos, o que no fim do dia, não é mais que consequência direta da percepção do direito tributário como direito de sobreposição.

A doutrina comumente se refere ao “Caso Mitropa”⁴²⁵ para ilustrar a concepção de hermenêutica jurídica prevalente neste período. O caso cuida de sociedade por ações, fundada em 1905, que operava no ramo de mineração. Alguns anos após a fundação da companhia, os acionistas houveram por bem alterar seu nome, modificar o local de sua sede e seu objeto social, que passou a consistir na aquisição e operação de trens. A administração tributária argumentou que tais eventos representariam, na verdade, a constituição de uma nova companhia, sobre a qual seria devido o imposto do selo. No entendimento das autoridades tributárias, a antiga companhia teria remanescido apenas formalmente. No entanto, o Tribunal de Finanças do Império (*Reichsfinanzhof* – “RFH”) entendeu que o imposto somente seria devido no caso de determinadas formalidades serem cumpridas e determinados documentos serem apresentados, o que não teria ocorrido no caso em questão.

A reforma tributária de 1919 alteraria radicalmente este cenário, iniciando um movimento de emancipação do direito tributário em relação às demais áreas, mormente o direito civil. Na doutrina brasileira, não faltam trabalhos que tratem das origens históricas da consideração econômica na doutrina alemã, seja para afastá-la de plano, seja para adotá-la em vertentes mais modernas, tendentes a sua equiparação à interpretação teleológica. As traduções

⁴²⁴ RFH, 16.09.1919, I, 205.

⁴²⁵ RFH, 16.07.1919, II A 142/19.

de Brandão Machado também foram essenciais à compreensão das origens da consideração econômica na doutrina brasileira⁴²⁶.

Em vez de repetir tais trabalhos, o presente item dedica-se a explicar a consideração econômica, conforme aplicada em suas origens pelo RFH, a partir do instrumental teórico apresentado no primeiro capítulo. Nesse sentido, importa, inicialmente, contrastar as teorias de Enno Becker (item 2.2.1) e Albert Hensel (item 2.2.2) e, em seguida, examinar alguns casos problemáticos na jurisprudência do RFH (item 2.2.3).

2.2. A consideração econômica na República de Weimar

2.2.1. A Reforma de 1919 e a doutrina de Enno Becker

A reforma tributária alemã de 1919 é comumente associada às necessidades arrecadatórias supervenientes à Primeira Guerra Mundial⁴²⁷. O pós-guerra exigiu que se elevasse a carga tributária e se atribuíssem à administração tributária instrumentos mais amplos, aptos a garantir a efetividade das leis tributárias. O Código Tributário do *Reich* de 1919 (“*Reichsabgabenordnung*” - RAO) implementou verdadeira mudança de paradigma para fins de interpretação das leis tributárias⁴²⁸, tendo sido acompanhado, também, de alterações nos principais tributos existentes e de uma reforma administrativa e judiciária bastante ampla, que incluiu a criação de tribunais especializados em matéria tributária. Schön data deste período também o nascimento dos impostos de renda das pessoas físicas e jurídicas, em sua acepção moderna, com bases abrangentes⁴²⁹.

Na definição de Becker, a consideração econômica corresponderia à “ênfase na finalidade e no significado econômico da lei individualmente considerada”⁴³⁰. A consideração econômica consagrou-se no § 4 RAO, o qual dispunha que:

⁴²⁶ Cf. HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária*, trad. MACHADO, Brandão, São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

⁴²⁷ Cf. GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Wien: Anton Orac, 1972, p. 19.

⁴²⁸ GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Wien: Anton Orac, 1972, p. 18.

⁴²⁹ SCHÖN, Wolfgang. “Germany”, In: AULT, Hugh; ARNOLD, Brian (ed.). *Comparative Income Taxation: a structural analysis*, 2ª ed., Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2004, p. 65.

⁴³⁰ Cf. BECKER, Enno. Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919, *StuW*, No. 36, 1924, p. 1029.

§ 4

*Na interpretação das leis tributárias, devem ser considerados sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias*⁴³¹.

Drüen afirma que, também sob a perspectiva da teoria do direito, o § 4 RAO justifica-se historicamente. Tratar-se-ia de reação às teorias jurídicas do século XIX, que concebiam o sistema jurídico como um sistema fechado e sem lacunas. A advertência em relação à finalidade da lei tributária seria importante porquanto, na teoria da interpretação de Savigny, a interpretação deveria levar em conta tão somente elementos gramaticais, lógicos, históricos e sistemáticos, ignorando-se a importância do elemento teleológico na interpretação jurídica⁴³². Becker teria sido influenciado pela obra de Rudolf von Jhering, que enfatizava a importância da finalidade na interpretação das leis. Para Becker, tal realidade encontrar-se-ia, justamente, no significado econômico da lei tributária⁴³³.

A consideração econômica adquiria contornos mais problemáticos no caso de a lei empregar termos que encontram correspondência em outras áreas do direito, particularmente o direito civil. Em tais casos deveria o intérprete se perguntar se a lei pretendia restringir sua aplicação ao conceito de direito civil em questão, ou então, se, de acordo com a consideração econômica, dever-se-ia enfatizar a finalidade e o significado econômico da lei, desviando-se do conceito de direito civil em benefício da construção de um conceito jurídico-tributário autônomo⁴³⁴. Comentando a jurisprudência do RFH, afirmava Becker que a grande maioria dos casos levaria à conclusão pelo conceito autônomo, excepcionando alguns exemplos do imposto de transmissão imobiliária.

Assim, no direito tributário, conceitos como “patrimônio” ou “locação”, que no direito civil possuem uma longa tradição em sua interpretação, somente adquiririam significado, mediante sua aplicação. O fato de o termo empregado na lei possuir uma definição precisa em outra área do direito não implicaria que este outro significado deveria valer também para fins tributários. Caberia à jurisprudência desenvolver tais termos, os quais, para o direito tributário, seriam extremamente indeterminados. Na concepção de Becker, o intérprete possuiria um papel bastante amplo na aplicação do direito, sendo responsável por seu desenvolvimento. No fim do

⁴³¹ Tradução livre de: “*Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen*”.

⁴³² Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 202.

⁴³³ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 202.

⁴³⁴ Cf. BECKER, Enno. Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919, *StuW*, No. 36, 1924, p. 1028.

dia, em matéria tributária, a lei seria o que o RFH dela extrai⁴³⁵. Existiriam muitos casos em que nem mesmo o consultor tributário poderia orientar seu cliente de maneira precisa, porquanto a própria definição acerca do direito aplicável demandaria atuação por parte do RFH. Tal insegurança jurídica seria inevitável, seria inerente à própria aplicação do direito tributário, e somente poderia ser mitigada (embora jamais eliminada) mediante a formulação de um “pensamento jurídico” consistente pelo RFH⁴³⁶.

O § 5 RAO, por sua vez, complementava o § 4 RAO com uma norma geral, que dispunha sobre a hipótese de fraude à lei tributária, nos seguintes termos:

§ 5

(1) No caso de fraude à lei tributária mediante o abuso de formas jurídicas, devem os impostos ser exigidos como o seriam se a situação econômica tivesse sido implementada mediante a forma jurídica adequada.

(2) Tem-se o abuso, no sentido do parágrafo 1:

1. nos casos em que a lei tributária sujeita atividades, fatos e circunstâncias econômicas na sua forma jurídica adequada a um tributo, mas este é elidido mediante a escolha de uma forma ou negócio jurídico inapropriado ou não usual; e

2. consideradas as circunstâncias e a maneira como se procedeu ou se deveria ter procedido, todos os atores envolvidos atingiram essencialmente o mesmo resultado que teriam atingido se uma forma jurídica apropriada às atividades, fatos e circunstâncias econômicas tivesse sido eleita; e ainda

3. possíveis desvantagens jurídicas que decorram da forma jurídica eleita tenham pouca ou nenhuma importância.

Note-se que, neste caso, encontrava-se a consideração econômica no consequente da norma, que continha uma definição de abuso razoavelmente detalhada⁴³⁷. Vale dizer, caso se preenchesse no caso concreto o antecedente da norma, deveriam os impostos “ser exigidos como o seriam se a situação econômica tivesse sido implementada mediante a forma jurídica adequada”. A definição de abuso remanesceria praticamente a mesma no § 10 do RAO, após reforma em 1931⁴³⁸.

Enno Becker entendia “pessoalmente” que o § 5 RAO seria despiciendo, sendo bastante conhecida sua posição no sentido de que o combate à fraude à lei tributária poderia ser realizado mediante a simples interpretação da lei tributária⁴³⁹. Nesse sentido, a inclusão do § 5 RAO não se explica pela doutrina de Becker, mas sim pelas circunstâncias. Fischer encontra no processo

⁴³⁵ BECKER, Enno. Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919, *StuW*, No. 36, 1924, p. 1010.

⁴³⁶ BECKER, Enno. Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919, *StuW*, No. 36, 1924, p. 1011.

⁴³⁷ Cf. WENDT, Michael. “§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung”, ”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 119.

⁴³⁸ Cf. WENDT, Michael. “§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung”, ”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 119.

⁴³⁹ Cf. BECKER, Enno. Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919, *StuW*, No. 36, 1924, p. 1029.

legislativo evidências de que a inclusão do § 5 RAO teria sido uma exigência do Parlamento, que a considerava indispensável⁴⁴⁰. Schenke é ainda mais específico e atribui o § 5 RAO a uma intervenção pessoal de Matthias Erzberger, político que viria a ser, posteriormente, Ministro das Finanças⁴⁴¹.

Becker sustentava que o RAO era silente a respeito do preenchimento de lacunas, defendendo a autoridade do RFH para colmatá-las, seja mediante analogia (gravosa), seja mediante redução teleológica⁴⁴². Particularmente, Becker admitia a possibilidade de um conflito entre a letra da lei e sua finalidade, caso em que seria possível uma “interpretação” contrária à dicção do texto, verdadeira “correção de uma incorreção aparente”⁴⁴³.

O papel de Enno Becker na construção do direito tributário alemão não se limita à Reforma de 1919. Além de ter escrito importantes comentários sobre o RAO e sobre a legislação do imposto de renda, Becker também foi Juiz do RFH, tendo não apenas influenciado importantes decisões, como também posteriormente as comentado. Em verdade, em alguns escritos, nota-se a preocupação do autor em defender a autoridade do Tribunal recém-criado, bem como a “unidade” e a “constância” de sua jurisprudência, afirmando-se, após revisões dos principais julgados que, apesar de eventuais críticas, o RFH teria, na maioria dos casos, tomado a “decisão correta”⁴⁴⁴.

2.2.2. A consideração econômica na obra de Hensel

De outro lado, a importância do § 5 RAO é ressaltada na obra de Albert Hensel. O autor distinguia de maneira mais clara a interpretação *secundum legem* e a interpretação *praeter legem*. O limite entre uma e outra modalidade encontrar-se-ia, de maneira precisa, na própria dicção do texto (“*Wortlaut*”)⁴⁴⁵ e o autor negava, de maneira categórica, a possibilidade de interpretação *praeter legem* de normas tributárias, por se tratarem estas de normas interventivas. Seu entendimento se baseava, substancialmente, na separação de poderes. A interpretação da lei para além da dicção do texto não seria interpretação da lei, mas sim sua própria modificação,

⁴⁴⁰ FISCHER, Peter. “§ 42”, , In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 1.

⁴⁴¹ Cf. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 410.

⁴⁴² Cf. BECKER, Enno. Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919, *StuW*, No. 36, 1924, p. 1016.

⁴⁴³ Cf. BECKER, Enno. Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919, *StuW*, No. 36, 1924, p. 1020-1021.

⁴⁴⁴ BECKER, Enno. Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919, *StuW*, No. 36, 1924, p. 1014.

⁴⁴⁵ Cf. HENSEL, Albert. „Zur Dogmatik des Begriffs der „Steuerumgehung““, In: KRÜGER, Paul (org.), *Bonner Festgabe für Ernst Zittelmann*, München: Duncker & Humblot, 1923, p. 243.

a qual somente poderia ser realizada pelo Legislador. Para Hensel, a fraude à lei tributária começaria onde as possibilidades interpretativas terminassem e seria um problema de preenchimento de lacunas, em relação ao qual a mera interpretação nada poderia fazer⁴⁴⁶.

Inicialmente, Hensel se apegava de maneira mais estrita aos conceitos de direito civil, opondo-se de maneira expressa à posição de Becker. Afirmava o autor que a tendência a se recorrer a conceitos jurídicos indeterminados, em detrimento de conceitos advindos de outras áreas do direito seria “mais perigosa” do que se imaginava. Embora reconhecesse a importância de a lei tributária se referir, em alguns casos, a conceitos econômicos pré-definidos, o autor se posicionava contrariamente à infiltração da terminologia das ciências vizinhas no direito tributário, concebendo uma separação mais estanque entre o vocabulário jurídico e aquele empregado em outras ciências⁴⁴⁷. Assim, sustentava a tese de que haveria uma identidade *prima facie* entre os conceitos empregados na lei tributária e aqueles de outras áreas do direito. Esta identidade deveria ser mantida, a menos que se pudesse, sem qualquer dúvida, concluir de maneira diversa a partir da interpretação da própria lei⁴⁴⁸.

No entanto, a ênfase do autor na importância de se interpretarem normas de direito tributário de acordo com conceitos decorrentes de outras áreas do direito é decrescente ao longo de sua carreira⁴⁴⁹. Em escritos posteriores⁴⁵⁰, o autor relativizou sua posição inicial e passou a enfatizar a importância das cláusulas gerais, bem como a impossibilidade de precisão conceitual a respeito de determinadas questões⁴⁵¹. Conforme afirmam Reimer e Waldhoff, o aprofundamento do autor em temas de teoria do Estado e direito administrativo e, mais especificamente, seus estudos sobre a construção de conceitos em direito público, levaram a um abrandamento de sua posição inicial a respeito da prevalência *prima facie* dos conceitos de direito civil⁴⁵².

⁴⁴⁶ Cf. HENSEL, A. Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, In: *Bonner Festgabe für E. Zitelmann*, 1923, pp. 244-245.

⁴⁴⁷ Cf. REIMER, Ekkehart; WALDHOF, Christian. “Steuerrechtliche Systembildung und Steuerverfassungsrecht in der Entstehungszeit des modernen Steuerrechts in Deutschland”, In: REIMER, Ekkehart; WALDHOF, Christian (org.). *Albert Hensel: System des Familiensteuerrechts und andere Schriften*, Köln: Otto Schmidt, 2000, pp. 78-79.

⁴⁴⁸ Cf. HENSEL, Albert. „Zur Dogmatik des Begriffs der „Steuerumgehung““, In: KRÜGER, Paul (org.), *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, München: Duncker & Humblot, 1923, pp. 240-243.

⁴⁴⁹ Cf. REIMER, Ekkehart; WALDHOF, Christian. “Steuerrechtliche Systembildung und Steuerverfassungsrecht in der Entstehungszeit des modernen Steuerrechts in Deutschland”, In: REIMER, Ekkehart; WALDHOF, Christian (org.). *Albert Hensel: System des Familiensteuerrechts und andere Schriften*, Köln: Otto Schmidt, 2000, p. 79.

⁴⁵⁰ Cf. HENSEL, Albert. Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung im öffentlichen Recht, *VVDStRL* 3, 1927, 63 (10).

⁴⁵¹ Cf. HENSEL, Albert. *Steuerrecht*, 3ª ed., Berlin: Springer, 1933, p. 56.

⁴⁵² Cf. REIMER, Ekkehart; WALDHOF, Christian. “Steuerrechtliche Systembildung und Steuerverfassungsrecht in der Entstehungszeit des modernen Steuerrechts in Deutschland”, In: REIMER, Ekkehart; WALDHOF,

Na terceira edição de sua principal obra, Hensel passou a afirmar que se mostraria enganoso o entendimento de que um mesmo conceito jurídico pudesse oferecer precisão em todas as áreas do direito⁴⁵³. Assim, Hensel inverteu a sua regra de prevalência *prima facie*, passando a priorizar a construção de conceitos tributários autônomos e tratando a incorporação de conceitos de direito civil como exceção, considerando-se sua orientação a finalidades distintas daquelas do direito tributário.

Hensel manteve, contudo, a posição de que o enfrentamento da fraude à lei tributária mediante uma interpretação ampliativa, que superasse o texto da lei não seria possível, em decorrência dos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica. Daí a importância da positivação de uma regra que permitisse o combate à fraude à lei tributária, tal qual aquela do § 5 RAO⁴⁵⁴.

2.2.3. A consideração econômica na jurisprudência do RFH

Fato é, no entanto, que, para a prática do RFH, o § 5 RAO apresentava importância reduzida. Hensel aponta que, nos primeiros três anos de vigência do RAO, o § 5 RAO foi aplicado apenas sete vezes, sendo que, em cinco delas, o problema jurídico subjacente poderia ter sido solucionado sem que se o invocasse⁴⁵⁵.

Nesse sentido, nota-se que a tendência era que o RFH recorresse a expedientes interpretativos em sentido amplo, admitindo a analogia gravosa. Na jurisprudência do RFH encontram-se: (i) casos em que se procedeu à aplicação da consideração econômica em relação a situações que não eram comportadas pelo sentido possível do texto; (ii) casos em que se recorreu à “consideração tipificante”, desprezando-se os fatos efetivamente ocorridos; e (iii) casos em que se lançou mão da finalidade meramente arrecadatória para fins interpretativos, fundamentando-se a tributação nas necessidades financeiras do império.

A consideração econômica foi invocada, por exemplo, para sustentar interpretações reconhecidamente “contrárias à clara dicção do texto”, em benefício de sua finalidade e de seu

Christian (org.). *Albert Hensel: System des Familiensteuerrechts und andere Schriften*, Köln: Otto Schmidt, 2000, p. 80.

⁴⁵³ HENSEL, Albert. *Steuerrecht*, 3ª ed., Berlin: Springer, 1933, p. 53.

⁴⁵⁴ Cf. REIMER, Ekkehart; WALDHOFF, Christian. “Steuerrechtliche Systembildung und Steuerverfassungsrecht in der Entstehungszeit des modernen Steuerrechts in Deutschland”, In: REIMER, Ekkehart; WALDHOFF, Christian (org.). *Albert Hensel: System des Familiensteuerrechts und andere Schriften*, Köln: Otto Schmidt, 2000, pp. 85-86.

⁴⁵⁵ Cf. HENSEL, Albert. „Zur Dogmatik des Begriffs der „Steuerumgehung““, In: KRÜGER, Paul (org.), *Bonner Festgabe für Ernst Zittelmann*, München: Duncker & Humblot, 1923, pp. 282-283.

sentido econômico⁴⁵⁶. Com efeito, o RFH abertamente aplicava a analogia gravosa, entendendo que seria papel da jurisprudência proceder a uma “livre construção do direito”.

2.2.3.1. *A qualificação dos fatos jurídico-tributários*

O § 4 RAO dispunha sobre interpretação, e era silente a respeito da qualificação dos fatos jurídico-tributários. Contudo, no entendimento de Enno Becker, não apenas a lei deveria ser interpretada, mas também os fatos jurídico-tributários deveriam ser apreciados a partir da consideração econômica. O dispositivo do projeto do RAO que assim dispunha não se manteve no texto definitivo do RAO⁴⁵⁷.

Conforme já se expôs, os fatos jurídicos devem ser qualificados de acordo com o sentido da lei interpretada⁴⁵⁸. Para Becker, o Juiz não deveria, em regra, orientar-se pela forma jurídica: na interpretação da lei tributária, a referência à realidade econômica é que seria determinante. Daí se compreende que a mesma lógica se reproduza em relação à qualificação dos fatos jurídico-tributários, sempre orientados pela realidade econômica, nos termos em que decorrente da interpretação (em sentido amplo) da lei. Em suma, pode-se criticar a presunção de que a lei sempre se refira a “fatos econômicos”, ignorando-se a adequada interpretação da lei em seu contexto, mas as afirmações a respeito da qualificação são com ela consistentes. Enno Becker levava às últimas consequências estas afirmações, inclusive admitindo a imprevisibilidade da legislação em alguns casos, carente que seria aquela da atuação do intérprete autêntico.

A jurisprudência prevalente do RFH seguia, em regra, o entendimento de Becker, no sentido de que os fatos jurídico-tributários deveriam ser qualificados segundo consideração econômica⁴⁵⁹. No entanto, a jurisprudência apresenta também exemplos de casos em que a interpretação levava à conclusão de que a hipótese tributária adotava um conceito de direito civil. A aplicação da consideração econômica para fins de qualificação dos fatos, nos casos em que o sentido da lei corresponde a uma forma de direito civil, como nos exemplos do imposto de transmissão imobiliária mencionados por Becker⁴⁶⁰, mostra-se metodologicamente incorreta.

⁴⁵⁶ Cf., com breve estudo dos casos, SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016, p. 117.

⁴⁵⁷ Cf. BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967, p. 108.

⁴⁵⁸ Cf. Cap. I, item 2.5, *supra*.

⁴⁵⁹ Cf. BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967, p. 109.

⁴⁶⁰ Cf. item 2.2.1, *supra*.

Ademais, em diversos casos, foram feitas considerações sobre a apreciação ou a qualificação dos fatos jurídico-tributários, sem a necessária correlação com a interpretação da lei⁴⁶¹. Assim, tais conjecturas sobre a qualificação dos fatos jurídico-tributários eram percebidas como uma forma de “manipulação dos fatos jurídico-tributários”, para que estes coubessem na letra da lei. Afinal, se a lei traz, por exemplo, uma forma de direito civil e o intérprete conclui que o sentido da lei refere-se, estritamente, à forma de direito civil, então, para a qualificação jurídica, importará, tão somente, se a forma jurídica foi válida e eficazmente empregada.

Observava-se, portanto, um descasamento entre interpretação e qualificação, pretendendo-se tratar a consideração econômica tanto como um critério para a interpretação da lei, quanto como um critério para a qualificação dos fatos jurídico-tributários, sem a necessária correlação entre um e outro. Tal descasamento, que seria posteriormente agravado pela teoria do julgamento⁴⁶², é bastante problemático sob o ponto de vista metodológico, porquanto a qualificação deve corresponder ao sentido obtido mediante interpretação⁴⁶³. Em suma, para que possa o aplicador qualificar o fato sob a perspectiva da consideração econômica, deve ele também sustentar que o sentido da lei deve ser obtido pela consideração econômica. Embora esta constatação seja contemporaneamente bastante clara⁴⁶⁴, o descasamento entre interpretação e qualificação, que possibilitava a “manipulação dos fatos jurídicos”, mostrou-se bastante problemático na jurisprudência do RFH.

2.2.3.2. A “consideração tipificante”

Também datam desta época as primeiras referências à chamada “consideração tipificante” (“*typisierende Betrachtungsweise*”), defendida, entre outros, por Enno Becker⁴⁶⁵ e Kurt Ball⁴⁶⁶, e posteriormente sistematizada por Wennrich⁴⁶⁷. Segundo esta abordagem, não se levavam em consideração os fatos efetivamente ocorridos, exigindo-se o tributo em relação a padrões factuais fictícios que “tipicamente” ocorreriam⁴⁶⁸. A consideração tipificante, no sentido em que explorado neste ponto, não se confunde com a tipificação no âmbito da edição

⁴⁶¹ Cf. BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967, pp. 33-40.

⁴⁶² Cf. item 2.3, *infra*.

⁴⁶³ Cf. Cap. I, item 2.5, *supra*.

⁴⁶⁴ Cf. item 4.5, *infra*.

⁴⁶⁵ BECKER, Enno. Zur Rechtsprechung, *StuW*, 1930, p. 777.

⁴⁶⁶ BALL, Kurt. Zur Typisierungstheorie des Reichsfinanzhofs, *DStZ* 1932, p. 424.

⁴⁶⁷ WENNRICH, Eberhard. *Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Dissertation: Köln, 1962.

⁴⁶⁸ A esta mesma teoria, Ruy Barbosa Nogueira se refere sob a denominação de “teoria dos tipos”. Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1974, pp. 88-90.

da norma (“*Typisierung*”)⁴⁶⁹, tampouco com a teoria dos tipos no sentido em que empregada por Strache e Larenz⁴⁷⁰.

A consideração tipificante era um método de apreciação dos fatos jurídico-tributários, e não propriamente um método de interpretação da lei⁴⁷¹. Embora não exista uniformidade na definição do que seja a consideração tipificante, havendo controvérsias a respeito de como a consideração tipificante se encaixaria no esquema de subsunção tradicional⁴⁷², o importante é que ela conduz a uma forma simplificada de aplicação da lei⁴⁷³. Ela permitia que se considerasse como ocorrido um fato jurídico-tributário que, em verdade, não ocorrera, libertando a administração tributária de requisitos mínimos a respeito da apreciação dos fatos.

Schenke afirma que seria frequentemente desconsiderado, mesmo na doutrina alemã, que a consideração tipificante teria surgido como forma de se negar a vinculação do RFH à qualificação dos fatos realizada pela instância inferior. Em uma decisão que é considerada um “prelúdio” da consideração tipificante, ao rejeitar-se a qualificação promovida pela instância de entrada, afirmou-se que, na interpretação de contratos típicos, deveriam ser consideradas as circunstâncias individuais do caso, para além da forma contratual típica eleita⁴⁷⁴. Inicialmente, pretendia o RFH, tão somente, libertar-se da qualificação dos fatos jurídicos apresentada pela instância inferior, afirmando sua autoridade para qualificar os fatos de maneira distinta.

A este descolamento em relação à qualificação dos contratos típicos, seguiu-se a formulação de uma doutrina a respeito da determinação dos fatos jurídico-tributários, sendo a acepção inicial relegada progressivamente ao plano de fundo. Assim, conforme a consideração tipificante, abandonavam-se os fatos econômicos que concretamente ocorreram, substituindo-se-os por aqueles que tipicamente ocorreriam em relação, por exemplo, ao grupo profissional em questão. Na consideração tipificante, construía-se um “tipo real” a partir de um raciocínio indutivo, tomando-se exemplos da realidade para a construção de uma ficção, a qual era, subsequentemente aplicada a outros casos considerados semelhantes. Assim, criavam-se ficções a respeito dos fatos econômicos que seriam típicos, por exemplo, ao “representante comercial na zona industrial de Vestefália” ou à tecelagem artesanal em determinada região, ou

⁴⁶⁹ Cf., sobre o tema, OSTERLOH, Lerke. *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze*, Baden: Nomos, 1992, p. 75.

⁴⁷⁰ Cf. item 3.5.3, *infra*.

⁴⁷¹ Cf. KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Steuerrecht*, München: C. H. Beck, 1973, p. 110.

⁴⁷² No sentido em que apresentado no Cap. I, item 2, *supra*. Cf., sobre a consideração tipificante como “interpretação”, WENNRICH, Eberhard. *Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Dissertation: Köln, 1962, pp. 3-4.

⁴⁷³ Cf. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 131.

⁴⁷⁴ Cf. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 pp. 134-135.

mesmo aos músicos que se apresentavam em cafés⁴⁷⁵. Presumia-se que todos esses grupos praticariam, em algum sentido, os mesmos fatos jurídico-tributários.

Pretendia-se fundamentar a consideração tipificante na igualdade tributária. Argumentava-se que grupos cujas circunstâncias econômicas fossem essencialmente as mesmas deveriam ser onerados igualmente. No entanto, a consideração tipificante foi criticada por substituir a forma de direito privado por uma outra “forma”, igualmente alheia às circunstâncias econômicas que efetivamente ocorreram. Nesse sentido, a consideração tipificante acabaria por levar ao exato oposto do quanto pretendido pela consideração econômica, já que era alheia às circunstâncias econômicas do caso concreto. Além disso, a consideração tipificante foi considerada metodologicamente reprovável por ignorar o substrato fático. Na crítica de Kruse, tratar-se-ia de um caso de “falsificação dos fatos jurídicos-tributários”⁴⁷⁶. A consideração tipificante operava no interesse da administração tributária, permitindo que se deixassem de lado as peculiaridades do caso concreto, lançando-se mão de presunções e ficções a respeito dos fatos que normalmente ocorreriam⁴⁷⁷.

Todavia, a consideração tipificante manteve-se presente na jurisprudência do RFH e ainda se encontram menções à teoria na jurisprudência do BFH da década de 1950, embora a expressão fosse, por vezes, empregada para designar fenômenos distintos. Wennrich compilou uma lista de casos, os quais, embora decididos sob a consideração tipificante, seriam, em verdade, meramente interpretação da lei. Um caso interessante diz respeito à possibilidade de dedução, para fins de imposto de renda da pessoa física, das despesas com o almoço fora de casa (“*außerhäusliche Mittagessen*”). O BFH sustentou na década de 1950 que tais despesas seriam dedutíveis no caso de o sujeito ser obrigado a permanecer fora de sua residência, regularmente, por motivos exclusivamente profissionais, por um período superior a doze horas⁴⁷⁸. Para Wennrich, contudo, tal caso não diz respeito a uma qualificação artificial dos fatos jurídicos, que pudesse ser chamada de consideração tipificante. Em tal caso, o BFH teria meramente interpretado o conceito de ônus extraordinário (“*außergewöhnliche Belastung*”), previsto na lei à época vigente, para fins de dedução do imposto de renda. Assim, interpretando-se o conceito de ônus extraordinário, teria o BFH estabelecido os elementos necessários para que este estivesse presente em relação ao “almoço fora de casa”⁴⁷⁹.

⁴⁷⁵ Com diversos exemplos, cf. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 136, nota de rodapé 270.

⁴⁷⁶ Cf. KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Steuerrecht*, München: C. H. Beck, 1973, pp. 110-111.

⁴⁷⁷ Cf. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 131.

⁴⁷⁸ BFH, 21.07.1955 – IV 356/54 U – BStBl 1955 III, 305.

⁴⁷⁹ Cf. WENNRICH, Eberhard. *Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Dissertation: Köln, 1962, pp. 16-17.

2.3. A interpretação da lei tributária no regime nazista

Antes de se encerrar a exposição sobre o desenvolvimento histórico da consideração econômica, é necessário breve excursão sobre a interpretação da lei tributária durante o nazismo. A breve exposição justifica-se menos pelo interesse científico de tal estudo e mais por algum ruído produzido pela doutrina brasileira a respeito do assunto. Segundo Alfredo Becker, “a Interpretação Econômica das Leis Fiscais” seria “um absurdo jurídico”. Ela teria sido “introduzida no Código Tributário alemão pelo Nazismo” e autorizado “a morte financeira dos contribuintes alemães de forma igual à morte física dos judeus”⁴⁸⁰. Já restou devidamente demonstrado que a consideração econômica não foi obra do regime nacional-socialista e foi inserida já em 1919 no RAO. Cumpre investigar o que houve de particular na interpretação da lei tributária durante o regime quando comparado à República de Weimar.

Em 1933, os nazistas assumiram o poder, aprovando-se, já em 1934 uma Lei de Ajuste Fiscal (“*Steueranpassungsgesetz*”- “StAnpG”). Mantendo-se vigente o RAO, inseriram-se dois dispositivos a respeito da interpretação das leis no ordenamento, quais sejam, os §§ 1 e 6 StAnpG. Segundo o § 1 StAnpG:

§ 1

(1) A lei tributária deve ser interpretada de acordo com a ideologia nacional-socialista.

(2) Em tal interpretação, devem-se considerar a percepção do povo, a finalidade e o significado econômico da legislação tributária, bem como o desenvolvimento das circunstâncias.

(3) O mesmo vale para o julgamento dos fatos jurídico-tributários.

O § 1 Abs. 1 StAnpG serviu de base para decisões tão graves quanto a sua redação. O mais famoso deles talvez seja o “Caso do centavo”⁴⁸¹, que é um caso claro de manipulação dos fatos jurídico-tributários⁴⁸². No caso, um empregado acordou com seu empregador a redução de seu salário de 500 DM para 499,99 DM, de modo a se evitar exação que seria devida caso o empregado recebesse 500 DM. O RFH desconsiderou tal acordo sob o fundamento de que a exação teria sido introduzida para promover a ascensão do império alemão, de modo que o

⁴⁸⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Lejus, 1999, pp. 30-31. Reverberando o entendimento de Alfredo Becker, cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e evasão*, São Paulo: Resenha Tributária, 1988, p. 14; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 46; BRITO, Edvaldo. *Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 70.

⁴⁸¹ RFH 22.05.1935, VI A 467/34, RFHE 38, 44.

⁴⁸² Cf. BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967, p. 33.

interesse pessoal do indivíduo não seria compatível com a finalidade da lei em questão, fazendo-se expressa menção à “percepção do povo”. Seiler relata que esse caso repercutiu inclusive na imprensa estrangeira, sendo utilizado como evidência de que a Alemanha perdera seu compromisso com o Estado de Direito⁴⁸³.

Durante o regime nazista, o direito tributário foi instrumentalizado também para a perseguição do povo judeu. Diversas leis inerentemente discriminatórias foram editadas, mas também a interpretação da lei adquiriu um tal viés⁴⁸⁴. O RFH negou, por exemplo, a aplicação de uma isenção a um hospital judeu, exclusivamente sob o fundamento de se tratar de um hospital judeu⁴⁸⁵. Ademais, o RFH tomava por ilegítimo o Tratado de Versalhes, e afirmava o direito dos alemães de receberem por doação bens outrora expropriados sem se sujeitar a qualquer tributação, já que tal doação não implicaria enriquecimento, mas simplesmente a devolução ao cidadão alemão daquilo que lhe seria de direito⁴⁸⁶.

O § 1 Abs. 3 StAnpG representa, de outro lado, a positivação da norma sobre qualificação que Becker não lograra incluir na Reforma de 1919. No contexto nazista, o dispositivo foi instrumentalizado para a qualificação dos fatos jurídico-tributários a partir da chamada “teoria do julgamento”, prestando-se a uma livre apreciação dos fatos, a partir da ideologia nacional-socialista⁴⁸⁷. Finda a guerra, o § 1 Abs. 1 StAnpG foi revogado, mas o § 1 Abs. 3 StAnpG foi mantido, de modo que o dispositivo seria também aplicado pelo BFH na década de 1950, sem a orientação ideológica que marcou a “teoria do julgamento”. Ausente o § 1 Abs. 1 StAnpG, o § 1 Abs. 3 StAnG nada mais representava que um mandamento (despiciendo) no sentido de que a qualificação dos fatos deve corresponder ao sentido da lei interpretada⁴⁸⁸.

O segundo dispositivo inserido substituiu a cláusula geral do § 5 RAO. Entendia o Legislador que as condições para a aplicação do § 5 RAO eram muito restritivas⁴⁸⁹. Inseriu-se, então o § 6 StAnpG, que dispunha que:

⁴⁸³ Cf. SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016, p. 20, nota de rodapé n. 142.

⁴⁸⁴ Cf. com descrição de leis e julgados específicos, SCHMITT, Michael. *Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933 – 1945*, Münster: Münsterscher Verlag, 2017, pp. 31-48.

⁴⁸⁵ RFH 23.07.1941 VI a 34/41, RFHE 50, 273.

⁴⁸⁶ RFH 19.12.1940, III e 24/39, RFHE 49, 339.

⁴⁸⁷ Cf. BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967, p. 17.

⁴⁸⁸ Cf. BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967, pp. 72-105.

⁴⁸⁹ Cf. FISCHER, Peter. “§ 42”, , *In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 7.

§ 6

(1) A obrigação tributária não pode ser elidida ou reduzida mediante o abuso de formas e possibilidades de configuração de direito civil.

(2) Em caso de abuso, os impostos devem ser exigidos como o seriam de acordo com uma forma jurídica adequada aos fatos, atividades e circunstâncias econômicas.

Nota-se, portanto, que a norma geral foi bastante simplificada. Substituiu-se a definição do § 5 RAO pelo silêncio: a legislação deixou de definir o “abuso”, o que, conforme afirma Wendt a partir da exposição de motivos da StAnpG, seria uma forma de se abrir espaço à ideologia nacional-socialista na aplicação da lei tributária⁴⁹⁰. Dada a redação do § 1 StAnpG, o recurso ao § 6 StAnpG era raramente necessário⁴⁹¹, mas a doutrina faz referência, ainda assim, à arbitrariedade que se observava também na aplicação de tal dispositivo. Em um caso decidido em 1936, a aplicação da norma geral baseou-se tão somente no entendimento de que a vantagem tributária obtida pelo contribuinte seria demasiado elevada⁴⁹².

No plano teórico, também se observou a formulação de teorias mais abrangentes, orientadas pela ideologia nacional-socialista. Maunz, por exemplo, buscou conciliar a consideração tipificante do RFH com a vertente institucionalista da obra de Carl Schmitt (“*konkretes Ordnungsdenken*”)⁴⁹³, mas não logrou deixar qualquer rastro na prática do Tribunal⁴⁹⁴.

Em suma, durante o regime nazista a interpretação da lei tributária foi contaminada pela ideologia de Estado, conforme também observado em outras áreas do direito. O caráter arbitrário da interpretação da lei tributária durante o período não pode ser explicado a partir de uma crítica à consideração econômica, sendo antes inexorável consequência da ideologia totalitária instaurada. Não se encontram, na doutrina alemã – ou mesmo nas doutrinas suíça e austríaca -, obras que pretendam associar a consideração econômica ao nazismo⁴⁹⁵, tal qual o fazem Alfredo Becker e outros autores brasileiros. Em verdade a consideração econômica antecedeu ao regime e manteve-se após a sua queda, havendo alguma constância em sua aplicação, sob os fundamentos da Reforma de 1919, e nos termos da doutrina de Enno Becker, até meados da década de 1950⁴⁹⁶.

⁴⁹⁰ Cf. WENDT, Michael. “§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 119.

⁴⁹¹ CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*, Herne: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1983, p. 75.

⁴⁹² RFH 7.10.1936, VI A 30/36, RFHE 40, 290.

⁴⁹³ Cf. MAUNZ, Theodor. Die steuerrechtliche Typenlehre, *ZAKDR*, Nr. 3, 1937, pp. 680-683.

⁴⁹⁴ Cf. SCHENKE, Ralf. Die Rechtsfindung im Steuerrecht, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 142.

⁴⁹⁵ Cf., sobre a interpretação da lei tributária durante o regime, SCHMITT, Michael. *Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933 – 1945*, Münster: Münsterscher Verlag, 2017.

⁴⁹⁶ Cf. item 4.1, *infra*.

2.4. Síntese e contraste com o referencial teórico

Por consideração econômica, designava-se, originalmente, portanto, um mandamento para que se considerassem, na interpretação das leis tributárias, sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias (§ 4 RAO). Tal mandamento garantiu a emancipação do direito tributário em relação a outras áreas do direito, mas foi explorado e justificado a partir de bases metodológicas menos refinadas do que aquelas de que se dispõe contemporaneamente.

Na obra de Becker, bem como na jurisprudência do RFH, encontra-se a possibilidade de o intérprete proceder à integração das normas tributárias, ainda que em prejuízo ao contribuinte. Além disso, também sob o endosso da teoria de Becker, o RFH lançava mão de recursos metodologicamente reprováveis, que sequer enquanto analogia poderiam ser sustentados, utilizando-se o interesse arrecadatório como finalidade hermeneuticamente relevante. A qualificação, por sua vez, nem sempre levava em consideração o sentido da lei interpretada e, por vezes, ignorava os fatos que realmente ocorreram (consideração tipificante). São marcas, portanto, da jurisprudência do RFH: (i) a ausência de clareza a respeito dos limites entre interpretação e integração, bem como a possibilidade de “correção” da lei pelo Judiciário; (ii) a manipulação dos fatos jurídico-tributários, mediante a qualificação dos fatos-jurídicos sem a necessária referência ao sentido da lei interpretada; (iii) a distorção do substrato fático mediante recurso a ficções e presunções (consideração tipificante); e (iv) a justificação da tributação na rele necessidade financeira do Estado.

Na obra de Hensel, de outro lado, observa-se maior apego à letra da lei, segregando-se a interpretação da integração e não se permitindo ao intérprete proceder à analogia gravosa. Ao contrário de Becker, Hensel atribuía importância ao § 5 RAO, entendendo-o como instrumento indispensável ao combate à fraude à lei tributária. Em que pese a relevância doutrinária de Hensel, em matéria de interpretação da lei tributária prevalecia o entendimento de Becker na Jurisprudência do RFH.

Nota-se, portanto, que, desde suas origens, a consideração econômica é objeto de dissensos doutrinários e largamente dependente de referenciais mais amplos no âmbito da teoria do direito. Em suas origens, a consideração econômica padecia do problema da falta de clareza na distinção entre interpretação e integração, bem como da falta de instrumental teórico para o trato das finalidades na argumentação jurídica.

3. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E REGRAS DE COMPETÊNCIA

Em 1949 promulgou-se a Lei Fundamental (*Grundgesetz* – “GG”). As Constituições alemãs anteriores não incluíam regras de competência para a edição de impostos, tampouco dispunham sobre a destinação das respectivas receitas, sendo o sistema tributário regulado de maneira integral por lei ordinária⁴⁹⁷.

Desse modo, com o advento da GG, o sistema tributário alemão passou a contar com um elemento novo, que não se apresentava quando a consideração econômica foi inicialmente concebida. Cumpre examinar, portanto, de que forma tais regras são interpretadas nas distintas teorias existentes, para que se verifique se, e em que medida, a interpretação de tais regras é influenciada pela consideração econômica ou a influencia no direito tributário alemão.

Não será possível nem necessário examinar sistematicamente os princípios formais e materiais que condicionam a criação de impostos no direito alemão⁴⁹⁸. A referência a tais princípios, no presente item, será esparsa, na medida em que seja necessária para a compreensão das teorias estudadas. Importante ao presente trabalho é evidenciar que existem teorias distintas a respeito da interpretação das regras de competência, que buscam fundamentação em concepções conflitantes do ordenamento.

Com efeito, após se examinarem aspectos gerais das regras de competência, serão expostas algumas teorias a respeito de sua interpretação. Finalmente, a título de conclusão parcial, será identificado de que maneira a consideração econômica é utilizada para fins de interpretação das regras de competência na GG.

3.1. A Constituição Financeira e o Princípio do Estado Fiscal

A Seção X da GG dispõe sobre o regime financeiro dos entes federados e é concebida como a base da Constituição Financeira do Estado alemão. À primeira vista, a GG não contém mais que uma repartição formal da competência legislativa e administrativa sobre impostos e do direito às respectivas receitas⁴⁹⁹.

Os Arts. 105 e 106 GG regulam a competência da Federação e dos Estados para legislarem sobre impostos. Segundo o Art. 105 Abs. 2 GG, a competência legislativa é

⁴⁹⁷ Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmler, 1962, p. 59.

⁴⁹⁸ Para tal análise do sistema alemão, cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

⁴⁹⁹ Cf. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001, p. 7.

determinada a partir do direito à respectiva receita⁵⁰⁰. Não é a lei tributária, mas a própria Constituição que determina quais entes possuem direito à receita dos impostos e quais entes possuem competência para instituí-los⁵⁰¹. A Federação possui competência exclusiva para legislar sobre monopólios financeiros e tarifas alfandegárias e competência concorrente para legislar sobre impostos cuja receita lhe caiba parcial ou integralmente. A Federação possui competência legislativa também nos casos em que esta se faça necessária para a preservação da unidade jurídica ou econômica no âmbito do sistema federativo (Art. 105 Abs. 2 c/c Art. 72 Abs. 2 GG).

A instituição de imposto demanda, portanto, fundamentação na competência constitucional⁵⁰². Não existe, no sistema alemão, um imposto que não possua fundamento em uma regra de competência constitucional, tendo o BVerfG expressamente negado o direito da Federação ou dos Estados de “inventar impostos”⁵⁰³. O Art. 105 regulamenta de maneira exhaustiva a competência para legislar sobre impostos, i.e., a jurisdição para legislar sobre direito fiscal material⁵⁰⁴.

É prevalente na doutrina⁵⁰⁵, e frequente na jurisprudência do BVerfG⁵⁰⁶, a afirmação de que a GG conteria implicitamente o chamado “Princípio do Estado Fiscal” (“*Prinzip des Steuerstaats*”), do qual decorreria mandamento no sentido de se financiarem as atividades estatais primordialmente a partir da receita de impostos⁵⁰⁷. Os impostos são os únicos tributos detalhadamente regulados pela GG, o que já seria, segundo Tappe e Wernsmann, evidência suficiente do Princípio do Estado Fiscal⁵⁰⁸.

O Princípio do Estado Fiscal cumpriria, segundo Weber-Grellet, função de conservação dinâmica (“*dynamische Erhaltungsfunktion*”), ao impedir que a Constituição Financeira seja distorcida mediante a instituição de outros tributos, principalmente os chamados tributos

⁵⁰⁰ Cf. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001, p. 54.

⁵⁰¹ Cf. VOGEL, Klaus; WALTER, Christian. “§ 105”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 11.

⁵⁰² Cf. TAPPE, Henning; WERNSMANN, Rainer. *Öffentliches Finanzrecht*, Heidelberg: C. F. Müller, 2015, Rn. 205.

⁵⁰³ Cf., item 3.5.4.3, *infra*.

⁵⁰⁴ Cf. VOGEL, Klaus; WALTER, Christian. “§ 105”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 12.

⁵⁰⁵ Cf. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001, pp. 7-8. TAPPE, Henning; WERNSMANN, Rainer. *Öffentliches Finanzrecht*, Heidelberg: C. F. Müller, 2015, Rn. 198.

⁵⁰⁶ Cf., e.g., BVerfGE 78, 249 (266); BVerfGE 93, 319 (342).

⁵⁰⁷ Cf. TAPPE, Henning; WERNSMANN, Rainer. *Öffentliches Finanzrecht*, Heidelberg: C. F. Müller, 2015, Rn. 198.

⁵⁰⁸ Cf. TAPPE, Henning; WERNSMANN, Rainer. *Öffentliches Finanzrecht*, Heidelberg: C. F. Müller, 2015, Rn. 198.

especiais (“*Sonderabgaben*”)⁵⁰⁹. Ademais, ao demandar que a instituição de impostos seja baseada em regra de competência específica, o Princípio do Estado Fiscal asseguraria que a incursão do Estado na esfera patrimonial dos indivíduos fosse tratada de maneira clara e controlável⁵¹⁰.

3.2. *Espécies tributárias no sistema alemão*

Não se encontra, na GG, um sistema constitucional fechado, que conceitue todas as espécies tributárias, de modo que somente as decisões fundamentais a respeito das receitas tributárias podem ser extraídas do texto⁵¹¹. A Seção X dispõe quase que exclusivamente sobre impostos⁵¹², e não regula, ao menos expressamente, outras espécies tributárias. De outro lado, a jurisprudência do BVerfG estabelece critérios para que se permita a instituição e cobrança de tributos que não sejam impostos, de modo que se tem, também sob a perspectiva das espécies tributárias, um “sistema tributário não escrito”⁵¹³.

No sistema alemão, além dos impostos constitucionalmente previstos, concebem-se taxas (“*Gebühren*”), contribuições (“*Beiträge*”) e tributos especiais (“*Sonderabgaben*”), os quais, apesar de instituídos pelos entes federados, não se encontram regulamentados nos Arts. 105 e seguintes da GG⁵¹⁴. Embora haja referências esparsas no texto da GG a taxas⁵¹⁵ e, implicitamente, a contribuições previdenciárias⁵¹⁶, o BVerfG já se pronunciou no sentido de

⁵⁰⁹ Cf., sobre os tributos especiais, item 3.2, *infra*. Os efeitos do Princípio do Estado Fiscal em relação a taxas e contribuições são controversos na doutrina. Cf., com referências sobre o tema, WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001, p. 8, nota 51.

⁵¹⁰ Cf. WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001, p. 8.

⁵¹¹ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 232, Rn. 340.

⁵¹² Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 232, Rn. 342.

⁵¹³ Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 30, Rn. 43.

⁵¹⁴ BIRK, Dieter; DESENS, Marc; TAPPE, Henning. *Steuerrecht*, 21ª ed., Heidelberg: C. F. Müller, 2018, Rn. 105.

⁵¹⁵ Cf., e.g., Art. 80 Abs. 2 GG: “*Desde que não existam disposições legais federais em contrário, será necessária a aprovação do Conselho Federal para os decretos do Governo Federal ou de um Ministro Federal, referentes a normas e taxas, relativas à utilização de instalações do correio e das telecomunicações, sobre os princípios da cobrança de taxas para a utilização das instalações das ferrovias da Federação, sobre a construção e operação de ferrovias, bem como decretos fundamentados em leis federais que dependam da aprovação do Conselho Federal ou que sejam executadas pelos Estados, por delegação federal ou como matéria própria*”.

⁵¹⁶ Cf. e.g., Art. 74 Abs. 1 Nr. 12 GG: “*A legislação concorrente abrange as seguintes matérias: (...)12. o direito do trabalho, incluindo a organização social das empresas, a proteção do trabalho e a intermediação de mão de obra, assim como o seguro social, inclusive o seguro de desemprego*”. A referência à contribuição previdenciária é meramente implícita, conforme anotam Vogel e Waldhoff. Cf. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 234, Rn. 345.

que a GG não contém qualquer previsão taxativa das espécies tributárias permitidas⁵¹⁷. Vogel e Waldhoff anotam que tal fechamento seria indesejável do ponto de vista teórico, porquanto haveria tensão com a liberdade do Legislador ordinário em estruturar os tributos, bem como o perigo de se atingir um nível de abstração prejudicial à clareza e à praticabilidade do sistema. Ademais, a introversão de um tal sistema constitucional seria deletéria também às pretensões de harmonização observadas em âmbito comunitário, a qual apontaria para uma tendência cada vez mais supranacional do sistema tributário⁵¹⁸.

Nesse sentido, no sistema alemão, a competência legislativa sobre tributos que não são impostos decorre da competência legislativa para as matérias específicas, conforme disposto no Arts. 70-74 da GG⁵¹⁹. Taxas e contribuições são marcadas pelo seu caráter contraprestacional. Enquanto as taxas são orientadas pelo princípio da equivalência⁵²⁰, as contribuições, para além das de caráter previdenciário⁵²¹, podem ser instituídas, essencialmente, em virtude de melhorias em bens públicos⁵²². Os impostos distinguem-se também dos chamados tributos especiais (“*Sonderabgaben*”), os quais, tais quais os impostos, não apresentam caráter contraprestacional. Distinguem-se dos impostos porque a competência para sua instituição funda-se na competência legislativa ordinária (Arts. 70-74 GG) e sua receita, sendo direcionada a um fundo específico, presta-se ao financiamento de atividades especiais⁵²³.

Em virtude do princípio do Estado Fiscal⁵²⁴, o BVerfG combateu ativamente as tentativas do Legislador de driblar as regras dos Art. 105 e 106. Na década de 1950 falava-se, em virtude dos abusos do Legislador na instituição de tributos especiais, no advento de uma “Constituição Financeira apócrifa”, ao lado daquela prevista na GG, cuja expansão foi gradativamente limitada pelo BVerfG⁵²⁵.

⁵¹⁷ BVerfGE 93, 319 (342): „*die Finanzverfassung des Grundgesetzes enthält keinen abschließenden Kanon zulässiger Abgabetypen*“.

⁵¹⁸ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 232, Rn. 341.

⁵¹⁹ Cf. VOGEL, Klaus; WALTER, Christian. “§ 105”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 13.

⁵²⁰ BIRK, Dieter; DESENS, Marc; TAPPE, Henning. *Steuerrecht*, 21ª ed., Heidelberg: C. F. Müller, 2018, Rn. 105. SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 2, Rz. 22.

⁵²⁰ BVerfGE 145, 171, Rn. 102.

⁵²¹ Cf., sobre as contribuições e taxas como tributos causais, Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 235, Rn. 346.

⁵²² BIRK, Dieter; DESENS, Marc; TAPPE, Henning. *Steuerrecht*, 21ª ed., Heidelberg: C. F. Müller, 2018, Rn. 105. SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 2, Rz. 24.

⁵²³ BVerfGE 145, 171, Rn. 102.

⁵²⁴ Cf. item 3.1, *supra*.

⁵²⁵ Cf., sobre o tema, Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 284, Rn. 438.

Os tributos especiais, a teor da jurisprudência do BVerfG, demandam justificação dobrada, porquanto, além de não se fundarem nas regras de competência para impostos, sua receita não flui para o orçamento geral⁵²⁶. A doutrina concebe como estritas as condições para a instituição de tributo especial⁵²⁷. Contemporaneamente, são reconhecidos como requisitos para a instituição de tributos especiais: i) a persecução de um fim material que não se restrinja à obtenção de receitas; ii) a existência de um grupo homogêneo de contribuintes iii) a responsabilidade do grupo pelo financiamento do fim perseguido; iv) a existência de benefício ao grupo; v) a fiscalização periódica do tributo pelo Legislativo, com a exigência de documentação correspondente para fins do orçamento⁵²⁸.

Em suma, enquanto a competência para legislar sobre impostos decorre de regras de competência específicas, a competência para legislar sobre outros tributos decorre da regra geral de competência legislativa. Em decorrência do Princípio do Estado Fiscal, o BVerfG estabeleceu critérios claros para que se possibilite a instituição de outros tributos. Tais critérios prestam-se a garantir que não seja dado ao Legislador ordinário deformar a Constituição Financeira mediante a manipulação das espécies tributárias.

3.3. A Constituição Financeira e os impostos

O Art. 105 estabelece, como norma especial de direito financeiro, os poderes legislativos da Federação e dos Estados em relação aos impostos. Seu escopo de aplicação precede aquele da competência geral em matéria legislativa (Art. 70 e seguintes da GG). O Art. 106 refere-se à distribuição vertical das receitas de impostos entre a Federação e os Estados. Aloca-se a receita dos impostos ora à Federação (Art. 106 Abs. 1 GG), ora aos Estados (Art. 106 Abs. 2 GG), ora a ambos conjuntamente (Art. 106 Abs. 3 GG). A competência para instituir impostos e a correspondente competência legislativa são, portanto, reguladas separadamente e seguem princípios distintos da competência legislativa geral, disposta nos Arts. 70-74 GG⁵²⁹.

Para a interpretação dos Arts. 105 e 106, mostra-se essencial, de um lado, conceituar o que seja “imposto”. De outro lado, no art. 106, encontra-se menção a diversos impostos, devendo-se determinar o sentido em que a referência a tais impostos deve ser compreendida.

⁵²⁶ BVerfGE 145, 171, Rn. 102.

⁵²⁷ Cf. BIRK, Dieter; DESENS, Marc; TAPPE, Henning. *Steuerrecht*, 21^a ed., Heidelberg: C. F. Müller, 2018, Rn. 110.

⁵²⁸ Cf., com análise da jurisprudência do BVerfG sobre o tema, SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^a ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 2, Rz. 31.

⁵²⁹ BVerfGE 145, 171, Rn. 62-64.

3.4. O conceito constitucional de imposto

A GG se utiliza do vocábulo “imposto” (“*Steuer*”) sem o definir expressamente. A jurisprudência do BVerfG, contudo, permite que se conclua pela existência de um conceito constitucional de imposto, o qual não é necessariamente idêntico àquele concebido pelo Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung* – “AO”). Em que pese alguns autores entendam existir identidade entre o conceito constitucional de imposto e o conceito de imposto veiculado pela redação atual do Art. 3 Abs. 1 AO⁵³⁰, outros concebem a definição legal como meramente auxiliar para fins da hermenêutica do conceito constitucional⁵³¹. Na definição do § 3 Abs. 1 AO, impostos são prestações pecuniárias previstas em lei, exigidas por ente de direito público, que não representam uma contraprestação por uma prestação determinada, e destinam-se ao financiamento das despesas gerais do Estado.

Vogel e Waldhoff enfatizam a importância de se ter um conceito constitucional de imposto, já que este exerce função de garantia perante os cidadãos e função de estabilização da repartição de competências entre os entes federados⁵³². Nesse sentido, o BVerfG reconhece que as regras de competência sobre impostos possuem tanto função de proteção dos cidadãos (“função de garantia”) quanto de estabilização do sistema federativo (“função estabilizadora”). Da clareza a respeito do conceito de imposto depende o próprio equilíbrio da federação, já que o sistema constitucional de repartição do poder tributário exige que se determine quais receitas são receitas de impostos no sentido do Art. 105⁵³³.

Dessa forma, o conceito constitucional de imposto assegura não apenas a estabilidade e a funcionalidade da Constituição Financeira, como exerce função de garantia em relação aos cidadãos. Com efeito, afirma-se que a dogmática jurídico-constitucional deve esforçar-se para que haja clareza a respeito do conceito de imposto, já que é, em última análise, a Constituição que impõe limitações ao poder tributário e assegura o equilíbrio e o funcionamento da federação⁵³⁴.

⁵³⁰ Cf. TAPPE, Henning; WERNSMANN, Rainer. *Öffentliches Finanzrecht*, Heidelberg: C. F. Müller, 2015, Rn. 207.

⁵³¹ Cf. WALDHOFF, Christian. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. V, 3ª ed., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007, p. 931, Rn. 85.

⁵³² Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 233, Rn. 342.

⁵³³ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 233, Rn. 342.

⁵³⁴ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg: C. F. Müller, 1999, p. 233, Rn. 342.

3.5. O art. 106 GG e sua interpretação

O art. 106 faz referência a diversos impostos e dispõe sobre a sua competência legislativa, administrativa, bem como sobre a destinação de sua receita. Tipke afirma que normalmente a discriminação de competências tributárias entre os entes federados se realizaria, na experiência internacional, mediante leis ordinárias. Afirma o autor que nenhuma outra Constituição na Europa conteria uma regra equivalente ao Art. 106⁵³⁵.

Não existe consenso na doutrina alemã sobre a natureza e a função da lista de tributos contida no Art. 106 GG, embora o BVerfG tenha posição consistente em prol de uma das teorias⁵³⁶. O BVerfG possui jurisprudência no sentido de que as regras do Art. 106 dispõem não apenas sobre a alocação das receitas tributárias entre os entes federados, mas permitem, ainda, que se extraia delas algum conteúdo material a respeito dos impostos. No entanto, inferências a respeito do conteúdo material dos impostos a partir das regras de competência somente poderiam ser realizadas diante de cada caso concreto⁵³⁷.

A referência aos impostos na redação do Art. 105 GG é bastante diversificada. Em algumas passagens, tem-se a referência a “impostos”, no plural, como impostos de consumo (“*Verbrauchssteuern*”), impostos sobre a movimentação de capitais (“*Kapitalverkehrssteuern*”), e outros impostos de trânsito relacionados a meios de transporte motorizados (“*sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrssteuern*”). Nestes casos, fala-se em espécies de impostos (“*Steuerarten*”).

A maioria das referências, contudo, apresenta-se no singular, como imposto sobre a cerveja (“*Biersteuer*”), imposto sobre o patrimônio (“*Vermögensteuer*”), imposto sobre seguros (“*Versicherungsteuer*”), imposto sobre o câmbio (“*Wechselsteuer*”), imposto sobre heranças (“*Erbschaftsteuer*”), imposto sobre veículos automotores (“*Kraftfahrzeugsteuer*”), dentre outros. O Art. 106 refere-se separadamente ao imposto de renda [das pessoas físicas] (“*Einkommensteuer*”) e ao imposto de renda das pessoas jurídicas (“*Körperschaftsteuer*”). Em todos estes casos, fala-se em impostos únicos (“*Einzelsteuern*”).

Alguns impostos encontram-se aglomerados em um único inciso, como “os impostos de movimento de capitais, o imposto de seguros e o imposto sobre o câmbio” (Art. 106 Abs. 1 Nr.

⁵³⁵ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. II, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2003, pp. 1134-35.

⁵³⁶ Cf. item 3.5.4, *infra*.

⁵³⁷ BVerfGE 120, 1, Rn. 76.

4 GG). Outros desfrutam de um inciso somente para si, como o imposto sobre a cerveja (Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG) e o imposto sobre o patrimônio (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG).

O que importa perceber é que a discriminação de competências não pode ser explicada nem por classificações econômicas, nem meramente pela conveniência técnico-administrativa, e somente pode ser compreendida a partir de seu desenvolvimento histórico⁵³⁸. A GG foi a primeira das Constituições alemãs a dispor sobre a discriminação de competências para legislar sobre impostos, de modo que, quando de sua edição, buscou a doutrina identificar o que, afinal, significavam tais regras da Constituição Financeira. Ressalta Bellstedt que a Constituição de Weimar não possuía dispositivos semelhantes àqueles da Seção X, tendo o Constituinte buscado, pela primeira vez, a partir de regras de competência, definir fundamentos seguros para a ordem econômica e social⁵³⁹.

Existem diversas teorias a respeito da função e da natureza das regras de competência no direito alemão. Entre a “teoria da vinculação máxima do Legislador tributário” e a “teoria da inexistência de vinculação”, há um amplo espectro de teorias, que encontram na lista de impostos do art. 106 ora conceitos (“*Steuerbegriffe*”) ora tipos (“*Steuertypen*”)⁵⁴⁰. Embora esse debate não se encontre doutrinariamente superado⁵⁴¹, o BVerfG apresenta posição reiterada a respeito do tema, a qual não deixa de ser alvo de críticas⁵⁴². Os fundamentos da controvérsia são relevantes para o presente trabalho, para que se compreendam as distintas acepções que se encontram nas teorias a respeito das regras de competência. Antes que se exponham as diferenças entre as teorias, cumpre apontar suas semelhanças.

Em primeiro lugar, é importante que se afirme que, em todos os casos, reconhecem os autores que os termos utilizados no Art. 106 não se encontram definidos na própria GG: o art. 106 traz termos cuja interpretação em isolado nada diz. Em segundo lugar, em seus respectivos esforços dogmáticos, as correntes lançam mão do “direito fiscal alemão tradicional” para delimitar a regra de competência. O debate sobre competência tributária no direito alemão é,

⁵³⁸ Cf. PIDUCH, Erwin Adolf. *Finanzverfassung und Steuerreformen*, Köln: Otto Schmidt, 1964, pp. 36-37.

⁵³⁹ Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmler, 1962, p. 59.

⁵⁴⁰ Há, ainda, uma outra teoria, denominada teoria das fontes do imposto (“*Steuerquellentheorie*”). Esta teoria já foi devidamente refutada em diversos trabalhos e não encontra respaldo na jurisprudência. A crítica mais contundente encontra-se em VOGEL, Klaus. Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz, *StuW*, 1971, pp. 308-316. Para uma exposição da teoria, cf. SASSE, Christoph. Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen, *AöR* 85, 1960, pp. 423-456.

⁵⁴¹ A controvérsia ainda é apresentada em monografias recentes, embora se tome por pacífica a jurisprudência do BVerfG. Cf., e.g., WIENGARTEN, Philipp-Alexander. *Auslegung des verfassungsrechtlichen Verkehrsteuerbegriffs am Beispiel des Luftverkehrssteuergesetzes (LuftVStG)*, Berlin: Duncker & Humblot, 2014.

⁵⁴² Cf. item 3.5.4, *infra*.

nesse sentido, marcado pela historicidade⁵⁴³. As correntes procuram delimitar a competência a partir dos tributos existentes previamente ao advento da GG, de modo que existe grande recorrência a argumentos históricos neste tipo de debate.

Cumprido expor, portanto, as principais teorias a respeito da interpretação das regras de competência. A narrativa de tal desenvolvimento poderia ser construída de maneira dialética, como o faz Hidien. À “teoria da vinculação máxima do Legislador tributário” contrapor-se-ia a “teoria da inexistência de vinculação”, apresentando-se a teoria tipológica como síntese, ou como “solução”, decorrente do conflito entre uma e outra⁵⁴⁴. No entanto, a teoria tipológica foi formulada quase que concomitantemente à teoria da inexistência de vinculação⁵⁴⁵, de modo que aquela não se apresenta propriamente como uma reação a esta. A teoria tipológica dialoga mais diretamente com as teorias conceituais que a antecederam. Desse modo, expõem-se as teorias a partir daquela que atribui maior densidade normativa às regras de competência, passando-se, em seguida, por teorias conceituais e tipológicas, e chegando-se, finalmente, àquela que não encontra na Constituição Financeira qualquer valor material fundante do ordenamento jurídico-tributário.

3.5.1. A teoria da vinculação máxima do Legislador tributário

A primeira das teorias desenvolvidas sobre o tema, denominada de “teoria da vinculação máxima do Legislador ordinário”⁵⁴⁶, encontra-se na obra de Gerhard Wacke. Para o autor, o Constituinte de 1949, ao positivizar os termos contidos no Art. 106 teria repartido entre Estados e Federação todos os impostos até então existentes⁵⁴⁷. Os fundamentos do sistema fiscal vigentes anteriormente à promulgação da GG teriam sido alçados à categoria de direito constitucional, de modo que as estruturas dos impostos então existentes teriam adquirido status constitucional⁵⁴⁸. Com efeito, a atuação do Legislador ordinário se limitaria à concessão de isenções fiscais e à modificação de alíquotas. Modificações mais amplas da estrutura do

⁵⁴³ Cf. PIDUCH, Erwin Adolf. *Finanzverfassung und Steuerreformen*, Köln: Otto Schmidt, 1964, pp. 36-37.

⁵⁴⁴ Essa construção encontra-se no trabalho de Hidien, que coloca as teorias conceituais como manifestação mais comedida da teoria da limitação máxima. HIDIEN, Jürgen. “§ 106”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 1294, nota 9.

⁵⁴⁵ Cf. TIPKE, Klaus, *Steuerrecht – Chaos, Konglomerat, oder System?*, *StuW*, 1971, p. 4; VOGEL, Klaus. *Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz*, *StuW*, 1971, pp. 308-316;

⁵⁴⁶ A denominação encontra-se em HIDIEN, Jürgen. “§ 106”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 1294-1299.

⁵⁴⁷ Cf. WACKE, Gerhard. *Das Finanzwesen der Bundesrepublik*, Tübingen: J. C. B. Mohr, 1950, p. 10.

⁵⁴⁸ Cf. WACKE, Gerhard. *Das Finanzwesen der Bundesrepublik*, Tübingen: J. C. B. Mohr, 1950, p. 10.

imposto deveriam ser, necessariamente, implementadas mediante reforma da própria GG. A reforma tributária seria, sempre e necessariamente, reforma constitucional.

Esta teoria encontrou, inicialmente, alguma acolhida doutrinária, a qual logo se dissipou⁵⁴⁹. Nenhuma outra teoria promove a segurança jurídica quanto esta. Na teoria de Wacke, contam os jurisdicionados com um sistema perfeitamente estático, passível de reforma somente mediante alteração constitucional. Os termos trazidos pela GG teriam a função de alçar a própria legislação vigente ao tempo da promulgação da GG à categoria de direito constitucional.

Na crítica de Hidien, contudo, a teoria implicaria excessiva restrição ao Legislador ordinário, produzindo a conservação do sistema tributário em termos que não foram pretendidos pela GG⁵⁵⁰. Nesse sentido, logo se apresentaram autores que, a partir de distintos critérios, buscavam identificar qual seria o conteúdo mínimo exigido pelas regras de competência, os quais não poderiam ser transpostos pelo Legislador ordinário, sob pena de inconstitucionalidade⁵⁵¹. A teoria de Wacke cedeu lugar a teorias que buscavam encontrar algum conteúdo normativo na regra de competência, mas de forma mais limitada, colocando-se o direito tributário material, de maneira mais ampla, à disposição do Legislador ordinário⁵⁵².

3.5.2. As teorias conceituais

Inicialmente, surgiram teorias que procuravam identificar os conceitos relevantes para a hermenêutica das regras competência⁵⁵³. Os representantes da teoria conceitual (“*Kern- und Wesenslehren*”)⁵⁵⁴ sustentam que os termos contidos no Art. 106 GG seriam conceitos (“*Steuerbegriffe*” ou “*Klassenbegriffe*”), que poderiam ser definidos e precisamente segregados uns dos outros. Determinante para a conceituação seriam, a depender do autor, o objeto do

⁵⁴⁹ Cf., com mais referências, HIDIEN, Jürgen. “§ 106”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 1294, nota 9.

⁵⁵⁰ Cf., HIDIEN, Jürgen. “§ 106”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 1294, nota 9.

⁵⁵¹ Cf. PIDUCH, Erwin Adolf. *Finanzverfassung und Steuerreformen*, Köln: Otto Schmidt, 1964, p. 39.

⁵⁵² HIDIEN, Jürgen. “§ 106”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 1295.

⁵⁵³ Cf., para uma síntese das principais teorias conceituais, PIDUCH, Erwin Adolf. *Finanzverfassung und Steuerreformen*, Köln: Otto Schmidt, 1964, pp. 63-73..

⁵⁵⁴ Cf. WACKE, Gerhard. *Das Finanzwesen der Bundesrepublik*, Tübingen: J. C. B. Mohr, 1950, p. 10; BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmler, 1962; LEISNER, Walter. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1970. Para outras referências, cf. WIENGARTEN, Philipp-Alexander. *Auslegung des verfassungsrechtlichen Verkehrsteuerbegriffs am Beispiel des Luftverkehrsteuergesetzes (LuftVStG)*, Berlin: Duncker & Humblot, 2014, p. 27, nota 68.

imposto, a sua incidência econômica, sua estrutura ou sua forma de incidência, as quais deveriam ser comparadas com aquelas dos impostos previamente existentes⁵⁵⁵.

Assim, o que se propõe a partir destas teorias é que seria possível, a partir de referências pré-constitucionais, obter-se o núcleo duro dos impostos discriminados pela GG. Trata-se de um afastamento apenas relativo em relação à teoria de Wacke, mas ainda se nota ampla inspiração naquela teoria. Para Bellstedt, por exemplo, a regra de competência seria desprovida de qualquer significado se ao Legislador fosse permitido instituir imposto que não tivesse qualquer relação com o conceito determinado a partir de referências pré-constitucionais⁵⁵⁶.

Entre os defensores desta teoria existem controvérsias a respeito de quais elementos seriam determinantes para que se chegasse aos conceitos constitucionalmente relevantes. Bellstedt sustenta que os conceitos deveriam ser determinados a partir da hipótese tributária dos impostos preexistentes, determinando-se qual seria o seu núcleo essencial⁵⁵⁷. Já para Leisner, os conceitos deveriam ser determinados a partir da justificação dos impostos preexistentes, bem como de sua forma⁵⁵⁸. Cumpre expor brevemente, sem pretensão de abarcar a totalidade das teorias conceituais, duas delas, com alguns exemplos, apenas para que se compreenda o raciocínio que lhes é subjacente.

3.5.2.1. A teoria do núcleo essencial dos impostos

Bellstedt sustenta que cada imposto deriva seu nome de sua hipótese tributária e esta seria relevante para a determinação de seu núcleo essencial (“*Wesenskern*”). A este núcleo essencial se adicionariam dispositivos que apenas detalhariam, por exemplo, os aspectos territorial, material e pessoal, com vistas a tornar o imposto aplicável e previsível. Dever-se-ia procurar, portanto, na lei de cada imposto, preexistente à edição da GG, qual seria o seu núcleo essencial⁵⁵⁹.

Assim, por exemplo, não seria importante para fins da compreensão do que seria o “imposto de renda [das pessoas físicas]” apenas a interpretação do que seria “renda”. A partir

⁵⁵⁵ Cf., para uma síntese desta teoria, WIENGARTEN, Philipp-Alexander. *Auslegung des verfassungsrechtlichen Verkehrsteuerbegriffs am Beispiel des Luftverkehrsteuergesetzes (LuftVStG)*, Berlin: Duncker & Humblot, 2014, p. 27

⁵⁵⁶ Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmler, 1962, p. 59.

⁵⁵⁷ Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmler, 1962, p. 62 e ss.

⁵⁵⁸ Cf. LEISNER, Walter. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1970, p. 18.

⁵⁵⁹ Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmler, 1962, p. 68.

da teoria de Bellstedt, o núcleo essencial do imposto de renda [das pessoas físicas] seria mais amplo do que a mera compreensão do significado de renda e abrangeria “o auferimento de renda por pessoas naturais no País”⁵⁶⁰. Nota-se que o “conceito” constitucional de imposto de renda [das pessoas físicas] demandaria não apenas que se determinasse o que é “renda”, mas também o que são “pessoas físicas”⁵⁶¹. Mais que isso, para Bellstedt, a territorialidade seria também parte do núcleo fundamental do imposto de renda [das pessoas físicas], o que não se deriva propriamente do vocábulo, mas sim da legislação vigente à época da promulgação da GG. A seguir-se esta teoria, portanto, seria inconstitucional um imposto de renda em bases universais.

Segundo a teoria dos elementos essenciais de Bellstedt, caberia ao intérprete, portanto, identificar quais seriam os elementos constituintes, as “pedras fundamentais” do imposto, que não poderiam ser modificados pelo Legislador ordinário. A modificação de quaisquer destes elementos por lei ordinária significaria, na prática, a modificação da própria GG e seria, portanto, inconstitucional⁵⁶².

Para Bellstedt, alguns dos elementos que compõem o núcleo essencial de cada imposto seriam – sem que se pretenda, aqui, examinar o mérito da distinção – conceitos abertos (entendidos como aqueles “carentes de concretização”), enquanto outros seriam conceitos fechados (entendidos como aqueles “hostis à concretização”)⁵⁶³. Continuando-se no exemplo do imposto de renda [das pessoas físicas], sustenta-se que o conceito de renda seria aberto, porquanto ele comportaria concretização subsequente, como, por exemplo, no caso da classificação dos rendimentos em rendimentos do capital e rendimentos do trabalho, com a conseguinte atribuição de tratamento distinto para um e outro. De outro lado, o conceito de pessoa natural seria fechado, sendo adotado nos termos estritos do § 1 do Código Civil Alemão (“BGB”)⁵⁶⁴.

Na determinação de quais conceitos seriam abertos ou fechados, deveria o jurista examinar em que sentido cada um dos vocábulos é empregado no ordenamento jurídico e se no direito tributário os vocábulos são empregados em sentido distinto do restante do ordenamento, como conceitos próprios do direito tributário. Para Bellstedt, alguns dos elementos essenciais

⁵⁶⁰ O conceito é extraído do § 1º da EStG então vigente: „*das Beziehen von Einkommen durch natürliche Personen im Inland*“.

⁵⁶¹ Embora o vocábulo *Einkommensteuer* (literalmente imposto de renda) não contenha qualquer referência literal à pessoa física ou natural.

⁵⁶² Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmler, 1962, p. 70.

⁵⁶³ Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmler, 1962, p. 70.

⁵⁶⁴ Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmler, 1962, pp. 72-73.

do imposto deveriam ser determinados a partir da consideração econômica⁵⁶⁵. Cita-se como exemplo o conceito de empresa, o qual, sendo parte do núcleo essencial do imposto sobre o volume de negócios⁵⁶⁶ (“*Umsatzsteuer*”- USt), seria, à época da promulgação da GG “toda atividade duradoura direcionada à obtenção de receitas”⁵⁶⁷, conceito distinto, portanto, daquele do direito privado. O USt não é um imposto mercantil e não exige, mesmo na legislação contemporânea⁵⁶⁸, que a atividade seja desenvolvida por comerciante ou estabelecimento comercial, podendo ser desenvolvida, para fins tributários, por qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não se trate de um comerciante ou estabelecimento comercial com finalidade lucrativa.

3.5.2.2. A teoria da justificação dos impostos

Para Walter Leisner, os conceitos dos Arts. 105 e ss. não seriam compreensíveis por si próprios. No entanto, seria necessário atribuir-lhes um conteúdo preciso, porquanto eles seriam essenciais à compreensão da discriminação de rendas. Assim, seria necessário que se construíssem conceitos a partir das ciências das finanças, considerando-se, além disso, os conceitos pré-constitucionais veiculados pelas leis tributárias⁵⁶⁹. A Constituição Financeira seria, em grande medida “Constituição segundo a lei” (“*Verfassung nach Gesetz*”), de modo que os termos ali contidos deveriam derivar seu sentido das leis dos impostos respectivos. Não se trataria, contudo, de constitucionalização irrefletida de elementos da legislação vigente ao tempo da promulgação da GG. Os conceitos deveriam ser corrigidos, se necessário, levando-se em consideração as demais normas constitucionais⁵⁷⁰. Na acepção de Leisner, a norma de competência não seria infensa aos princípios constitucionais, devendo também a atribuição de sentido aos vocábulos do art. 106 ser conforme à Constituição.

Com efeito, a norma de competência, determinada a partir dos fundamentos do imposto vigente à época da promulgação da GG, deveria impor o quadro dentro do qual o Legislador ordinário poderia atuar, sob pena de se permitir ao Legislador ordinário modificar a repartição

⁵⁶⁵ Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmler, 1962, p. 71.

⁵⁶⁶ Em termos econômicos, trata-se de um imposto sobre o valor agregado. O USt pode ser referido como o “IVA alemão”.

⁵⁶⁷ Na dicção dos §§ 1 e 2 UStG à época vigentes, „*jede Nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen*“.

⁵⁶⁸ Na legislação contemporânea, tem-se referência, de maneira mais clara a “toda atividade duradoura direcionada à obtenção de receitas, ainda que não se tenha o intento de auferir lucros” (§ 2 Abs. 1 UStG).

⁵⁶⁹ Cf. LEISNER, Walter. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1970, p. 17.

⁵⁷⁰ Cf. LEISNER, Walter. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1970, p. 17.

de competências constitucionalmente determinada⁵⁷¹. Tais restrições não poderiam ser de natureza estritamente teórica, devendo, em vez disso, impor limitações precisas ao Legislador, orientando a produção legislativa.

O autor toma por insuficiente, contudo, a teoria de Bellstedt, propondo outras restrições, além da determinação do núcleo essencial de cada imposto. Em seu entendimento, a discriminação de competências restaria também violada caso os “princípios fundamentais” do imposto tradicional fossem modificados. Assim, seriam fundamentais à interpretação das regras de competência tanto a justificação (“*Rechtfertigung*”) do imposto quanto a sua forma (“*Ausgestaltung*”). A monografia de Leisner é dedicada ao imposto sobre heranças, o que permite, a partir da referência a esse imposto, compreender o que se entende por justificação e forma do imposto em sua teoria.

Na teoria de Leisner, a justificação do imposto confunde-se com suas finalidades. A partir da referência pré-constitucional, o autor conclui que o imposto sobre heranças teria tradicionalmente finalidade estritamente fiscal, tendo sido instituído tão somente para que se suprissem as necessidades financeiras do Estado. Leisner pretende, assim, que o imposto sobre heranças não poderia, a partir da GG, ser estruturado de modo a perseguir finalidades extrafiscais, como alterações na ordem social. O autor nega expressamente que o imposto sobre heranças possa ser concebido sob a finalidade de reduzir ou impedir a concentração de renda⁵⁷²; tampouco a finalidade de se promover a igualdade de oportunidades poderia ser perseguida pelo imposto⁵⁷³. Na tese de Leisner, nem o próprio Estado Social justificaria o imposto sobre heranças. Desse modo, aumentos drásticos deste imposto em relação a seus predecessores históricos seriam também inconstitucionais, por violarem a própria regra de competência.

Quanto à forma, busca o autor enfatizar que também a alíquota teria importância para fins da regra de competência. O imposto sobre herança implicaria participação do Estado na herança, e não sua absorção pelo Estado. Assim, qualquer alíquota que implicasse, materialmente, a expropriação do contribuinte seria inconstitucional por violação à própria regra de competência⁵⁷⁴. Mesmo em relação ao imposto sobre heranças, que possui conteúdo altamente dependente de conceitos de direito civil – inclusive em virtude do direito

⁵⁷¹ Cf. LEISNER, Walter. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1970, p. 17.

⁵⁷² Cf. LEISNER, Walter. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1970, pp. 22-23.

⁵⁷³ Cf. LEISNER, Walter. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1970, pp. 24-26. O autor enfrenta também outras finalidades associadas a teses que concebiam o “Estado como parente”, cuja relevância é tão somente histórica (pp. 19-20).

⁵⁷⁴ Cf. LEISNER, Walter. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1970, pp. 29-30.

constitucional à herança (Art. 14 Abs. 1 GG) – reconhece-se que a regra de competência não se limita ao conteúdo do direito civil. A partir da referência pré-constitucional, conclui Leisner que a regra de competência compreenderia a participação (econômica) na herança, devendo-se conciliar os conceitos civilistas relevantes e a realidade econômica⁵⁷⁵.

3.5.2.3. *Síntese*

Nota-se, portanto, que as teorias conceituais no direito alemão não se restringem à interpretação semântica de vocábulos contidos na GG. O que se procura é identificar, afinal, qual a realidade pré-existente à GG a que a Lei Fundamental pretendeu referir-se ao empregar tais vocábulos.

Para tanto, faz-se ampla referência a conceitos de ciências das finanças, bem como à legislação tributária pré-constitucional. Os termos constitucionais são interpretados em seu contexto histórico e teleológico, sendo o argumento semântico menos importante. Os conceitos são construídos mediante referência à legislação pré-constitucional. Em que pese os autores atribuam grande importância à rigidez da discriminação de competências, isso não os impede de buscar nas ciências das finanças o aparato conceitual necessário à hermenêutica das regras de competência.

Ademais, nota-se que também a consideração econômica é empregada na determinação dos conceitos constitucionais relevantes à discriminação de competências. Veja-se, por exemplo, que, em uma das teorias, o conceito de empresa seria parte do núcleo essencial do USt, devendo ser compreendido em seu sentido próprio tributário, qual seja “atividade duradoura direcionada à obtenção de receitas”⁵⁷⁶. Em outra, a própria participação na herança admitiria determinação a partir de consideração econômica⁵⁷⁷.

3.5.3. *A teoria dos tipos*

A partir da década de 1970, os expoentes da teoria tipológica⁵⁷⁸ passaram a sustentar que os termos contidos no Art. 106 GG seriam tipos (“*Steuertypen*” ou “*Typusbegriffe*”), que

⁵⁷⁵ Cf. LEISNER, Walter. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1970, p. 31.

⁵⁷⁶ Cf. item 3.5.2.1, *supra*.

⁵⁷⁷ Cf. item 3.5.2.2, *supra*.

⁵⁷⁸ Cf., entre outros, Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. “Vorbemerkungen zu Art. 104a-115”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 94; HIDIEN, Jürgen. “§ 106”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 1296; WIENGARTEN,

não se permitiriam definir, mas apenas descrever, a partir de seus predecessores históricos. Determinante seria, assim, a menor ou maior correspondência entre o tipo constitucional e o novo imposto ou alteração promovida em imposto já existente.

Vogel e Waldhoff afirmam que, caso se pretendesse classificar os impostos dispostos na Constituição Financeira a partir de critérios materiais, e não meramente formais, a única classificação válida seria aquela entre impostos que incidem sobre o auferimento de renda e impostos que incidem sobre a sua aplicação⁵⁷⁹. Abaixo deste nível, não se observaria, na GG, qualquer classificação sistemática. A outorga de competência na GG dar-se-ia a partir de meras *denominações* dos impostos, as quais teriam origem de caráter estritamente histórico e não contribuiriam de maneira significativa para a sistematização da competência tributária. Tais denominações teriam sido concebidas pelo Constituinte a partir do “direito fiscal alemão tradicional”, isto é, dos impostos existentes ao tempo da promulgação da GG. Com efeito, eles não se relacionariam um ao outro de modo a construir, lógica e exaustivamente, um sistema tributário que se pudesse derivar exclusivamente das regras de competência⁵⁸⁰.

De outro lado, o “direito fiscal alemão tradicional” não ofereceria mais que exemplos de cada um dos impostos. A mera denominação do imposto teria capacidade muito restrita para que se determinasse o alcance da jurisdição de cada um dos entes. Nesse sentido, os autores abandonam o intento das teorias conceituais em buscar definir a hipótese tributária do imposto a partir de sua denominação. Assim, propõem os autores que a discriminação contida nos Arts. 105 e 106 seria realizada mediante a utilização de tipos e não de conceitos.

Certo é que existe mais de uma acepção em que se pode compreender o que seria um “tipo”⁵⁸¹. Mais importante do que uma análise mais aprofundada da distinção entre tipos e conceitos, é entender o sentido em que os autores se utilizam da distinção. Vogel e Waldhoff fazem referência às obras de Strache⁵⁸² e Larenz/Canaris ao se referirem à distinção entre tipos e conceitos e é no sentido empregado por estes autores que o vocábulo “tipo” é utilizado.

Na síntese de Vogel e Waldhoff, os tipos não se permitem definir, mas tão somente descrever a partir de referência a modelos concretos pretéritos. O tipo é, por sua própria

Philipp-Alexander. *Auslegung des verfassungsrechtlichen Verkehrsteuerbegriffs am Beispiel des Luftverkehrsteuergesetzes (LuftVStG)*, Berlin: Duncker & Humblot, 2014, pp. 32-38.

⁵⁷⁹ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. “Vorbemerkungen zu Art. 104a-115”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 96.

⁵⁸⁰ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. “Vorbemerkungen zu Art. 104a-115”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 97.

⁵⁸¹ No Brasil, há importantes trabalhos sobre o tema. Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 228-261. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

⁵⁸² STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards*, Berlin: Duncker & Humblot, 1968.

natureza, impreciso. No caso dos tipos, não se tem subsunção do concreto ao abstrato, tal qual se observa no conceito, mas sim a aproximação entre o caso concreto e uma série de outros exemplos, também concretos. Em cada caso, deve-se identificar quais os elementos cujo preenchimento teria caráter mandatório e quais seriam desimportantes⁵⁸³. O raciocínio se realiza, assim, por semelhança.

A teoria dos tipos parte das limitações que decorreriam da interpretação do texto das regras de competência a partir de elementos exclusivamente semânticos. A restrição da comparação a determinados atributos do imposto – seja a seu fato gerador, ou, de maneira mais restrita, ao aspecto material do fato gerador – não seria passível de fundamentação constitucional. Assim, pergunta-se, por exemplo, se o imposto sobre a cerveja deveria incidir sobre a cerveja em sentido amplo ou necessariamente sobre sua circulação. Esta questão não se permitiria responder sem alguma dose de arbítrio⁵⁸⁴.

A única alternativa que restaria ao intérprete na hermenêutica dos vocábulos relativos à discriminação de competências seria seu exame a partir dos modelos concretos historicamente desenvolvidos. Não se poderia encontrar qualquer solução no sentido de se determinar, abstratamente, quais seriam as condições mediante as quais um imposto seria semelhante ao tipo. Pertenceria à própria natureza do tipo a necessidade de se examinar, em cada caso individual e concreto, levando-se em conta todos os elementos relevantes, a semelhança entre o caso concreto e o tipo abstrato⁵⁸⁵.

O intérprete deveria proceder, pois, a uma comparação de caráter geral e valorativo, que levasse em consideração a “hipótese tributária em sentido amplo”, *i.e.* a totalidade das condições de que dependem o surgimento e a quantificação da obrigação tributária. Não haveria, jamais, completa identidade entre as condições utilizadas na formação do tipo e aquelas do novo imposto, devendo o intérprete examinar quais desvios seriam permitidos e quais não o seriam⁵⁸⁶.

Para fins de determinação da competência tributária dos entes dever-se-ia considerar, dentre outros elementos, a finalidade da discriminação de competências. Assim, importante para fins da comparação seriam, no caso das regras de competência, os efeitos econômicos, não

⁵⁸³ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. “Vorbemerkungen zu Art. 104a-115”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 98.

⁵⁸⁴ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. “Vorbemerkungen zu Art. 104a-115”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 102.

⁵⁸⁵ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. “Vorbemerkungen zu Art. 104a-115”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 101.

⁵⁸⁶ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. “Vorbemerkungen zu Art. 104a-115”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 103.

no sentido de se assegurar determinadas “fontes de imposto” aos entes, mas no sentido de se assegurar à Federação o controle da política social e econômica, a qual não poderia ser distorcida pelos Estados. O Constituinte de 1949 teria buscado assegurar que aos Estados não fosse dado modificar, mediante a edição de leis fiscais, as decisões de política econômica e social tomadas pela Federação⁵⁸⁷.

De qualquer forma, o que importa compreender da teoria de Vogel e Waldhoff é que as regras de competência não conteriam critérios lógicos e exatos, a partir dos quais se poderia concluir, de maneira precisa e definitiva, a respeito da (in)constitucionalidade de um imposto. Dessa forma, tal decisão estaria sujeita a distintas apreciações, que não seriam de todo previsíveis. A decisão do Tribunal Constitucional a respeito da (in)constitucionalidade de um imposto teria, nesse sentido, eficácia constitutiva⁵⁸⁸.

Também para Hidien, a teleologia do Art. 105 não indicaria a pretensão de se alçar a nível constitucional o sistema tributário tradicional, materialmente desorganizado. Os termos constitucionais teriam função de mera demarcação das receitas dos impostos, reservando-se ao Legislador ordinário amplo espaço de atuação, garantindo-lhe margem de decisão e reação⁵⁸⁹. O autor, que é um dos grandes especialistas sobre o sistema constitucional de compensações financeiras⁵⁹⁰, afirma que, mediante as regras de competência, encontram-se entrelaçados o poder de tributar e a repartição de receitas tributárias. A discriminação de competências tributárias deveria, nesse sentido, ser lida conjuntamente com o sistema de compensações financeiras, mantendo-se o equilíbrio entre as capacidades e necessidades da Federação, dos Estados e dos Municípios. Cada ente federado deveria, proporcionalmente ao total das receitas fiscais, ter reservado para si receitas capazes de fazer frente às tarefas que lhes são constitucionalmente atribuídas. Com efeito, caberia ao Legislador ordinário estruturar o sistema tributário de tal forma que a proteção do sistema federativo fosse assegurada. A conceituação do sistema de discriminação de competências não seria, portanto, um fim em si mesmo, devendo-se, antes, perceber o sistema de discriminação de competências como instituto de

⁵⁸⁷ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. “Vorbemerkungen zu Art. 104a-115”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 107.

⁵⁸⁸ Cf. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. “Vorbemerkungen zu Art. 104a-115”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 109.

⁵⁸⁹ Cf. HIDIEN, Jürgen. “§ 106”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 1296.

⁵⁹⁰ Cf. HIDIEN, Jürgen. *Der bundesstaatliche Finanzausgleich in Deutschland: geschichtliche und staatsrechtliche Grundlagen*, Baden: Nomos, 1999.

função protetiva do sistema de compensações financeiras – e, de maneira mais ampla, do próprio sistema federativo⁵⁹¹.

Um exemplo do raciocínio tipológico trazido por Vogel seria que o imposto de renda [das pessoas físicas] incide, segundo seu conteúdo tradicional, sobre a renda líquida, e somente em casos excepcionais sobre a renda bruta⁵⁹². Um imposto cuja incidência se concentrasse não mais na renda líquida, e sim na renda bruta, poderia ser, hipoteticamente, analisado sob a regra do imposto sobre o volume de negócios, não podendo mais ser tratado como imposto de renda para fins da regra de competência⁵⁹³.

O BVerfG, em diversas oportunidades, examinou alterações legislativas sob a ótica da teoria tipológica. Já na década de 1980 afirmava Vogel que, diante da jurisprudência constante, não haveria mais quem seriamente duvidasse do fato de que o Art. 106 GG conteria tipos⁵⁹⁴. Antes de se exporem alguns exemplos de aplicação da teoria tipológica pelo BVerfG, cumpre examinar a fundamentação do recurso à doutrina pelo Tribunal e os termos em que o Tribunal a ela se refere.

3.5.4. A adoção da teoria dos tipos pelo BVerfG

O BVerfG reconhece que tanto as espécies de impostos quanto os impostos únicos são descritos a partir de tipos (“*Typusbegriffe*”). Os elementos do tipo devem ser extraídos do “direito fiscal alemão tradicional”, devendo-se avaliar se o novo imposto ou a modificação do imposto existente se adequa ao tipo constitucional. No âmbito dos tipos concebidos conjuntamente pelos Arts. 105 e 106 GG, possui o Legislador ampla liberdade para estruturar o imposto⁵⁹⁵.

Para que se determine qual o tipo constitucional, deve-se, na determinação de seus elementos distintivos, fazer referência ao caso normal ou mediano. Elementos distintivos que se mostrem como meramente excepcionais devem ser excluídos da construção do tipo. Ademais, segundo o BVerfG, não seria necessário terem-se sempre presentes todos os

⁵⁹¹ HIDIEN, Jürgen. “§ 106”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 1297.

⁵⁹² Como no caso da tributação de pessoas físicas não residentes, § 50a EStG. O dispositivo sofreu alterações importantes em 2010, que garantem maior aproximação com o princípio da renda líquida, mas ainda se encontram hipóteses de tributação da renda bruta no referido parágrafo.

⁵⁹³ Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 66, Rn. 92.

⁵⁹⁴ Cf. VOGEL Klaus, “Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht”, In: FRIAUF, Karl Heinrich (org.), *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1989, p. 142.

⁵⁹⁵ BVerfGE 145, 171, Rn. 64.

elementos distintivos do tipo para que se conclua pela correspondência do novo imposto com o tipo constitucional. A presença dos elementos do tipo poderia ser observada em distintos graus e intensidade. Decisivo seria o quadro geral obtido a partir de consideração valorativa⁵⁹⁶.

No caso da hermenêutica dos Arts. 105 e 106 GG, a definição do tipo baseia-se na análise do direito fiscal alemão tradicional, sendo necessário identificar quais elementos do tipo distinguem o imposto dos demais, considerando-se a função delimitadora do tipo constitucional. Com efeito, deve-se, na metodologia do BVerfG, examinar a congruência do novo imposto com os elementos tipológicos dos termos contidos no Art. 106. Se o novo imposto não possuir todos os elementos do tipo constitucional, devem-se considerar o significado e o peso de cada um dos elementos do tipo, bem como o grau de desvio observado no caso concreto, procedendo-se à valoração do caso como um todo. Sob estes fundamentos, deve-se decidir se, no final das contas, tem-se a correspondência entre o novo tributo e o tipo⁵⁹⁷.

Tal exame não se restringe à edição de novos impostos e também se opera no caso de modificação dos impostos existentes. Também no caso de meras alterações legislativas deve-se verificar se tais modificações compatibilizam-se com o tipo construído a partir do direito fiscal alemão tradicional⁵⁹⁸.

Se os trabalhos preparatórios da GG não permitem que se infira qual seria o sentido pretendido pelo Constituinte originário⁵⁹⁹, a reforma ampla realizada na GG em 1969 teria objetivado criar um sistema que fosse durável e gerenciável, passível de adaptação a necessidades pontuais e que evitasse conflitos desnecessários entre os Estados e a Federação⁶⁰⁰. De outro lado, o BVerfG nega expressamente a possibilidade de “invenção” de impostos fora da competência tipologicamente discriminada⁶⁰¹, reconhecendo, expressamente, a função estabilizadora e a função de garantia da Constituição Financeira, nos exatos termos em que alude Vogel⁶⁰². Além de argumentos sistemáticos para tal conclusão, concebe-se, teleologicamente, que o Art. 105 contém um sistema fechado de discriminação de competências. Nesse sentido, qualquer insegurança na atribuição de receitas de impostos no

⁵⁹⁶ BVerfGE 145, 171, Rn. 65.

⁵⁹⁷ BVerfGE 145, 171, Rn. 66-67.

⁵⁹⁸ BVerfGE 145, 171, Rn. 68.

⁵⁹⁹ Cf., sobre os trabalhos preparatórios relacionados à Constituição Financeira, WIENGARTEN, Philipp-Alexander. *Auslegung des verfassungsrechtlichen Verkehrsteuerbegriffs am Beispiel des Luftverkehrsteuergesetzes (LuftVStG)*, Berlin: Duncker & Humblot, 2014, pp. 23-26.

⁶⁰⁰ Cf., nesse sentido, BVerfGE 145, 171, Rn. 73.

⁶⁰¹ BVerfGE 145, 171, Rn. 79.

⁶⁰² Cf., item 3.5.3., *supra*.

âmbito da Constituição Financeira seria contraditória com sua função estabilizadora e implicaria falha em se evitarem disputas desnecessárias entre os Estados e a Federação⁶⁰³.

A existência de um direito de inventar impostos (“*Steuererfindungsrecht*”) seria contraditória com a função de garantia da Constituição Financeira, a qual asseguraria o direito dos cidadãos de serem onerados somente nos termos em que estabelecido pela Constituição Financeira. Reconhece-se, pois, que os Art. 105 e 106 exercem, independente de outros dispositivos, sua própria função de garantia. A proteção dos cidadãos contra um vasto número de impostos seria uma finalidade originária e independente da Constituição Financeira, exercendo os Arts. 105 e 106 importante função limitadora⁶⁰⁴.

A aplicação da teoria tipológica não deixa de ser controversa. Cumpre, portanto, exemplificar sua aplicação, com o estudo de três casos considerados problemáticos pela doutrina, relativos ao imposto comercial, ao eco-imposto e ao imposto sobre combustíveis nucleares. Estes casos foram eleitos, justamente, porque são controversos e problemáticos. Naturalmente, existem na jurisprudência outras questões que foram decididas sem maiores dificuldades⁶⁰⁵.

3.5.4.1. *O caso do imposto comercial*

Talvez a decisão mais controversa a respeito do Art. 106 GG seja aquela relativa ao imposto comercial (“*Gewerbesteuer*”). Este imposto, segundo o direito fiscal alemão tradicional, justificar-se-ia pelo princípio da equivalência, representando compensação financeira aos Municípios pelos ônus gerados pela atividade comercial⁶⁰⁶. Tais premissas fundamentaram a elaboração de um imposto de caráter real, desligado de características pessoais do sujeito passivo e, portanto, da capacidade contributiva. O imposto incidia inicialmente sobre rendimentos (“*Ertrag*”), capital e folha de salários (“*Lohnsumme*”), buscando-se, a partir de tais elementos, determinar a “rentabilidade objetivada” do estabelecimento comercial, garantindo-se, de outro lado, receitas tributárias que seriam infensas a aspectos conjunturais⁶⁰⁷. Esta “rentabilidade objetivada” não se fundamentava no princípio da capacidade contributiva, mas sim no princípio da equivalência, concebendo-se o imposto como uma compensação financeira ao Município em que a atividade se desenvolvia.

⁶⁰³ BVerfGE 145, 171, Rn. 91.

⁶⁰⁴ BVerfGE 145, 171, Rn. 93.

⁶⁰⁵ Cf., e.g., sobre o imposto sobre a aquisição de bens imóveis (“*Grunderwerbsteuer*”), item 4.5.5.2, *infra*.

⁶⁰⁶ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. II, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2003, pp. 1136.

⁶⁰⁷ Cf. MONTAG, Heinrich. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 12, Rn. 1.

Com tais contornos, tinha-se pacífica jurisprudência do BVerfG no sentido da constitucionalidade do imposto comercial⁶⁰⁸. Afirmava-se que tal sorte de imposto real, ainda que em certo sentido abstraia a capacidade contributiva, não seria proibida pelo princípio do Estado Social, mormente ao se considerar que existiriam tantos outros impostos no ordenamento que se orientariam pelo princípio da capacidade contributiva. Além disso, a regra de competência com referência expressa ao imposto comercial conotaria ser “vontade do Constituinte” a existência, no ordenamento, de um tal imposto de caráter real⁶⁰⁹.

O que se nota, portanto, é uma forte fundamentação do imposto na própria regra de competência, que permitiria que se relativizassem princípios fundamentais do ordenamento, como a própria capacidade contributiva, derivada do princípio da igualdade, do princípio do Estado de Direito, e do princípio do Estado Social.

Por outro lado, o caráter real do imposto não impediria que circunstâncias pessoais fossem levadas em consideração. O legislativo não estaria obrigado a uma concretização “pura” do caráter real do imposto. Decisivo seria que a estrutura fundamental do imposto fosse mantida, tributando-se recursos objetivos da empresa – no caso, rendimentos, capital e folha de salários⁶¹⁰.

Contudo, o imposto sofreu inúmeras reformas, que o afastaram sobremaneira de sua configuração inicial⁶¹¹. A partir da reforma da Constituição em 1969, também a Federação e os Estados passaram a ter direito a receitas do imposto comercial, o que representou notória relativização da equivalência que o fundamentava. A partir de 1980, o imposto deixou de incidir sobre a folha de salários e, a partir de 1998, deixou de incidir sobre o capital, tendo-se instituído participação dos Municípios na receita do USt como medida de compensação financeira.

O imposto evoluiu, portanto, para um imposto sobre rendimentos empresariais, que deixou de ser tratado como despesa dedutível para fins de imposto de renda a partir de 2008. Nos casos em que os Municípios instituem fatores multiplicadores mais altos⁶¹², o imposto comercial surge como principal imposto incidente sobre atividades empresariais, o que não se permite justificar pelo princípio da equivalência. Esperado seria, portanto, que o BVerfG fosse provocado a se manifestar sobre esta nova configuração do imposto.

⁶⁰⁸ Cf. BVerfGE 26, 1, Rn 37. Com outras referências, BVerfGE 21, 54 (63).

⁶⁰⁹ BVerfGE 26, 1, Rn 39.

⁶¹⁰ BVerfGE 26, 1, Rn. 40.

⁶¹¹ Cf., sobre o desenvolvimento do imposto aqui narrado, MONTAG, Heinrich. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^a ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 12, Rz. 1.

⁶¹² Os Municípios devem determinar a „*Hebesatz*“ (§ 16 GewStG), que é um fator multiplicador do valor do imposto apurado a partir da lei federal. O fator multiplicador deve ser de, no mínimo, 200% e não existe valor máximo legalmente determinado. Na prática, há amplo espectro de percentuais adotados pelos Municípios, que varia, em média, de 300% a 500%.

Para que se compreenda a decisão do BVerfG é necessário expor brevemente qual a base tributável do imposto comercial vigente. A legislação do imposto de renda classifica os rendimentos em⁶¹³ (i) rendimentos de agricultura e silvicultura; (ii) rendimentos empresariais; (iii) rendimentos do trabalho dependente; (iv) rendimentos do trabalho independente; (v) rendimentos do capital; (vi) rendimentos de locação e arrendamento; e vii) outros rendimentos. O imposto comercial remete expressamente a essa classificação (§ 7 GewStG), incidindo tão somente sobre rendimentos empresariais, apurados conforme a legislação do imposto de renda e sujeitos a adições e exclusões previstas na lei do imposto comercial (§§ 8 e 9 GewStG).

Tem-se, portanto, um imposto que onera os rendimentos empresariais, mas não os rendimentos de agricultura e silvicultura, tampouco os rendimentos do trabalho independente. Em termos práticos: oneram-se os rendimentos do empresário, mas não os do agricultor, nem os do profissional liberal.

O BVerfG, inicialmente, tendo sido provocado a se pronunciar sobre tais questões constitucionais, recusou-se a fazê-lo, sob fundamentos processuais⁶¹⁴. Em 2008, finalmente teve-se julgamento de mérito sobre a constitucionalidade das alterações⁶¹⁵.

Em sua decisão, o BVerfG considerou a justificação originária do imposto comercial, baseada no princípio da equivalência. Aludiu tanto aos problemas teóricos advindos de tal fundamentação no princípio da equivalência, quanto ao afastamento em relação ao princípio da equivalência promovido pelas reformas constitucionais e legislativas observadas. Conforme reconheceu o Tribunal, seria cada vez mais difícil reconhecer a equivalência ao se examinar a hipótese tributária do imposto⁶¹⁶, mas isso não significaria que a equivalência tivesse se perdido completamente.

Na decisão, afirma-se que a justificação com base no princípio da equivalência não seria necessária para que se estivesse diante de um imposto comercial no sentido do Art. 106 Abs. 6. Contudo, o Tribunal argumenta que o imposto comercial ainda poderia ser entendido como uma compensação média (“*einen pauschalen Ausgleich*”) pelos custos de infraestrutura causados pelo estabelecimento de empresas ao Município⁶¹⁷.

Assim, contrariamente ao que argumentava parte da doutrina com base no princípio da igualdade, a incidência restrita a empresas não seria arbitrária. Profissões liberais causariam,

⁶¹³ A classificação dos rendimentos encontra-se no § 2 Abs. 1 EStG e é relevante também para fins do imposto de renda das pessoas jurídicas, cuja legislação a ela remete (§ 8 Abs. 1 KStG).

⁶¹⁴ Cf. BVerfG BStBl. II 1999, 509.

⁶¹⁵ BVerfGE 120, 1.

⁶¹⁶ BVerfGE 120, 1, Rn. 100.

⁶¹⁷ BVerfGE 120, 1, Rn. 101.

em geral, menos custos de infraestrutura aos Municípios (água, energia, ruas, transporte público) que empresas, não se podendo assegurar que tais custos sejam totalmente cobertos por taxas e contribuições. Profissões liberais demandariam, em geral, menos mão de obra e meios de produção. Ademais, o imposto comercial conteria faixa de isenção que reduziria, na prática, sua incidência a cerca de 30% das empresas, garantindo que as pequenas empresas, comparáveis aos profissionais liberais em termos de utilização de infraestrutura, não fossem oneradas⁶¹⁸.

Em tal ocasião, o BVerfG teria, no entendimento de Montag, “renovado” os fundamentos do imposto comercial, afastando a justificação inicial relacionada à equivalência, e contradizendo seus próprios precedentes sobre o tema, pavimentando o caminho para a evolução do imposto comercial para um imposto sobre rendimentos empresariais. Na reforma legislativa de 2008, o Legislador teria se aproveitado desse “passe livre” conferido pelo BVerfG, tornando o imposto comercial independente do efetivo desenvolvimento econômico da empresa, em violação clara ao princípio da capacidade contributiva⁶¹⁹.

Sob esta perspectiva, o imposto comercial teria se convertido em um imposto sobre rendimentos empresariais, que oneraria particularmente empresas médias e grandes que exercem atividades também no exterior⁶²⁰, não se permitindo justificar, quer pela equivalência, quer pela capacidade contributiva. Dentre as principais distorções observadas, aponta-se ampliação exagerada das adições, que na prática, implica a vedação à dedutibilidade de juros e outras despesas⁶²¹.

3.5.4.2. *O caso dos eco-impostos*

Uma segunda decisão bastante criticada diz respeito à interpretação do que sejam “impostos sobre o consumo”, para fins do Art. 106 GG. Os chamados “eco-impostos” foram instituídos em 1999 e oneram, em específico, o consumo de energia elétrica e de determinados óleos minerais. Os contribuintes alegavam a inconstitucionalidade dos impostos, que não se tratariam de impostos sobre o consumo, no sentido do Art. 106 GG, mas sim de impostos não previstos no rol do Art. 106, cujo objeto seria onerar o emprego de meios de produção que

⁶¹⁸ BVerfGE 120, 1, Rn. 102.

⁶¹⁹ MONTAG, Heinrich. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 12, Rz. 1.

⁶²⁰ MONTAG, Heinrich. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 12, Rz. 1. De maneira semelhante, cf. HEY, Johanna. Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht, *DSiR* 50, 2009, p. 2563.

⁶²¹ Tais restrições encontram-se no § 8 GewStG.

seriam particularmente danosos ao meio ambiente. Alegava-se que um tal imposto não seria compatível com a acepção de imposto sobre o consumo que se derivaria do direito fiscal alemão tradicional, porquanto não incidiria sobre a renda privada consumida, mas sim sobre um meio de produção empresarial⁶²².

Em 2004, o BVerfG considerou, contudo, que os eco-impostos seriam impostos sobre o consumo, no sentido do Art. 106 GG. Entendeu-se que, em que pese os impostos incidam sobre distribuidores de energia elétrica e sobre os produtores dos referidos óleos minerais, eles seriam destinados a onerar os consumidores de tais produtos, tendo sido especificamente desenhados para que se ônus seja transferido ao consumidor final. Nesse sentido, seria suficiente para fins de se considerar o que seria a “transferência” do imposto a possibilidade de os produtores se valerem de métodos contábeis para calcular o quanto haviam pago de imposto, transferindo-o subsequentemente ao consumidor final mediante aumento do preço. Um mecanismo legal de não-cumulatividade não seria necessário. O fato de, em alguns casos específicos, ser impossível a transferência do ônus do imposto ao consumidor final não seria suficiente para que se desconfigurasse o caráter de um imposto sobre o consumo⁶²³.

O cerne da questão diz respeito, portanto, à transferibilidade (“*Abwälzbarkeit*”) do ônus econômico como elemento essencial do imposto sobre o consumo. Apesar de, segundo o direito fiscal alemão tradicional, a transferibilidade ser um elemento do tipo, ela foi relativizada no caso a respeito dos eco-impostos. O Tribunal sustentou que os impostos sobre o consumo poderiam onerar, também, a atividade produtiva, sem a necessidade estrita de se garantir a transferibilidade econômica ao consumidor final. Assim, não haveria qualquer norma jurídica que impedisse a oneração dos meios de produção por um imposto sobre o consumo⁶²⁴.

Esta decisão foi amplamente criticada pela doutrina. Segundo Englisch, ela possibilitaria a instrumentalização da Constituição Financeira para fins de proteção ao meio ambiente, em termos que não se justificariam à luz da GG⁶²⁵. Em seu entendimento, os eco-impostos não seriam impostos sobre o consumo, mas sim impostos sobre meios de produção, tendo o BVerfG distorcido o quanto se deve entender como imposto sobre o consumo.

⁶²² BVerfGE, 110, 274, Rn. 20.

⁶²³ BVerfGE, 110, 274, Rn. 63.

⁶²⁴ BVerfGE, 110, 274, Rn. 64.

⁶²⁵ Cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 1230.

3.5.4.3. *O caso do imposto sobre combustível nuclear*

De fato, a instrumentalização para fins ambientais adquiriu novos desdobramentos. Em 2010, o Parlamento promulgou um imposto sobre combustíveis nucleares (em específico, isótopos de urânio e plutônio) utilizados na produção de energia elétrica. Em decisão de 13 de abril de 2017, concluiu o BVerfG, contudo, que o imposto sobre combustível nuclear teria natureza de imposto, mas não poderia ser classificado sob qualquer um dos tipos constitucionais, tendo-se analisado, de maneira mais detida, o tipo dos impostos sobre consumo (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG)⁶²⁶.

Entendeu o BVerfG que o imposto sobre combustível nuclear não poderia ser classificado como um imposto sobre consumo na acepção do Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG. O tipo constitucional dos impostos sobre o consumo conteria os seguintes elementos: (i) trata-se de imposto que incide sobre renda (privada) consumida e não sobre a renda auferida; (ii) trata-se, em geral, de imposto indireto, incidente sobre o produtor do bem e desenhado para que seu ônus recaia sobre o consumidor (final); (iii) trata-se de imposto que incide sobre o consumo de um bem de necessidade permanente; (iv) trata-se de imposto que se vincula, em geral, à transferência do bem de consumo no âmbito de seu ciclo econômico, isto é, que incide também sobre a fase de produção, embora seu ônus deva, em geral, recair sobre o consumidor final⁶²⁷. Note-se que este último requisito encontra-se redigido especificamente para levar em consideração a decisão do caso dos eco-impostos.

O importante seria reconhecer-se que os impostos sobre o consumo não poderiam incidir sobre o próprio auferimento do lucro⁶²⁸. Partindo-se de tais elementos não se poderia considerar o imposto sobre combustíveis nucleares um imposto sobre o consumo. Tal imposto, da forma como concebido, oneraria tão somente um meio de produção, não se destinando, portanto, à oneração da renda privada consumida, mas sim à oneração dos meios de sua obtenção⁶²⁹. Com expressa referência aos eco-impostos, considerou-se que, enquanto aqueles oneravam bens que se destinavam também ao consumo privado (energia elétrica e determinados óleos minerais), o mesmo não se poderia dizer em relação ao imposto sobre combustíveis nucleares, cujo consumo é sempre e necessariamente de caráter empresarial⁶³⁰.

⁶²⁶ BVerfGE 145, 171.

⁶²⁷ BVerfGE 145, 171, Rn. 112.

⁶²⁸ BVerfGE 145, 171, Rn. 116.

⁶²⁹ BVerfGE 145, 171, Rn. 134.

⁶³⁰ BVerfGE 145, 171, Rn. 148.

Em suma, os impostos sobre o consumo não poderiam ser impostos que oneram exclusivamente a renda empresarial, a partir da incidência sobre um meio de produção. O consumo empresarial não seria um consumo passível de ser onerado pelos impostos sobre o consumo. Considerou o Tribunal que o imposto sobre combustíveis nucleares destinava-se, especificamente à oneração de um meio de produção empresarial, e não, de maneira mais ampla, a onerar o emprego da renda privada. Nesse sentido, não poderia o imposto ser considerado um imposto sobre o consumo, tendo o imposto sido declarado inconstitucional⁶³¹.

3.5.4.4. Síntese

A teoria tipológica garante fluidez muito maior às regras de competência. Veja-se, por exemplo, que Vogel entende que o imposto de renda incide geralmente sobre a renda líquida, existindo casos, contudo, em que sua incidência se dá sobre a renda bruta⁶³². A incidência sobre a renda líquida seria, assim, elemento renunciável, por exemplo, no caso da tributação de pessoas físicas não-residentes que auferem rendimentos no País. As condições sob as quais se admite a tributação da renda bruta não são extraídas da própria regra de competência, mas sim de outros princípios formais e materiais presentes no ordenamento. De outro lado, um imposto que incidisse predominantemente sobre a renda bruta não conteria, em princípio, as características de imposto de renda, não podendo, portanto, ser classificado sob o tipo.

O mesmo pode-se dizer a respeito da “transferibilidade” para fins do imposto sobre o consumo, a qual pode ser mitigada, mas não absolutamente desconsiderada. A fluidez do tipo não deixa de ser problemática, contudo, sob a perspectiva da segurança jurídica, dado o caráter constitutivo que empresta às decisões do Tribunal Constitucional. O contraste entre os casos dos eco-impostos e do imposto sobre combustíveis nucleares permite ver os desafios e as inseguranças trazidos pela teoria tipológica. No caso dos eco-impostos, teve-se um desvio em relação aos elementos do tipo que, a partir de uma consideração geral valorativa foi tratado como compatível com o tipo constitucional. Já no caso do imposto sobre combustíveis nucleares, o desvio foi tratado como excessivo, de modo que o novo imposto já não se assemelhava ao que tradicionalmente se concebe como imposto sobre o consumo.

Em ambos os casos, o elemento tratado como parcialmente renunciável era a transferibilidade econômica do imposto ao consumidor final. Fato é, contudo, que não se pode

⁶³¹ BVerfGE 145, 171, Rn. 161.

⁶³² Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 66, Rn. 92.

objetivar o quão renunciável é a transferibilidade: uma tal resposta somente surge diante do caso concreto. Pode-se dizer que o imposto sobre combustíveis nucleares é “menos transferível” que os eco-impostos, mas não se pode mensurar o quanto de “transferibilidade” é necessário para que o imposto seja considerado um imposto sobre o consumo, nos termos do Art. 106 GG.

Nota-se que, entre as teorias conceituais e a teoria tipológica, há notória diferença na concepção do que seria a função das regras de competência. Enquanto as teorias conceituais concebem um sistema mais estático, que, em diversos aspectos, somente poderia ser alterado mediante reforma da própria Constituição, a teoria tipológica concebe um sistema durável e gerenciável, passível de adaptação a necessidades pontuais, pretendendo evitar conflitos desnecessários entre os Estados e a Federação. Enquanto aquela teoria apresenta o problema de ser razoavelmente arbitrária a respeito de quais seriam os “conceitos” constitucionais, e exige reformas constitucionais para lidar com certos problemas de obsolescência, a teoria tipológica submete os cidadãos à insegurança de esperar do Tribunal Constitucional uma decisão definitiva a respeito dos limites da “evolução” do imposto.

3.5.5. *A teoria da inexistência de vinculação*

Finalmente, a teoria da inexistência de vinculação⁶³³ do Legislador tributário a qualquer conteúdo material derivado do direito fiscal alemão tradicional foi formulada por Tipke. Para este autor, o fundamento ético do sistema tributário encontrar-se-ia na igualdade e não nas regras de competência contidas nos Art. 105 e ss. Isso significaria que as regras de competência deveriam ser lidas a partir da igualdade, em vez de serem por elas suprimidas. Não se poderia colocar as regras de competência acima da própria igualdade⁶³⁴.

A teoria de Tipke foi inicialmente formulada, na década de 1970, como resposta às teorias conceituais, apresentando-se como antagônica, principalmente, à posição de Wacke⁶³⁵. Seu entendimento leva à conclusão de que alguns impostos, tal qual formulados a partir do direito fiscal alemão tradicional, seriam inconstitucionais, em que pese alegadamente fundados em regra de competência, porquanto violadores da cláusula geral de igualdade. Nota-se, portanto, que, quando comparada à teoria tipológica, a teoria de Tipke não é expansiva das regras de competência. A preocupação de Tipke não é fundamentar eventual direito de inventar

⁶³³ A denominação “*Bindungsfreiheit des Steuergesetzgebers*” encontra-se em HIDIEN, Jürgen. “§ 106”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 1296.

⁶³⁴ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1358.

⁶³⁵ TIPKE, Klaus. *Steuerrecht – Chaos, Konglomerat, oder System?*, *StuW*, 1971, p. 4.

impostos, mas sim afastar interpretações das regras de competência que contradizem o princípio da igualdade. Existiriam, para o autor, regras de competência que somente se justificariam historicamente e não encontrariam fundamento na capacidade contributiva.

Já para Vogel, o princípio da capacidade contributiva teria “raiz quádrupla” na GG⁶³⁶. Ele decorreria dos princípios da igualdade, do Estado de Direito e do Estado Social, e das próprias regras de competência, que se fundamentariam, sem exceção, na capacidade contributiva. Para Vogel, todos os impostos do direito fiscal alemão tradicional encontrar-se-iam vinculados de alguma forma à capacidade contributiva. Portanto, para o autor, a hermenêutica dos arts. 105 e 106 levaria à conclusão de que a capacidade contributiva poderia ser derivada da própria regra de competência, tomando-se por justificados todos os impostos do direito fiscal alemão tradicional.

É justamente em tal leitura que se encontra a divergência entre Tipke e Vogel. Para Tipke, não fosse a interpretação do BVerfG a respeito das regras de competência, o imposto comercial (“*Gewerbesteuer*”) já teria sido, há muito, declarado inconstitucional⁶³⁷. Tipke entende, portanto, que existiriam impostos que, da forma como concebidos no direito fiscal alemão tradicional, violariam o princípio da igualdade. Disso decorre que tais impostos não seriam passíveis de fundamentação no princípio da igualdade e que, portanto, estes se baseariam tão somente na própria regra de competência, interpretada a partir de critérios “tradicionais”. Esse aspecto da hermenêutica das regras de competência fica muito claro ao se examinarem os julgados sobre o imposto comercial⁶³⁸. Na leitura do autor, a referência ao direito fiscal alemão tradicional acabaria por permitir a existência de impostos incompatíveis com os valores materiais fundantes do ordenamento jurídico-tributário. As doutrinas existentes fariam com que as regras de competência fossem, sem referência a qualquer valor material, suficientes para que se justificasse a edição de determinados impostos.

Com efeito, em vez de uma teoria que busca libertar a competência tributária de qualquer amarra, a teoria de Tipke encontra os valores materiais fundantes do ordenamento jurídico-tributário nos direitos fundamentais e nos princípios do Estado Social e do Estado de Direito. Nesse sentido, a Constituição Financeira não conteria qualquer referência expressa a valores materiais fundantes do ordenamento jurídico-tributário⁶³⁹. Em seu entendimento, a

⁶³⁶ Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 65, Rn. 92.

⁶³⁷ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1358.

⁶³⁸ Cf. item 3.5.4.1., *supra*.

⁶³⁹ Cf. SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 2, Rz. 7.

experiência prática⁶⁴⁰ demonstraria que concretizações ou limitações constitucionais (expressas) à tributação não produziram o efeito de melhorar a situação do direito tributário. A adição de conteúdo material sobre direito tributário no texto constitucional não deveria ser avaliada como positiva ou mesmo necessária. Mais importante que o texto constitucional seria a atuação da Jurisprudência, do Legislativo e do Executivo na promoção de um sistema tributário justo⁶⁴¹.

A teoria de Tipke foi amplamente criticada pelos autores filiados à teoria tipológica. Waldhoff entende que a teoria seria muito pouco dedicada à hermenêutica da GG e restrita a uma concepção idealizada de sistema tributário racional⁶⁴². Hidien é mais enfático e denomina de ideológica a teoria de Tipke⁶⁴³.

Em 2012, Tipke respondeu às críticas que lhe sucederam, argumentando que sua teoria não seria nem idealizada nem ideológica, mas sim fundada na interpretação da cláusula geral da igualdade. Apesar de reconhecer que a teoria de Wacke não é mais acatada sem limitações, o autor insere todas as teorias que buscam atribuir algum sentido normativo à regra de competência em uma mesma categoria (“*die Wacke-Vogelsche Auffassung*”⁶⁴⁴).

Particularmente, Tipke se mostra cético em relação à teoria tipológica, considerando, principalmente, os desdobramentos concretos que esta teoria teria adquirido no BVerfG. Em seu entendimento, no caso do imposto ecológico, em vez de reconhecer a competência do Legislador ordinário para inventar tributos, teria o BVerfG preferido “dobrar” o conceito/tipo de imposto sobre o consumo⁶⁴⁵. Sua crítica é no sentido de que o BVerfG, tendo decidido por diversas vezes que o espectro de atuação do Legislador na determinação da hipótese tributária seria amplo, jamais teria limitado o âmbito de atuação do Legislador ordinário a partir das regras de competência⁶⁴⁶.

Com a superveniência da decisão sobre a inconstitucionalidade do imposto sobre combustíveis nucleares, a crítica de Tipke não mais dispõe deste argumento⁶⁴⁷. O imposto foi julgado inconstitucional com fundamento exclusivamente na regra de competência. A obra de

⁶⁴⁰ O autor faz referências a limitações expressas nas Constituições belga, portuguesa e espanhola.

⁶⁴¹ SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^a ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 2, Rz 8.

⁶⁴² WALDHOFF, Christian. *Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland-Schweiz*, Munique: Verlag Beck, 1997, p. 185.

⁶⁴³ HIDIEN, Jürgen. „§ 106“, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004, Rn. 1296, nota 14.

⁶⁴⁴ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2^a ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1356.

⁶⁴⁵ No original: „*es hat lieber den Verbrauchsteuerbegriff verbogen*“. Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2^a ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1357. No mesmo sentido é o entendimento de Englisch. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^a ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 16 Rn. 24.

⁶⁴⁶ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2^a ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1357.

⁶⁴⁷ Cf., sobre o imposto sobre combustível nuclear, item 3.5.4.3, *supra*.

referência da Escola de Colônia passou a incluir um parágrafo sobre a função protetiva das regras de competência e a inexistência do direito de inventar impostos, tal qual reconhecida pelo BVerfG⁶⁴⁸. A decisão a respeito do imposto sobre combustíveis nucleares não altera, contudo, o passado. Embora a decisão seja importante, ela não altera as inconsistências e as mutações observadas em relação aos impostos sobre o consumo e, principalmente, em relação ao imposto comercial.

3.6. Síntese e contraste com o referencial teórico

Na GG não se encontram hipóteses tributárias de impostos, mas tão somente os seus “nomes”. A doutrina se digladiou nas últimas décadas a respeito do conteúdo que deveria ser derivado dos termos contidos no Art. 106 GG, existindo diversas teorias a respeito da função e da natureza das regras de competência no direito alemão. Entre a “teoria da vinculação máxima do Legislador tributário” e a “teoria da inexistência de vinculação”, há um amplo espectro de teorias, que encontram na lista de impostos do Art. 106 GG ora conceitos, ora tipos, admitindo-se graus distintos de determinação da hipótese tributária. O BVerfG apresenta posição reiterada a respeito do tema, privilegiando a teoria tipológica.

As normas constitucionais sobre discriminação de competências devem, naquele sistema, ser interpretadas utilizando-se dos métodos hermenêuticos ordinários⁶⁴⁹. Waldhoff alerta que uma característica importante da Constituição Financeira seria a frequente utilização de conceitos econômicos, principalmente a partir das reformas de 1967 e 1969. Nesse sentido, tanto as ciências das finanças, como as ciências econômicas de maneira geral – tal qual se observa no caso dos impostos sobre o consumo –, seriam importantes na hermenêutica de tais normas, principalmente no que se refere ao emprego de argumentos históricos e teleológicos. Com efeito, o recurso a estas outras ciências permitiria que se compreendesse a motivação econômica do Legislador, bem como as consequências de determinadas escolhas para a alocação de recursos⁶⁵⁰. Dever-se-ia assegurar, contudo, que não se substituísse a valoração do jurista pela valoração do economista, que seria tão inadequada quanto uma interpretação cega aos aspectos econômicos e financeiros das regras constitucionais⁶⁵¹. A interpretação da

⁶⁴⁸ SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 2, Rn. 4.

⁶⁴⁹ Cf. WALDHOFF, Christian. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. V, 3ª ed., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007, p. 931.

⁶⁵⁰ Cf. WALDHOFF, Christian. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. V, 3ª ed., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007, p. 931.

⁶⁵¹ Cf. WALDHOFF, Christian. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. V, 3ª ed., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007, p. 931.

Constituição Financeira demandaria, portanto, a juridicização específica de conceitos econômicos, no sentido de uma recepção seletiva de critérios pela ciência jurídica⁶⁵².

Nesse sentido, a indeterminação inerente à expressão “imposto de renda [das pessoas físicas]”, por exemplo, pode ser solucionada de diversas maneiras, ora se privilegiando a referência a elementos pré-existentes ao advento da GG, ora se privilegiando a liberdade do Legislador em configurar o sistema.

As teorias conceituais, em geral, lançam mão de argumentos relacionados a elementos dos impostos pré-existentes, pretendendo alçar tais elementos à categoria de direito constitucional positivo – o que não deixa de apresentar alguma dose de arbítrio. As teorias tipológicas, por outro lado, atribuem valor constitutivo às decisões do BVerfG, o qual seria, assim, responsável por delimitar os contornos dos impostos discriminados pela GG. Em tal interpretação, tem-se recurso amplo a argumentos de caráter teleológico, fazendo o BVerfG importantes afirmações a respeito do princípio federativo e da função protetiva das regras de competência, bem como de seu caráter dinâmico.

Central ao presente trabalho é a conclusão de que, no direito tributário alemão, seja a partir das teorias conceituais, seja a partir das teorias tipológicas, concebe-se a discriminação de competências, invariavelmente, em termos econômicos. Argumentos que se utilizem de conceitos de direito privado para a interpretação das regras de competência são muito escassos. Mesmo nas teorias que atribuem conteúdo normativo amplíssimo às regras de competência, a determinação dos conceitos constitucionais dá-se a partir de referência a conceitos financeiros e à legislação pré-constitucional⁶⁵³, havendo casos em que a consideração econômica é, em verdade, necessária à adequada compreensão da regra de competência. Não se tem notícia, em suma, de qualquer tentativa de se alçar o primado do direito civil ao nível da interpretação das próprias regras constitucionais.

4. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO

4.1. Introdução

Expostas as origens da consideração econômica e a interpretação das regras de competência no sistema alemão, cumpre investigar, finalmente, os sentidos possíveis da

⁶⁵² No original, “*die spezifische Verrechtlichung der wirtschaftswissenschaftlichen Begriffe*”. Cf. WALDHOFF, Christian. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. V, 3ª ed., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007, p. 931.

⁶⁵³ Cf. item 3.5.1, *supra*.

consideração econômica na interpretação da lei tributária. Em decorrência da influência do artigo de Beisse (1981), traduzido por Brandão Machado (1984), costuma-se expor, no Brasil, a “evolução” da consideração econômica a partir de três “fases” da jurisprudência do BFH⁶⁵⁴. A primeira delas compreenderia o período entre a Reforma de 1919 e o ano de 1955 e corresponderia à “ascensão” da consideração econômica. O segundo período, compreendido entre 1955 e 1965, corresponderia à “crise” da consideração econômica, em que houve um movimento de rejeição à consideração econômica na jurisprudência do BFH. O terceiro período se iniciaria em 1965 e corresponderia a um movimento de “renovação” das bases teóricas da consideração econômica.

Os elementos da ascensão da consideração econômica foram aqui expostos no item 2, a título de simples relato histórico. Ao presente trabalho, mais importante que entender a “crise” ou a “renovação” da consideração econômica na jurisprudência do BVerfG ou do BFH é evidenciar a existência de teorias alternativas no direito alemão. O ideário de Becker, praticamente hegemônico durante quase meio século na jurisprudência, foi substituído por outras concepções teóricas, outras teorias da interpretação no direito alemão. Tanto à “crise” quanto à “renovação”, correspondem teorias interpretativas diversas, que serão expostas no presente item.

Durante meados das décadas de 1950 e 1960 observou-se tendência em sentido contrário àquela prevalecente até meados da década de 1950, sustentando tanto a doutrina majoritária quanto a jurisprudência do BFH⁶⁵⁵ que os conceitos de direito civil empregados pela legislação tributária deveriam, em princípio, ser interpretados tal qual o são no direito civil. Schoueri afirma que o “período de crise” da consideração econômica mostrar-se-ia, ao fim e ao cabo, positivo, porquanto exigiria a adequação da teoria aos métodos de hermenêutica jurídica. Conforme afirma, a consideração econômica teria sido importante à emancipação do direito tributário, mas ainda necessitava se conformar ao restante da ordem jurídica, o que somente foi possível a partir de sua compreensão como interpretação teleológica⁶⁵⁶.

Seiler, por sua vez, entende que seria “compreensível” a tendência mais reservada dos tribunais nos primeiros anos do pós-guerra⁶⁵⁷, considerando-se a experiência do RFH. A associação entre o fim da guerra, a extinção do RFH e a tendência mais restritiva do BFH,

⁶⁵⁴ BEISSE, Heinrich, “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã”, In: MACHADO, Brandão (coord.), *Direito Tributário: Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 1-39.

⁶⁵⁵ Cf., com referência aos julgados do BFH à época, MEYER, André. *Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem*, Köln: Otto Schmidt, 2013, p. 19, nota 95.

⁶⁵⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, pp. 771-772.

⁶⁵⁷ Cf. SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016, p. 14.

contudo, não é precisa. Até 1956 ainda se encontram decisões que podem ser facilmente associadas à teoria do julgamento e à consideração tipificante⁶⁵⁸, o que Schenke atribui a uma “continuidade pessoal e institucional” que se observou na transição do RFH ao BFH⁶⁵⁹. O que importa afirmar é que ao fim da guerra e à promulgação da GG não se seguiu imediatamente a crise da consideração econômica. Com a restauração do Estado de Direito, houve um período não desprezível, durante o qual a teoria de Becker, incluindo-se a teoria do julgamento e a consideração tipificante, foi amplamente aplicada pelo BFH⁶⁶⁰.

Antes que se proceda à exposição das teorias, cabe uma nota a respeito do direito positivo. Em 1977, promulgou-se um novo Código Tributário (*Abgabenordnung* – “AO”), que não contém dispositivo semelhante ao § 4 RAO, embora contenha uma cláusula geral semelhante ao § 5 RAO⁶⁶¹. Ao contrário de seus antecessores, o AO 1977 não contém regras sobre interpretação⁶⁶². Beisse afirma que nada teria mudado com a omissão⁶⁶³. Embora relativize a possibilidade de se extrair qualquer conteúdo do § 4 AO⁶⁶⁴ para fins de interpretação e aplicação do direito, Wernsmann entende que a leitura do dispositivo em seu contexto histórico indicaria que o Legislador teria tomado por premissa a legitimidade da interpretação teleológica, em especial a consideração econômica, para fins de interpretação de leis tributárias⁶⁶⁵. A exposição de motivos da lei reconhece a existência de “métodos gerais de interpretação”, cuja regulamentação em códigos seria cada vez menos necessária, tanto no direito tributário, quanto no direito em geral. De qualquer forma, continua Wernsmann, ao abdicar de elaborar regras sobre interpretação, o Legislador teria remetido tal tarefa à

⁶⁵⁸ Cf. BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967, p. 77.

⁶⁵⁹ Cf. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 147. Cf., em maior detalhe sobre a continuidade institucional, SCHMITT, Michael. *Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933 – 1945*, Münster: Münsterscher Verlag, 2017, p. 157 e ss. Com certa ironia, o autor afirma que, com o fim da guerra não surgiram “como fênix das cinzas” juízes de segunda instância experientes e especializados em direito tributário, de modo que a continuidade institucional não seria motivo de espanto.

⁶⁶⁰ Cf., sobre as decisões deste período, BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967

⁶⁶¹ O § 42 AO será estudado no item 5, *infra*.

⁶⁶² Cf., sobre o tema, DRÜEN, Klaus-Dieter, § 4, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 200-202.

⁶⁶³ BEISSE, Heinrich, “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã”, In: MACHADO, Brandão (coord.), *Direito Tributário: Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, p. 7.

⁶⁶⁴ O dispositivo estabelece tão somente que “lei é toda norma jurídica” („Gesetz ist jede Rechtsnorm“)

⁶⁶⁵ Cf. WERNSMANN, Rainer. “§ 4”, In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, § 4, Rz. 27.

jurisprudência e à doutrina jurídica⁶⁶⁶. Daí a importância do presente estudo, que enfoca justamente a doutrina e a jurisprudência a respeito do tema.

No presente item, serão expostas três grandes teorias a respeito da interpretação teleológica de normas fiscais. Segundo a primeira teoria, a interpretação teleológica de normas fiscais seria uma impossibilidade metodológica, porquanto tais normas não possuiriam *telos* próprio e o direito tributário viveria sob o dito do Legislador. A segunda teoria não nega a possibilidade de interpretação teleológica de normas fiscais, mas sustenta que, no Estado de Direito, o intérprete somente poderia valer-se de finalidades imanentes, isto é, finalidades que podem ser sustentadas a partir da lei em seu contexto na interpretação da lei tributária. Já a terceira teoria, mais precisamente definida como um grupo de teorias, sustenta que o ordenamento jurídico-tributário seria dotado de coerência material, de modo que a referência a finalidades sistemático-teleológicas seria possível e necessária para fins de interpretação das normas tributárias.

4.2. A impossibilidade de interpretação teleológica de normas fiscais

Na década de 1950⁶⁶⁷ surgiu importante corrente que sustentava a “positividade radical”⁶⁶⁸ do direito tributário. Segundo esta corrente, hoje praticamente uma reminiscência histórica na Alemanha⁶⁶⁹, a vinculação da hipótese tributária a determinados eventos ou acontecimentos da realidade fática não seria obrigatória. Não existiriam fatos que, em decorrência de sua própria natureza, devessem ser tributados. Seria inerente à tributação, portanto, um momento de arbítrio, que faria com que o direito tributário vivesse sob o dito do Legislador. As normas de finalidade fiscal não perseguiriam, assim, qualquer finalidade que não a obtenção de receitas para o financiamento das atividades estatais. A decisão pela instituição de um imposto seria estritamente política⁶⁷⁰.

Nesse sentido, as formas de direito civil, desde que válida e eficazmente empregadas, prestar-se-iam também, em princípio, para fins do direito tributário. “Em princípio” porque o ordenamento alemão, mesmo nessa época, dispunha expressamente sobre a fraude à lei

⁶⁶⁶ Cf. WERNSMANN, Rainer. “§ 4”, In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, § 4, Rn. 27

⁶⁶⁷ O primeiro trabalho de Flume sobre o tema data de 1952 e foi republicado na década de 1980. Cf. FLUME, Werner. *Steuerwesen und Rechtsordnung*, Köln: Otto Schmidt, 1986.

⁶⁶⁸ Cf. FLUME, Werner. “Richterrecht im Steuerrecht”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1964/1965*, Köln: Otto Schmidt, 1964, pp. 56-79.

⁶⁶⁹ Cf. MEYER, André. *Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem*, Köln: Otto Schmidt, 2013, p. 25.

⁶⁷⁰ Cf. FLUME, Werner. *Steuerwesen und Rechtsordnung*, Köln: Otto Schmidt, 1986, p. 13.

tributária, cuja ocorrência permitia que se desconsiderassem as formas de direito civil abusivamente empregadas, tributando-se, os fatos econômicos efetivamente ocorridos⁶⁷¹. No plano dos conceitos jurídicos, a vinculação estrita do direito tributário ao direito privado permitiria, na crítica de Waldhoff, que se abandonasse completamente a *ratio* das normas tributárias⁶⁷².

Durante mais de uma década, o BFH suprimiu a consideração econômica, em prol da consideração irrestrita das formas jurídicas de direito civil, invocando-se o ideal de unidade do ordenamento jurídico e a função do direito civil no ordenamento⁶⁷³. A teoria também reverberou na jurisprudência do Tribunal Constitucional. Em 1962, o BVerfG reconheceu a autonomia do direito tributário apenas de maneira limitada. Consoante a decisão, o intérprete somente poderia se desviar do conceito de direito civil caso existissem “razões convincentes” para tanto⁶⁷⁴. Na ocasião, o BVerfG reconheceu que, em virtude da natureza própria do direito tributário e da persecução de finalidades fiscais, o Legislador não precisaria seguir de maneira consistente o ordenamento de direito civil. No entanto, o direito tributário e o direito privado seriam profundamente conectados, na medida em que o direito tributário se vincularia aos fatos da vida descritos pelo direito civil e, por conseguinte, também ao ordenamento do direito civil. Assim, também a hipótese tributária seria conformada, em princípio, pelas formas de direito civil. Tal conexão não excluiria, em absoluto, a possibilidade de desvio do direito tributário em relação às formas do direito civil, mas exigiria que um tal desvio fosse materialmente justificado. A manutenção da correspondência entre direito tributário e direito privado decorreria não apenas da necessidade de clareza e determinação da hipótese tributária, mas também da preservação da autoridade interna do ordenamento jurídico⁶⁷⁵.

É notório que, em decorrência de tal entendimento, também a teoria do julgamento e a consideração tipificante foram abandonadas durante o período. Afinal, se a interpretação leva à conclusão de que a lei se refere ao conceito de direito civil, então à qualificação dos fatos somente importa a ocorrência válida e eficaz da forma de direito civil a que a lei se refere. A preferência das formas jurídicas a nível interpretativo somente faz algum sentido se considerada

⁶⁷¹ A fraude à lei tributária será analisada com mais vagar no item 5.3, *infra*.

⁶⁷² Cf. WALZ, Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg: Decker's Verlag, 1980, p. 226; DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 105; RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana), *Estudios Financieros*, n. 53/2004, p. 7.

⁶⁷³ Cf., com estudo amplo da jurisprudência, BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967, p. 81.

⁶⁷⁴ BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 340.

⁶⁷⁵ BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58, § 26.

também a nível de qualificação dos fatos⁶⁷⁶. Cumpre, pois, investigar os principais elementos desta teoria.

4.2.1. A interpretação teleológica como impossibilidade metodológica

Esta teoria fundava-se, em grande medida, na unidade do ordenamento jurídico e na impossibilidade de interpretação teleológica de normas fiscais, tendo perdido acolhida na jurisprudência já a partir de 1965, mas se observando seu acatamento entre alguns autores até meados da década de 1990. Sustentava-se que normas de finalidade fiscal não possuiriam *telos* próprio, apto a orientar a interpretação da norma, já que sua finalidade seria, exclusivamente, arrecadatória. Como a finalidade fiscal da norma é arrecadar, a interpretação teleológica da norma levaria sempre à alternativa que ensejasse a maior arrecadação possível.

A obra de Flume é a mais expressiva e influente desta corrente. A influência do autor é suficiente para que Waldhoff trate a “Escola de Flume” como uma das principais na Alemanha⁶⁷⁷ do pós-guerra. O principal traço da obra de Flume seria, segundo Waldhoff, a tentativa de inserir o direito tributário na totalidade do ordenamento jurídico sem procurar tematizar questões constitucionais ou segregar-lhe teleologia própria⁶⁷⁸.

Na obra de Flume, enfatiza-se a unidade do ordenamento jurídico, com a conseguinte referência ao direito privado para fins de hermenêutica de leis tributárias. Flume reconhece que o direito tributário lida com a distribuição do ônus tributário e, portanto, com justiça distributiva e que o problema da repartição do ônus tributário e de sua justiça seria um problema jurídico. No entanto, rechaça o autor que existam fatos da vida que devessem ser, por sua própria natureza, tributados⁶⁷⁹. O direito tributário, tal qual o direito penal, seria “completamente” direito positivo: toda hipótese tributária, seria, em si própria, arbitrária⁶⁸⁰. De acordo com tal

⁶⁷⁶ BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967, p. 81.

⁶⁷⁷ WALDHOFF, Christian. “Die ‘andere Seite’ des Steuerverfassungsrechts” In: SCHÖN, Wolfgang; BECK, Karin (ed.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, Berlin-Heidelberg: Springer, 2009, pp. 125-160.

⁶⁷⁸ WALDHOFF, Christian. “Die ‘andere Seite’ des Steuerverfassungsrechts” In: SCHÖN, Wolfgang; BECK, Karin (ed.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, Berlin-Heidelberg: Springer, 2009, p. 149.

⁶⁷⁹ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, pp. 63-94.

⁶⁸⁰ Cf. FLUME, Werner. “Richterrecht im Steuerrecht”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1964/1965*, Köln: Otto Schmidt, 1964, pp. 68-69.

acepção, a alocação do ônus tributário deveria decorrer das manifestações de riqueza, da forma como estas se expressam em outros ramos do direito, mormente o direito civil⁶⁸¹.

Assim, ao se submeter o problema da hipótese tributária de um imposto à metodologia jurídica, notar-se-ia que a hipótese legal conteria um elemento inevitavelmente arbitrário⁶⁸². No entendimento de Flume, a “tributação” (expressão utilizada em sentido peculiar na obra do autor)⁶⁸³ vincular-se-ia à hipótese tributária, mas não ofereceria elementos para a elaboração, tampouco para interpretação da hipótese tributária. Impostos seriam instituídos para a obtenção de receitas para o financiamento das despesas gerais do Estado e não existiria, em geral, qualquer outra finalidade por eles perseguida⁶⁸⁴.

O sentido desta afirmação fica mais claro quando se contrastam direito tributário e direito civil. Quando o direito civil prevê uma consequência jurídica a uma dada hipótese, a questão que se colocaria seria a de encontrar-se, partindo da hipótese normativa, qual seria a resposta “correta” ao problema jurídico posto. No caso de um vendedor entregar mercadoria viciada ao comprador, caberá ao direito dispor sobre os limites entre os direitos do comprador e do vendedor. O direito precisará, de alguma forma, dar uma resposta a esta questão, seja mediante interpretação, seja mediante integração.

O mesmo não ocorreria em matéria tributária. A hipótese tributária não decorreria da constatação de que determinado fato da vida *devesse* ser tributado, não haveria um estado de coisas a ser obtido. A “tributação” não teria qualquer relação com a própria hipótese tributária, de modo que não se poderia afirmar que um fato jurídico “semelhante” àquele previsto na hipótese tributária *devesse* também ser tributado e que esta seria a solução “correta”. Em caso de dúvida interpretativa, a solução deveria ser em benefício do contribuinte e não a partir de um estado de coisas a ser obtido, tal qual no direito civil. Por conseguinte, a “tributação” não poderia jamais justificar a analogia (gravosa), porquanto a própria hipótese tributária não possui ela própria qualquer relação com a “tributação”, sendo antes *um momento arbitrário eleito pelo*

⁶⁸¹ WALDHOFF, Christian. “Die ‘andere Seite’ des Steuerverfassungsrechts” In: SCHÖN, Wolfgang; BECK, Karin (ed.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, Berlin-Heidelberg: Springer, 2009, p. 149.

⁶⁸² Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, p. 64.

⁶⁸³ Flume não se refere a finalidades, mas sim a “tributação” (“*Besteuerung*”). A aproximação entre o que o autor denomina de “tributação” e o que se entende no presente trabalho como finalidade (fiscal) fica evidente em passagens como aquela em que o autor afirma que a “tributação” não é capaz de justificar a analogia (p. 65).

⁶⁸⁴ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, pp. 69-70.

*direito positivo*⁶⁸⁵. Para Flume, nem a administração tributária, nem o Judiciário estariam legitimados a “alargar” a hipótese tributária mediante analogia⁶⁸⁶.

4.2.2. As “dúvidas interpretativas”

Como não existiriam fatos da vida que devessem, por sua própria natureza, ser tributados, deveria o Legislador exercer sua liberdade legislativa privilegiando a determinação da hipótese tributária e evitando a elaboração de hipóteses tributárias que não se permitem definir com clareza ou que impõem dificuldades exageradas a sua interpretação⁶⁸⁷.

Apesar de afirmar que a consideração da capacidade contributiva seria um momento importante da edição da lei tributária, entende Flume que da capacidade contributiva não decorreria qualquer consequência positiva obrigatória para fins de interpretação da hipótese tributária. Em seu entendimento, apesar de a hipótese tributária vincular-se a um indício de capacidade contributiva, não haveria qualquer mandamento jurídico que promovesse a exploração da hipótese tributária a partir de tal indício⁶⁸⁸.

Flume reconhece, de outro lado, que existiriam na legislação tributária casos em que haveria dúvida a respeito da interpretação da hipótese tributária, no sentido de que esta permitiria mais de uma interpretação possível. Por não se encontrar uma finalidade subjacente à hermenêutica das normas tributárias o problema da decisão entre significados acaba reduzido a uma questão de “*in dubio pro fisco*” ou “*in dubio pro contribuinte*”, adotando-se a segunda alternativa em virtude de princípios formais que obrigariam, inclusive a administração tributária⁶⁸⁹.

⁶⁸⁵ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, pp. 65.

⁶⁸⁶ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, p. 74.

⁶⁸⁷ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, p. 70.

⁶⁸⁸ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, p. 72.

⁶⁸⁹ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, p. 73-76.

4.2.3. A consideração econômica como analogia

Para Flume a consideração econômica seria uma “varinha mágica”, mediante a qual seria possível alargar a hipótese tributária⁶⁹⁰. Ela se basearia na interpretação da hipótese tributária a partir de sua “natureza”, em detrimento de sua interpretação a partir do direito positivo, permitindo, então, o deslocamento da fronteira da hipótese tributária para casos “semelhantes”. Nota-se, por conseguinte, que, em decorrência de seu entendimento acerca da unidade do ordenamento, Flume percebe a consideração econômica como um método integrativo, em que a subsunção não se dá em relação à hipótese tributária, demandando sua extensão a casos semelhantes. Em seu entendimento, dever-se-ia reconhecer que ao Judiciário não seria dado alargar a hipótese tributária mediante integração, mas tão somente declarar a inconstitucionalidade de dispositivos que contêm hipóteses tributárias “limítrofes”, que não se permitem definir de maneira imediata⁶⁹¹.

Em síntese, para Flume, deveria o Legislador tributário utilizar-se das manifestações de riqueza descritas pelo direito civil, em vista da unidade do ordenamento jurídico, solucionando-se dúvidas interpretativas pelo brocardo “*in dubio pro contribuinte*” e extirpando do ordenamento jurídico hipóteses tributárias que não se permitiriam definir de maneira imediata.

Walz encontra na obra de Flume um mandamento de constrição jurídico-política do aplicador da lei⁶⁹². A dependência do aplicador da lei em relação ao Legislador seria decorrente da falta de materialidade apta a fundamentar o avanço para além de elementos semânticos. Como não existiria, na acepção do autor, qualquer fato econômico que devesse, por sua própria natureza, ser tributado, não existiria tampouco qualquer elemento teleológico apto a justificar qualquer forma de interpretação ou integração que nele fosse baseada.

A analogia, por sua vez, demandaria o preenchimento de duas condições: não apenas a semelhança entre os fatos jurídicos em questão (o descrito na hipótese tributária e aquele em relação ao qual se pretende a aplicação por analogia), como também a valoração no sentido de que aquela hipótese deveria ser aplicada também ao fato jurídico nela não previsto⁶⁹³. A analogia, portanto, prestar-se-ia a transferir a “substância” de uma regra à situação semelhante,

⁶⁹⁰ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, p. 78.

⁶⁹¹ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, p. 79.

⁶⁹² Cf. WALZ, Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg: Decker’s Verlag, 1980, p. 148.

⁶⁹³ Cf. WALZ, Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg: Decker’s Verlag, 1980, p. 149.

não sendo, no entanto, capaz de criar tal substância. Esta “substância”, no caso do direito tributário somente seria passível de determinação pelo próprio Legislador, mediante o direito positivo e não poderia ser inferida a partir de finalidades pelo próprio intérprete. Tratar-se-ia de decisão eminentemente política, que não caberia ao aplicador da lei.

A posição de Flume a respeito da analogia benéfica é, no entanto, dúbia. Em um texto, considerando-se a “onipotência da lei”, afirma-se que o intérprete jamais poderia se desviar da hipótese de incidência, seja ampliando ou restringindo sua abrangência, mesmo que em benefício do contribuinte. Não teria o intérprete, jamais, autorização para “alterar” a lei⁶⁹⁴. Em outro texto, Flume admite que a analogia benéfica poderia ser aplicada com fundamento na cláusula geral de igualdade, exemplificando casos na legislação em que benefícios fiscais e isenções deveriam ser estendidos a outros contribuintes e hipóteses tributárias, inclusive criticando posicionamentos contrários da BFH a esse respeito⁶⁹⁵.

4.3. Interpretação teleológica e a restrição a finalidades imanentes

Contemporaneamente, no direito alemão, a teoria do primado do direito civil é praticamente uma reminiscência histórica, sendo sustentada apenas em versões mais atenuadas na doutrina e não encontrando acolhida na jurisprudência dos tribunais. Posição semelhante à de Flume encontrava-se inicialmente na obra de Crezelius. Na década de 1980, sustentava o autor que o direito tributário compartilharia da dogmática e da teleologia do direito civil e haveria, portanto, prevalência do direito civil sobre o direito tributário⁶⁹⁶. Na década de 1990, Crezelius mitigou sua posição e passou a admitir que haveria casos em que outras variáveis interpretativas estariam disponíveis. Assim, seria possível que, em alguns casos, a dicção do texto, bem como o sentido e a finalidade da norma, permitissem o desvio em relação ao conceito de direito civil⁶⁹⁷. O autor manteve, contudo, o entendimento de que não existiria qualquer fato jurídico que seria *per se* digno de tributação. Portanto, se o texto se utiliza de um conceito de direito civil, então haveria uma *tendência*, à interpretação convergente entre os conceitos⁶⁹⁸. Fala-se, pois, em prevalência *prima facie* do conceito de direito civil, devendo eventual desvio

⁶⁹⁴ Cf. FLUME, Werner. “Richterrecht im Steuerrecht”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1964/1965*, Köln: Otto Schmidt, 1964, p. 69.

⁶⁹⁵ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, pp. 66-68.

⁶⁹⁶ CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*, Herne: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1983.

⁶⁹⁷ Cf. CREZELIUS, Georg. *Steuerrecht II: die einzelnen Steuerarten*, 2ª ed., München: Beck, 1994, p. 8.

⁶⁹⁸ Cf. CREZELIUS, Georg. *Steuerrecht II: die einzelnen Steuerarten*, 2ª ed., München: Beck, 1994, p. 8.

ser justificado. O autor não se utiliza da expressão “consideração econômica”, mas reconhece que a igualdade tributária, derivada do Art. 3 Abs. 1 GG, poderia motivar o desvio de um conceito de direito civil em determinado caso concreto.

Dentre os autores contemporâneos, na obra de Wolfgang Schön, encontra-se a possibilidade de referência a finalidades imanentes para que se afaste o intérprete de conceitos advindos de outras áreas do direito. Na prática, a teoria de Schön leva à prevalência *prima facie* do conceito de direito civil, na medida em que impõe o ônus argumentativo ao intérprete que pretenda dele se desviar. Existem nuances importantes na teoria de Wolfgang Schön que permitem que se o afaste da teoria de Flume e de qualquer modalidade de “primado do direito civil”, no sentido em que tradicionalmente compreendido. O autor fundamenta seu entendimento em princípios constitucionais, em termos dignos de serem brevemente expostos antes de se examinar a relação entre direito privado e direito tributário em sua doutrina.

4.3.1. A interação entre igualdade e legalidade

Para Schön, somente o Legislador democraticamente eleito teria, no Estado de Direito, legitimidade para dispor sobre incursões do Estado na esfera patrimonial do contribuinte, constitucionalmente protegida. Como decorrência do princípio da legalidade, o contribuinte não possuiria qualquer obrigação de pagamento que não decorresse da subsunção de um fato jurídico-tributário a uma hipótese tributária. Do princípio do Estado de Direito decorreriam, ainda, normas relacionadas à proteção da confiança, que exigiriam que o contribuinte dispusesse de segurança a respeito da interpretação da hipótese tributária⁶⁹⁹. Assim, não bastaria a segurança a respeito da existência da norma, sendo necessária também a segurança a respeito de sua interpretação.

Em relação à igualdade, sustenta o autor que esta não seria hipótese tributária de qualquer imposto. A igualdade vincularia o Legislador, a administração pública e o Judiciário, mas não vincularia o contribuinte e não substituiria, portanto, a atividade legislativa do Parlamento. Desse modo, a questão da concordância prática entre justiça material e legalidade estaria formulada de maneira distorcida. No entendimento do autor, o princípio do Estado de Direito não deveria ruir, com consequentes efeitos deletérios aos cidadãos, nos casos em que o próprio Estado houvesse falhado em conferir tratamento igual aos contribuintes. O contrário

⁶⁹⁹ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 35.

contudo, seria verdadeiro: nos casos em que, em prejuízo do contribuinte, o Estado houver falhado em conferir tratamento igual, possui o cidadão pretensão contra o Estado, para que o tratamento mais benéfico lhe seja garantido.

Afasta-se, assim, a possibilidade de qualquer interpretação *praeter legem* em benefício dos cofres públicos. De maneira semelhante, Hüttemann sustenta que a mera finalidade fiscal da tributação (“*bloÙe Fiskalzweck der Besteuerung*”) não seria suficiente para que se fundamentasse a integração de normas tributárias. O direito tributário, por implicar incursão do Estado na esfera patrimonial do contribuinte, demandaria, necessariamente, a imposição de limitações, as quais seriam estabelecidas, justamente, pela hipótese tributária⁷⁰⁰. Veja-se que as posições de Hüttemann e Schön não se confundem com a negação da teleologia do direito tributário. Trata-se, em vez disso, da negação da possibilidade de integração no direito tributário, decorrente do princípio da legalidade.

Tanto mais problemática seria a ampliação da hipótese tributária em casos em que não se tem propriamente uma violação “manifesta” à cláusula geral da igualdade, mas tão somente um clamor por uma interpretação “mais próxima” aos valores constitucionais. Nesse sentido, sustenta Schön que a cláusula geral de igualdade somente poderia ser invocada para apoiar interpretações baseadas nos métodos gerais de hermenêutica jurídica.

Sendo estas, em linhas gerais, as considerações do autor sobre a relação entre legalidade e igualdade, cumpre expor de que forma elas afetam a hermenêutica do fato gerador dos tributos. Tal qual se realizou no presente trabalho⁷⁰¹, Schön distingue a subsunção em dois momentos: a interpretação da hipótese tributária e a qualificação dos fatos jurídico-tributários. Em relação a ambos os momentos teria havido, no passado, discussões substanciais, resumidas à dicotomia entre o primado do direito civil e a consideração econômica⁷⁰².

A perspectiva civilista corresponderia, em relação à qualificação dos fatos jurídico-tributários, à ênfase na autonomia privada do contribuinte, e, em relação à interpretação da hipótese tributária, a uma interpretação mais estrita das normas tributárias. Já a consideração econômica corresponderia, em relação à qualificação dos fatos, a uma “apreciação filtrada dos fatos” e, em relação à interpretação da hipótese tributária, a uma estratégia interpretativa expansiva, denominada na literatura contemporânea de “teleológica” ou “jurídico-tributária”⁷⁰³.

⁷⁰⁰ Cf. HÜTTEMANN, Rainer. Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, *DStR* 2015, p. 1147.

⁷⁰¹ Cf. Cap. I, item 2.4, *supra*.

⁷⁰² No sentido em que exposto no item 2, *supra*.

⁷⁰³ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 35.

4.3.2. A qualificação do fato jurídico-tributário

Em relação à qualificação do fato jurídico-tributário, afirma-se que este seria geralmente “pré-estruturado” pelo direito civil. Assim, a capacidade contributiva relevante, que permitiria ao contribuinte cumprir com suas obrigações pecuniárias perante o Estado, basear-se-ia essencialmente em posições jurídicas de direito privado. De tal constatação decorreriam três consequências importantes em relação à qualificação dos fatos jurídico-tributários.

Em primeiro lugar, não existiria qualquer realidade econômica ou tributária ao lado da realidade do direito civil. O direito civil não seria uma “roupagem jurídica” dos fatos da vida, mas sim uma decisão definitiva a respeito de seu conteúdo econômico. A modificação do status perante o direito civil modificaria normalmente também a posição econômica, o que implicaria, em geral, consequências tributárias⁷⁰⁴.

Em segundo lugar, dever-se-ia rechaçar a afirmação de que o direito tributário visaria a um “resultado” econômico, enquanto o direito civil meramente descreveria o “caminho formal” mediante o qual tal resultado econômico seria obtido. Para Schön, não existiria uma tal dicotomia entre caminho e resultado: também o “caminho” possuiria conteúdo tributariamente relevante e também o “resultado” seria determinado pelo direito civil⁷⁰⁵.

Em terceiro lugar, a forma jurídica de direito civil somente seria decisiva caso os atos de direito civil relevantes fossem tratados com seriedade e de fato implementados. Negócios jurídicos simulados não são tributariamente relevantes (§ 41 AO). Da mesma forma, deve-se atentar ao problema da qualificação enquanto questão de direito civil: um contrato de aluguel de um imóvel não será um contrato de compra e venda apenas porque as partes assim o denominam. Por outro lado, negócios jurídicos que carecem de um elemento objetivo de validade, tal qual uma forma prescrita ou a outorga de uma licença, não deveriam, apenas por tais motivos, ser desconsiderados para fins tributários⁷⁰⁶.

⁷⁰⁴ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 42.

⁷⁰⁵ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, pp. 42-43.

⁷⁰⁶ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 43.

4.3.3. A interpretação da hipótese tributária

Em relação à interpretação da hipótese tributária, afirma o autor que os elementos tradicionais da metodologia jurídica deveriam ser respeitados também no direito tributário. Nesse sentido, a dicção do texto encontrar-se-ia “no começo” da interpretação, argumentos genéticos deveriam ser considerados e dever-se-ia atentar à posição sistemática de uma norma em relação à regulamentação geral do imposto. No entanto, o autor entende que seriam “controversos” dois elementos interpretativos: de um lado a orientação a partir do direito civil e, de outro, a orientação a partir da interpretação teleológica⁷⁰⁷.

O autor nega que exista um primado de um ramo jurídico sobre o outro e entende que ambos os complexos normativos encontrar-se-iam sob o direito constitucional. O fato de, em certos casos, utilizar-se a lei tributária de conceitos de direito civil não mudaria este cenário. Quando a lei tributária se utiliza de tais conceitos, ela se vincularia definitivamente, a partir da literalidade do texto, ao conteúdo do direito civil. Também a interpretação histórica confirmaria, via de regra, que o Legislador haveria tomado o conceito de direito civil e, portanto, a materialidade que lhe corresponde. De outro lado, ao se afirmar que direito civil e direito tributário possuiriam finalidades distintas, pretender-se-ia sustentar que o Legislador não teria levado tais conceitos de direito civil a sério e teria impregnado diversos termos do direito tributário material com uma névoa interpretativa, a qual, sob a perspectiva da clareza e da determinação normativa – exigências do Estado de Direito – não seriam toleráveis. Isso não significaria, contudo, que se deveria tomar sempre a acepção civilista estrita, em casos em que outros elementos interpretativos, ainda no âmbito do sentido semântico possível, sugerissem uma “extensão cuidadosa”⁷⁰⁸.

Nesse sentido, a interpretação teleológica de normas fiscais encontra espaço, ainda que mais restrito, na obra de Schön. Apesar de reconhecer que a interpretação teleológica de normas fiscais seja sustentada na doutrina (majoritária⁷⁰⁹) e na jurisprudência (inclusive do BVerfG⁷¹⁰), afirma o autor que ela não seria uma “obviedade”, devendo-se esclarecer o que, afinal, se entende por interpretação teleológica em tais casos.

⁷⁰⁷ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, pp. 44-45.

⁷⁰⁸ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 46.

⁷⁰⁹ Cf. item 4.5, *infra*.

⁷¹⁰ Os julgados do BVerfG serão estudados no item 4.5.4, *infra*.

A primeira restrição encontrada pelo autor – que, de resto, é praticamente consensual na doutrina e na jurisprudência⁷¹¹ – é que a finalidade arrecadatória não se presta a elemento interpretativo: interpretação teleológica não pode se degenerar em “justiça dos cofres públicos”⁷¹². A interpretação teleológica não significa, nem pode significar, a interpretação que leva à maior arrecadação possível.

A segunda restrição é que a finalidade hermeneuticamente relevante deveria ser suficientemente predeterminada pelo próprio Legislador e ser individualizada, para que pudesse ser considerada, a partir da perspectiva do Estado de Direito. Isso significa que nem considerações gerais sobre a igualdade da tributação, nem princípios constitucionais, como a capacidade contributiva, seriam suficientes para justificar a interpretação teleológica. Caso contrário, ferir-se-ia o próprio Estado Democrático de Direito, ao se contradizer a própria lei. Em outras palavras, a teleologia a ser aferida seria aquela do próprio comando concreto da lei, e não de uma ideia política ou de um conceito teórico⁷¹³. De maneira bastante clara, Schön sustenta que a obrigação de consistência material⁷¹⁴ seria um comando dirigido ao Legislador, que não poderia ser invocado pelo intérprete em prejuízo ao contribuinte⁷¹⁵.

A consideração econômica, para Schön, deveria, então, apoiar a determinação da finalidade da lei, mas não poderia substituí-la⁷¹⁶. A questão sobre a necessidade de se observar, ou não, a forma jurídica de direito civil seria, portanto, um problema a ser enfrentado em cada caso concreto, mediante recurso aos diversos argumentos jurídicos. Assim, seria possível reconhecer que normas tributárias perseguem individualmente, determinadas finalidades, as quais seriam também relevantes para sua interpretação. Isso valeria não apenas para normas indutoras, que visam à persecução de finalidades extrafiscais, como também para normas de

⁷¹¹ Cf. item 4.5, *infra*.

⁷¹² Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 48.

⁷¹³ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 49.

⁷¹⁴ No sentido em que descrita em Cap. I, item 5.5.1.2.

⁷¹⁵ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 49.

⁷¹⁶ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 51.

finalidade fiscal, que exercem função específica relacionada ao conteúdo material de um imposto⁷¹⁷.

4.3.4. *Exemplos de interpretação teleológica*

Para Schön, a teleologia relevante para fins de interpretação tributária é a teleologia da norma individualmente considerada, exigindo-se, portanto, um grau de abstração mais reduzido (especificação da finalidade), bem como sua inferência a partir da própria lei. Também é clara, na obra de Schön, a limitação do intérprete ao sentido possível das palavras.

O autor propõe uma releitura importante de algumas decisões que se fundamentam em princípios constitucionais, mas que, a seu ver, encontram argumentos mais concretos e específicos, que poderiam ser inferidos da própria lei tributária. Nesse sentido, muitas das decisões dos tribunais alemães que se baseiam no princípio da igualdade poderiam ser fundamentadas em elementos mais específicos, isto é, em aspectos teleológicos que decorrem da interpretação da própria lei em seu contexto. Vejamos em maior detalhe três exemplos apresentados pelo autor.

4.3.4.1. *Deliberação assemblear e pretensão ao dividendo*

O primeiro exemplo diz respeito à possibilidade de sócio controlador de uma sociedade de capital ativar uma pretensão ao pagamento de dividendo antes mesmo de a respectiva deliberação assemblear a respeito de sua distribuição ser realizada (“*phasengleiche Aktivierung*”)⁷¹⁸.

A Câmara Superior do BFH entendeu que a possibilidade de ativar, inclusive para fins tributários, a pretensão à distribuição do dividendo, antes mesmo da aprovação da destinação dos lucros deveria, em princípio ser rechaçada. No entanto, a realização (econômica) do dividendo para o controlador poderia ser excepcionalmente suposta nos casos em que, na data do levantamento do balanço fiscal da controladora: i) já se conhece o lucro contábil da controlada e o dividendo mínimo a ser distribuído; e ii) se pode comprovar, a partir de parâmetros objetivos, que os acionistas da controlada decidirão sobre a distribuição de tais

⁷¹⁷ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 48.

⁷¹⁸ BFH v. 07.08.2000 - GrS 2/99 BStBl 2000 II S. 632.

dividendos. Em tais casos, poder-se-ia admitir a realização do dividendo não na data da deliberação, mas sim na data do levantamento do balanço da controlada⁷¹⁹.

O Tribunal afirma que tais casos seriam extremamente raros, não se podendo jamais pressupor a intenção do sócio em relação à distribuição dos dividendos. A decisão, na prática, reduz a ativação antes da distribuição a uma faculdade do sócio, sujeita ao preenchimento dos requisitos mencionados. Após o levantamento do balanço pela controlada existiria uma série de fatores que poderiam reduzir o dividendo a ser distribuído ou mesmo engendrar sua não distribuição. Mesmo após a data do balanço da controlada, pode esta, na legislação alemã, exercer diversos direitos escolha – em relação, por exemplo, à depreciação para fins tributários – não se podendo, portanto, presumir qualquer intenção do sócio controlador, nem mesmo em relação ao montante de dividendos a ser distribuído⁷²⁰. Em todo caso, mesmo que já se saiba qual o lucro passível de distribuição na data do balanço, a opinião dos sócios sobre a efetiva distribuição ainda não se encontra. A formação da opinião dos sócios a respeito da destinação dos lucros, consoante o BFH, é essencial ao próprio surgimento econômico dos dividendos⁷²¹.

O desvio desta interpretação em relação ao direito civil é notório e reconhecido pelo próprio Tribunal, que confirma que, para o direito civil, o direito ao dividendo surge apenas a partir da deliberação assemblear⁷²². Antes desta, não há qualquer direito patrimonial do sócio ao dividendo.

A interpretação fundamenta-se expressamente na consideração econômica, para a qual seria essencial a intenção segura e firme dos sócios de distribuírem o dividendo⁷²³. Schön entende que a interpretação do BFH é correta e decorre da teleologia da própria lei, mais precisamente de um entendimento finalístico do princípio da data do balanço (“*Stichtagsprinzip*”)⁷²⁴, relevante não apenas para a interpretação da lei comercial, mas também para a hermenêutica do § 5 Abs. 1 EStG⁷²⁵. De qualquer forma, trata-se de um precedente interessante em que a consideração econômica foi invocada para sustentar entendimento mais benéfico ao contribuinte do que aquele que adviria de eventual interpretação fundada em aceção civilista.

⁷¹⁹ BFH v. 07.08.2000 - GrS 2/99 BStBl 2000 II S. 632, item II, § 5.

⁷²⁰ BFH v. 07.08.2000 - GrS 2/99 BStBl 2000 II S. 632, item II, § 6.

⁷²¹ BFH v. 07.08.2000 - GrS 2/99 BStBl 2000 II S. 632, item II, § 6.

⁷²² BFH v. 07.08.2000 - GrS 2/99 BStBl 2000 II S. 632, item II, § 6.

⁷²³ BFH v. 07.08.2000 - GrS 2/99 BStBl 2000 II S. 632, item II, § 6.

⁷²⁴ O princípio da data do balanço é considerado um princípio “técnico” da legislação do imposto de renda, no sentido em que será exposto no item 4.5.3, *infra*.

⁷²⁵ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 48.

4.3.4.2. Conceito tributário de “patrimônio empresarial”

Em um segundo caso mencionado por Schön, recorreu o BFH a uma “interpretação constitucional” do conceito de patrimônio empresarial. O caso versa sobre uma dentista que utilizava seu carro tanto para fins do exercício de sua profissão liberal independente⁷²⁶, quanto para fins pessoais e demanda algumas considerações preliminares para ser devidamente compreendido.

Conforme já se teve a oportunidade de expor⁷²⁷, segundo a EStG os itens de rendimento devem ser classificados sob uma das sete categorias contidas na lei. Somente algumas categorias de rendimento obrigam o contribuinte pessoa física, sob certas condições, a realizar balanço, enquanto em relação a outras, há metodologia mais simples, em que se controlam receitas e despesas de maneira semelhante a um livro-caixa. Para aqueles que apuram rendimentos a partir do balanço, a legislação permite que se reconheçam como ativos não apenas os bens utilizados predominantemente para fins da atividade empresarial (“*notwendiges Betriebsvermögen*”), como também os bens utilizados predominantemente para fins pessoais e apenas parcialmente para fins empresariais (“*gewillkürtes Betriebsvermögen*”). Assim, por exemplo, um carro que tenha somente 20% de seu uso dedicado à atividade empresarial ou profissional poderá ser considerado, proporcionalmente, como um ativo relacionado à atividade para fins da apuração dos rendimentos no âmbito das respectivas categorias⁷²⁸. Em outras palavras, 20% do valor do carro poderá ser reconhecido como ativo da empresa em tal exemplo. O reconhecimento como ativo é importante não apenas para fins de sua depreciação, como também para fins de alocação dos custos a ele relacionados – como os custos de manutenção do veículo no caso em questão.

A dentista auferia rendimentos de profissão liberal independente e, enquanto tal, não era obrigada à elaboração de balanço, apurando seu lucro mediante a confrontação simples de receitas e despesas a partir do “livro-caixa”, conforme permitido pela legislação (§ 4 Abs. 3 EStG). A questão a ser examinada dizia respeito à possibilidade de também a dentista, que apura seus rendimentos a partir desta metodologia mais simples, considerar como despesa de sua atividade gastos relacionados ao automóvel que utilizava apenas parcialmente para sua

⁷²⁶ BFH v. 02.10.2003 - IV R 13/03 BStBl 2004 II S. 985.

⁷²⁷ Cf. item 3.5.4.1, *supra*.

⁷²⁸ Podem ser considerados como parcialmente dedicados os bens que sejam utilizados de 10% a 50% à atividade empresarial, sendo primordialmente utilizados os bens dedicados em percentual superior a 50% à atividades empresarial.

atividade profissional. Cumpre esclarecer que a dentista reconhecia gastos relacionados a seu deslocamento e estes não foram questionados. A administração tributária questionou tão somente os custos proporcionais do veículo que a dentista houve por bem alocar à categoria dos rendimentos de sua atividade.

A administração tributária argumentou que a possibilidade de reconhecimento de tais custos não se encontrava expressamente prevista na legislação, sendo uma construção jurisprudencial estritamente relacionada à definição de patrimônio empresarial para fins do balanço fiscal⁷²⁹. Argumentava também que entendimento diverso geraria dificuldades adicionais de fiscalização e controle por parte da administração, porquanto na metodologia mais simples não há controle de ativos e passivos, constituindo medida que ampliaria a possibilidade de os contribuintes reduzirem sua base tributável.

Contrariando sua própria jurisprudência⁷³⁰, o BFH entendeu, no caso referido por Schön, pela primeira vez, ser possível a dedução de tais custos dos rendimentos da atividade profissional da contribuinte. O entendimento foi essencialmente fundado no princípio da igualdade e considerou os argumentos da extensa produção doutrinária sobre o tema⁷³¹. Afirmou o BFH que negar a possibilidade de dedução implicaria diferenças na apuração do lucro a partir do balanço e a partir do “livro-caixa”, as quais não se permitiriam justificar objetivamente e violariam, portanto, a cláusula geral da igualdade⁷³². Schön entende que esta decisão poderia ter sido fundamentada na própria sistemática da lei, que prevê métodos distintos para uma mesma finalidade (apuração do lucro), e não necessitaria de referência a uma “interpretação constitucional” do conceito de patrimônio empresarial⁷³³.

Nota-se, neste caso, que o conceito de patrimônio empresarial possui sentido tributário próprio, prestando-se à classificação dos itens de rendimento entre as distintas categorias. Civilmente, o patrimônio da dentista é apenas um. Para fins tributários, contudo, deve-se alocar bens, ora à atividade, ora à esfera pessoal, ora proporcionalmente à atividade e à esfera pessoal. Tal alocação possui uma finalidade própria, que não decorre do direito civil, mas sim da própria

⁷²⁹ A distinção entre patrimônio empresarial necessário (“*notwendiges Betriebsvermögen*”) e patrimônio empresarial arbitrado (“*gewillkürtes Betriebsvermögen*”) é, ela própria, uma construção jurisprudencial, que remonta à década de 1930 e não se encontra expressamente na EStG. Cf. BFH v. 02.10.2003 - IV R 13/03 BStBl 2004 II S. 985, § 3.

⁷³⁰ O julgado o faz abertamente, mencionando precedentes que remontam às décadas de 1960 e que foram pacificamente seguidos pelo tribunal nas décadas seguintes. Cf. BFH v. 02.10.2003 - IV R 13/03 BStBl 2004 II S. 985, § 1, “a”.

⁷³¹ Cf. BFH v. 02.10.2003 - IV R 13/03 BStBl 2004 II S. 985, § 1, “a”.

⁷³² Cf. BFH v. 02.10.2003 - IV R 13/03 BStBl 2004 II S. 985, § 3.

⁷³³ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 48.

lei tributária e é considerada relevante para fins de interpretação da legislação. Tampouco se trata de finalidade extrafiscal, mas sim de finalidade fiscal, já que não se pretende mais do que apurar o imposto devido pelo sujeito, conforme sua capacidade contributiva.

4.3.4.3. Conceito tributário de “custos de aquisição”

O terceiro caso endossado por Schön, decidido pelo BFH e confirmado pelo BVerfG, diz respeito à apuração do ganho decorrente da alienação de participação em sociedade de capital⁷³⁴. A controvérsia, neste caso, dizia respeito à interpretação do conceito de “custos de aquisição” (“*Anschaffungskosten*”), contido no § 17 Abs. 2 S. 1 EStG. O referido dispositivo define como ganho da alienação de participação em sociedade de capital a diferença entre o preço da alienação e os custos de aquisição, após deduzidos os custos envolvidos na alienação⁷³⁵.

O BFH sustentou que o conceito de “custos de aquisição” deveria ser interpretado em consonância com o quanto previsto no Código Comercial Alemão (*Handelsgesetzbuch* – “HGB”), que dispõe em seu § 255 Abs. 1 serem os custos de aquisição os gastos incorridos para adquirir o ativo e colocá-lo em condições operativas, na medida em que tais gastos sejam atribuíveis individualmente ao ativo⁷³⁶. No entanto, o BFH também considerou que tal definição não excluiria a possibilidade de que o ativo inicialmente adquirido fosse posteriormente substituído por outro ativo, engendrando, então, modificações nos custos de aquisição originários⁷³⁷.

No caso em questão, o contribuinte, que já detinha ações de uma determinada companhia (“ações velhas”), realizara, posteriormente, nova subscrição de capital, adquirindo, portanto, mais ações da companhia (“ações novas”). Ocorre, contudo, que a nova subscrição de capital fora realizada em valor inferior ao valor patrimonial das ações velhas. Argumentou o BFH que a emissão de novas ações contra aumento de capital modificaria a configuração da repartição do patrimônio, de lucros e de reservas. Assim, no caso de o aumento de capital ser realizado pelo valor patrimonial das ações já existentes, o valor das ações velhas não seria modificado. O mesmo não se daria no caso de as ações novas serem emitidas contra aumento

⁷³⁴ BVerfG v. 18.12.2002 – 2 BvR 575/99, HFR 2003, 292; BFH, 21.01.1999 - IV R 27/97 .

⁷³⁵ No original: “*Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt*”.

⁷³⁶ No original: “(1) *Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können*”.

⁷³⁷ BFH, 21.01.1999 - IV R 27/97, § 22.

de capital em valor inferior ao valor patrimonial das ações velhas, caso em que o valor das ações velhas seria diminuído.

O aumento de capital assim realizado levaria a uma fragmentação (“*Abspaltung*”) de parte de um ativo, nomeadamente a substância das ações velhas, a que corresponderia também a fragmentação de seu valor de livros, devendo-se, modificar (reduzir) também os custos de aquisição das ações velhas para fins tributários. No caso, operar-se-ia a transferência de parte dos custos de aquisição das ações velhas para os direitos de subscrição das ações novas. Nesse sentido, o valor do direito de subscrição estaria intrinsecamente relacionado às ações velhas⁷³⁸.

O racional da decisão é que, no caso de um aumento de capital realizado em tais termos, parte dos direitos atrelados às ações velhas seria transferida ao direito de subscrição e, posteriormente às ações novas. Dever-se-ia, portanto, repartir os custos de aquisição das ações velhas de acordo com as circunstâncias existentes no momento da realização dos direitos de subscrição. Consequentemente, a alocação deveria ser feita de acordo com as relações de valor entre as ações e os direitos de subscrição. Na operação de aumento de capital, ter-se-ia, então, uma modificação da substância (“*Substanzverschiebung*”) das ações velhas, em benefício das ações novas. Para fins tributários, seria decisiva a alocação dos custos de aquisição históricos das ações velhas⁷³⁹. Esta nova alocação não implicaria a formulação de custos de aquisição fictícios, mas sim o reconhecimento de que o ativo inicialmente adquirido fora substituído por outro.

Logo, a emissão das novas ações diminuiria o custo de aquisição das ações velhas (agora modificadas em sua substância), e estas produziriam, portanto, maior ganho quando de sua alienação, do que aquele que seria gerado antes da emissão das novas ações.

Não se pretende, aqui, discutir o mérito da decisão. Em sua fundamentação, o BFH invoca amplo apoio da literatura em relação a este entendimento⁷⁴⁰. O que importa ao presente trabalho é que todo esse raciocínio foi desenvolvido a partir da expressão “custos de aquisição”. Em que pese a expressão possuir definição no direito comercial, encontrando-se expressamente definida pelo HGB, o BFH recorreu a um conceito tributário próprio, considerando-se a teleologia do regime em questão e a natureza tributária da modificação da substância das ações. É importante ressaltar que a decisão reconhece que um tal tratamento não é obrigatório para fins de apresentação do balanço, nos termos do § 268 HGB⁷⁴¹. Nesse sentido,

⁷³⁸ BFH, 21.01.1999 - IV R 27/97, § 29.

⁷³⁹ BFH, 21.01.1999 - IV R 27/97, § 30.

⁷⁴⁰ BFH, 21.01.1999 - IV R 27/97, § 23.

⁷⁴¹ BFH, 21.01.1999 - IV R 27/97, § 32.

nota-se que a interpretação é específica da lei tributária, representando um desvio em relação à contabilidade comercial, em que tal tratamento não é obrigatório.

Apesar da centralidade que a determinação da hipótese tributária e os conceitos de direito privado adquirem na obra de Schön, o autor entende tal modalidade de interpretação como correta, por perceber a finalidade da lei como objetivamente determinada no caso concreto.

4.4. Síntese parcial e contraste com o referencial teórico

Na doutrina de Flume, tem-se verdadeira negação da possibilidade de estruturação do direito tributário a partir de finalidades (fiscais). A elaboração da lei tributária consistiria em um momento inexoravelmente arbitrário, do qual não se poderia extrair qualquer finalidade, de modo que se trataria de área do direito que viveria sob o “dito do Legislador”. Na doutrina de Flume, a negação da teleologia da norma tributária é praticamente ontológica: o autor a trata como inexistente. Foi esta vertente doutrinária que dominou o BFH durante parte das décadas de 1950 e 1960, durante a chamada “crise” da consideração econômica.

Para que se apresente a teoria nos termos expostos no primeiro capítulo, pode-se dizer que o autor nega a existência de um sistema (tributário) em sentido teleológico-material e privilegia, estritamente a argumentação de caráter semântico e sistemático-formal. Como a argumentação de caráter teleológico no direito tributário é negada, tampouco a integração por analogia pode fazer qualquer sentido, sendo esta sumariamente rechaçada, também como impossibilidade metodológica – em que pese exista alguma contradição em, paralelamente, admitir-se a analogia benéfica ao contribuinte (*i.e.*, se a analogia simplesmente *não existe* por impossibilidade metodológica, nem a benéfica nem a gravosa pode existir).

Na doutrina de Schön, por outro lado, em nenhum momento a finalidade fiscal e a possibilidade de seu conhecimento são negadas. Em vez disso, parte-se de uma leitura das normas constitucionais da qual se desdobram mandamentos no sentido da determinação e da clareza da hipótese tributária. Sustenta-se que o direito civil não seria mera “roupagem” de fatos da vida, mas conteria decisões definitivas a respeito de seu conteúdo econômico, as quais teriam sido, em geral, também eleitas pelo Legislador na formulação da hipótese tributária. Veja-se que, aqui, o elemento teleológico está presente, mas o autor limita a possibilidade de o intérprete a ele recorrer, admitindo-se apenas o recurso a finalidades imanentes.

4.5. Interpretação teleológica e o recurso a finalidades sistemáticas

Finalmente, a última das teorias aqui apresentadas deve ser mais precisamente descrita como um grupo de teorias. Em comum, tais teorias apresentam a admissão da consideração econômica como interpretação teleológica, concebendo-se a possibilidade de recurso a finalidades sistemáticas⁷⁴² para fins de interpretação da norma tributária, considerando a justificação constitucional dos impostos e os respectivos sistemas teleológico-materiais que lhes são subjacentes. É notório que, em tais teorias, a importância da atividade criativa do intérprete é bastante acentuada. O sistema tributário alemão é, portanto, objeto de “profunda reconstrução” pela literatura e de “concretização” pelo Poder Judiciário⁷⁴³.

Tais teorias atribuem à ciência jurídica a tarefa de formular discursos ético-normativos constitucionalmente fundamentados a respeito da justiça tributária, buscando justificar constitucionalmente cada um dos impostos existentes.

Por óbvio, existem significativos dissensos entre os autores a respeito da fundamentação dos impostos em concreto, enxergando-se, ora maior liberdade ao Legislador, ora maior vinculação ao sistema doutrinariamente idealizado (com a conseguinte responsabilidade dos tribunais em garantir sua concretização)⁷⁴⁴. A sistematização das normas tributárias, mesmo na doutrina alemã “está longe de ser uniforme”⁷⁴⁵. Nesse sentido é que o presente item se refere mais precisamente a um grupo de teorias, e não propriamente a uma única teoria. Existem dissensos significativos entre as teorias incluídas no grupo exposto, mas, em comum, estas apresentam a formulação de argumentos a partir de um sistema teleológico-material pressuposto. O dissenso entre os autores se refere, pois, à definição acerca dos elementos deste sistema. Particularmente, mostra-se problemática a definição acerca de qual seria, afinal, o sistema de referência⁷⁴⁶ a ser considerado em relação a cada imposto, em virtude de limitações inerentes aos raciocínios dedutivo e indutivo⁷⁴⁷.

De um lado, a justificação do sistema de referência a partir de raciocínio puramente indutivo, isto é, extraindo-se da legislação os princípios que orientam cada imposto, é insuficiente, porquanto o processo legislativo, apesar de democraticamente legitimado, não é capaz de, por si só, assegurar a justiça do resultado e eliminar a importância da atuação do

⁷⁴² No sentido em que exposto no Cap. I, item 5.5.1.2, *supra*.

⁷⁴³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 537.

⁷⁴⁴ Contrastam-se, por exemplo, LANG, Joachim. *Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln: Otto Schmidt, 1988, p. 143; BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, p. 166.

⁷⁴⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 79.

⁷⁴⁶ No sentido em que exposto no Cap. I, item 5.5.1.2, *supra*.

⁷⁴⁷ Cf. RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, München: Beck, 1994, pp. 68-69.

intérprete e da jurisdição constitucional. De outro lado, a justificação do sistema de referência a partir de raciocínio puramente dedutivo, esbarra no óbvio problema da inexistência de uma resposta uníssona a respeito do que seja justo em matéria tributária. Princípios técnicos em matéria tributária não podem ser deduzidos de axiomas ou mesmo de princípios constitucionais, estritamente mediante lógica formal, existindo notória contingência em tal relação. Nesse sentido, nega-se a possibilidade de se substituir a interpretação da lei por conjecturas a respeito da justiça geral⁷⁴⁸. Do mesmo modo, deve-se reconhecer que tal contingência encontra-se presente também na argumentação mediante princípios constitucionais e é justamente em virtude de tal contingência que se têm perspectivas conflitantes a respeito do sistema tributário.

O que importa é que tais teorias pretendem justificar impostos a partir de sopesamento, considerando-se os valores constitucionalmente positivados⁷⁴⁹. Nesse sentido, pretende-se desenvolver, mediante processo de justificação constitucionalmente fundamentado, “princípios tributários justos”, em vez de se os tratar como meros pressupostos teóricos abstratos⁷⁵⁰. Mais do que da subsunção de um fato jurídico a uma hipótese tributária, tais teorias cuidam, adicionalmente, da justificação da hipótese tributária, visando à produção de concordância prática, para além do raciocínio estritamente lógico-formal. Tal justificação é realizada a partir da dogmática dos direitos fundamentais⁷⁵¹. Não se encontrando um sistema constitucional tributário pronto e acabado, a justificação dos impostos a partir dos direitos fundamentais e de princípios tributários constitucionais desempenha um papel dominante em tais teorias⁷⁵².

Com efeito, seriam relevantes para tutela dos direitos fundamentais os efeitos econômicos produzidos pelas normas tributárias⁷⁵³. As leis tributárias, ao descreverem a hipótese tributária, pretenderiam atingir fatos e situações econômicas, em vez de simples estruturas formais, o que seria condição fundamental da igualdade da tributação, a que a consideração econômica se encontra a serviço⁷⁵⁴.

⁷⁴⁸ Cf., com referências à jurisprudência do BVerfG, Cf. RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, München: Beck, 1994, p. 69.

⁷⁴⁹ REIMER, Ekkehart, “Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung”. In: GEHLEN, Boris; SCHORKOPF, Frank (org.), *Demokratie und Wirtschaft: Eine interdisziplinäre Herausforderung*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, p. 131.

⁷⁵⁰ Cf. RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, München: Beck, 1994, p. 72.

⁷⁵¹ Cf. KIRCHHOF, Paul. “Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuer”. In: KIRCHHOF, Paul et. al. *Steuern im Verfassungsstaat: Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines Geburtstags*, München: Beck, 1996, pp. 27-63.

⁷⁵² Cf. RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, München: Beck, 1994, p. 66.

⁷⁵³ Cf. RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, München: Beck, 1994, p. 80.

⁷⁵⁴ BEISSE, Heinrich, “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã”, In: MACHADO, Brandão (coord.), *Direito Tributário: Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, p. 9.

Ressalta-se, portanto, que nenhum imposto pode cumprir sua finalidade arrecadatória sem, ao mesmo tempo, produzir uma pluralidade de efeitos econômicos e sociais⁷⁵⁵. O BVerfG, em diversas ocasiões, reconheceu que a mera finalidade arrecadatória não se prestaria a justificar o tratamento desigual entre contribuintes⁷⁵⁶. A finalidade arrecadatória, não é, por si só, fundamento para a instituição de um tributo. Uma norma de finalidade fiscal que se fundamenta exclusivamente na necessidade de financiamento das atividades estatais, sem guardar qualquer correspondência com a capacidade contributiva, não encontra fundamento no ordenamento constitucional e é, portanto, inconstitucional⁷⁵⁷. Nesse sentido, a norma tributária somente pode ser estruturada a partir de sua finalidade fiscal (Tipke) ou função de repartição de encargos (Vogel), em relação à qual o princípio da igualdade e, em particular, a capacidade contributiva adquirem importância central.

4.5.1. A igualdade e a vinculação a um sistema teleológico-material

Uma afirmação cara a estas teorias é, portanto, que a igualdade vincula tanto o Legislador quanto o intérprete⁷⁵⁸. A restrição da liberdade de conformação do Legislador pelo princípio da igualdade varia conforme as exigências que se façam para que se possa considerar justificada uma repartição de encargos que se desvie do sistema de referência⁷⁵⁹. Nesse sentido, cumpre identificar duas tendências observadas na jurisprudência do BVerfG desde a década de 1980.

Tradicionalmente, ao se examinar se uma determinada medida deveria ser considerada discriminatória, aplica-se a chamada fórmula do arbítrio (“*Willkürformel*”), que demanda que se pergunte se há um fundamento material para o tratamento diferenciado, ou se o tratamento diferenciado seria “arbitrário”⁷⁶⁰. O tratamento é considerado arbitrário quando não se pode encontrar qualquer consideração razoável, decorrente da natureza das coisas ou então materialmente plausível, para que se proceda à diferenciação. A fórmula do arbítrio implica maior liberdade ao Legislador, porquanto qualquer justificação que não seja completamente descabida pode fundamentar o tratamento desigual. Em contraposição, a fórmula também

⁷⁵⁵ Cf. RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, München: Beck, 1994, p. 81.

⁷⁵⁶ Cf. WERNSMANN, Rainer. “§ 4”, In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 229.

⁷⁵⁷ Cf. HEY, Johanna. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2/2008, p. 169.

⁷⁵⁸ Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^{9a} ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 97.

⁷⁵⁹ Cf. HEY, Johanna. Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht, *DStR* 50, 2009, p. 2562.

⁷⁶⁰ BVerfGE 4, 144 (155).

garante maior constrição dos tribunais, impedindo que estes substituam o Legislador na tarefa de dizer, afinal, o que deve ser visto como essencialmente igual ou desigual. Nesse sentido, não se considera arbitrária, por exemplo, a exigência do imposto comercial somente sobre rendimentos empresariais, e não sobre outras espécies de rendimento⁷⁶¹.

Consoante a “nova fórmula” (“*neue Formel*”)⁷⁶², tem-se uma violação à cláusula geral da igualdade “quando um grupo de destinatários da norma, em comparação com outro grupo de destinatários da norma, é tratado de maneira diferenciada, apesar de não existir uma diferença entre ambos os grupos de tal tipo e peso, aptos a justificar o tratamento diferenciado”⁷⁶³. Em comparação com a fórmula do arbítrio, a nova fórmula implica um ônus argumentativo maior para se justificar a diferenciação, restringindo, portanto, a liberdade do Legislador. Do ponto de vista metodológico, a distinção também é importante porque se exige alguma forma de sopesamento para exame da justificação do tratamento diferenciado. A diferença entre a fórmula do arbítrio e a nova fórmula diz respeito, portanto, à intensidade do controle da justificação: a nova fórmula não modifica, em essência, a necessidade de identificação da justificação, mas estreita o espectro de justificações possíveis⁷⁶⁴.

A assim chamada nova fórmula também gera consequências em relação à vinculação do Legislador e do intérprete ao sistema em que a lei se insere⁷⁶⁵ - e isso é essencial ao presente trabalho. Ela evidencia que, como decorrência da igualdade, deve-se verificar não apenas se uma medida não é arbitrária, mas também se ela respeita o sistema teleológico-material que lhe é subjacente (“*Systemstimmigkeit*”)⁷⁶⁶. Nesse sentido, a partir do princípio da igualdade, deriva-se um mandamento de vinculação a um sistema teleológico material.

Deve-se observar, contudo, que o sistema teleológico-material é dinâmico e passível de modificação. A consistência material não implica, em absoluto, qualquer forma de proibição a que o Legislador modifique o sistema e se oriente por princípios distintos daqueles originalmente concebidos. As decisões tomadas no âmbito do sistema não podem ser pontual e

⁷⁶¹ BVerfG v. . 15.01.2008, 1 BvL 2/04. Sobre o imposto comercial, cf. item 5.5.4.1, *supra*.

⁷⁶² Cf. VOGEL Klaus, “Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht”, In: FRIAUF, Karl Heinrich (org.), *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1989, p. 138.

⁷⁶³ BVerfGE 55, 72.

⁷⁶⁴ Cf. HERMENS, Hanna, HEY, Johanna. Prinzipien im Steuerrecht, *Ad legendum* 4/2015, pp. 281-283.

⁷⁶⁵ Cf. HEY, Johanna. Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht, *DStR* 50, 2009, p. 2564.

⁷⁶⁶ Cf. BULLA, Symon. Das Verfassungsprinzip der Folgerichtigkeit und seine Auswirkungen auf die Grundrechtsdogmatik, *ZJS* 6/2008, p. 585.

injustificadamente contraditas pelo próprio Legislador, mas podem ser modificadas, desde que o sejam a partir de um plano reconhecível e de maneira consequente⁷⁶⁷.

Correspondentemente, em matéria tributária, a jurisprudência do BVerfG evoluiu para que se extraíssem do ordenamento constitucional limites relacionados à própria abrangência material dos impostos, exigindo-se consistência material a respeito da repartição do ônus tributário entre os cidadãos⁷⁶⁸. A consistência material é derivada do princípio da igualdade⁷⁶⁹, consistindo, portanto, mandamento relacionado aos princípios materiais do ordenamento.

Problemático, contudo, é que ambas as fórmulas caminham lado a lado na jurisprudência do BVerfG, não se podendo afirmar, com precisão, em que casos o Tribunal se manterá nos limites da fórmula do arbítrio e em que casos procederá ao exame da nova fórmula⁷⁷⁰. Hey critica a oscilação na jurisprudência, que ora recorre a uma análise específica da consistência material das medidas tributárias, ora recorre à fórmula da proibição do arbítrio, como se a consistência material fosse dotada de menor eficácia em relação a determinadas matérias⁷⁷¹. Também Drüen critica a reduzida proteção de que desfrutam as empresas na jurisprudência do BVerfG, em comparação às pessoas físicas⁷⁷². De qualquer forma, o que importa é que não existe suficiente clareza na dogmática alemã a respeito de quando basta que o tratamento diferenciado não seja arbitrário, ou então quando além de não ser arbitrário deve ele ser materialmente consistente.

A doutrina consegue, tão somente, identificar algumas tendências em matéria tributária. O BVerfG tende a evitar o recurso à nova fórmula em casos em que se têm dissensos dogmáticos mais complexos⁷⁷³. Particularmente, nota-se que, enquanto a tutela do mínimo existencial e a proteção da família e do casamento são em geral satisfatoriamente garantidas pelo BVerfG, a concretização da igualdade observa-se de maneira menos intensa em relação à tributação das empresas. Assim, por exemplo, restrições à dedutibilidade de custos com transporte para fins do imposto de renda das pessoas físicas foram recusadas pelo BVerfG, com base em uma análise bastante estrita da consistência material de tal limitação⁷⁷⁴. De outro lado, ao tratar de

⁷⁶⁷ Cf. HEY, Johanna. Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht, *DSiR* 50, 2009, p. 2564.

⁷⁶⁸ BVerfGE 84, 239 (268 e ss.)

⁷⁶⁹ HEY, Johanna. Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht, *DSiR* 50, 2009, pp. 2561-2568.

⁷⁷⁰ Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^{9a} ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 104.

⁷⁷¹ Cf. HEY, Johanna. Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht, *DSiR* 50, 2009, p. 2562.

⁷⁷² Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter. Das Unternehmensteuerrecht unter verfassungsrechtlicher Kontrolle, *Die Unternehmensbesteuerung*, 2009, p. 23.

⁷⁷³ Cf. HERMENS, Hanna, HEY, Johanna. Prinzipien im Steuerrecht, *Ad legendum* 4/2015, p. 283.

⁷⁷⁴ BVerfG v. 9.12.2008 - 2 BvL 1/07.

proibições temporárias ao registro no passivo de reservas relacionadas ao pagamento de determinados benefícios pelo empregador ao empregado (“*Jubiläumszuwendungen*”), restringiu-se o BVerfG à fórmula do arbítrio, não procedendo à análise da consistência material de uma tal proibição⁷⁷⁵. Da mesma forma, não procedeu o BVerfG à análise da consistência material no exame da constitucionalidade do imposto comercial, o qual onera os rendimentos empresariais de maneira mais intensa que as outras espécies de rendimentos⁷⁷⁶, restringindo-se a afirmar que uma tal oneração não seria arbitrária⁷⁷⁷.

4.5.2. A centralidade da capacidade contributiva como medida valorativa

Na Lei Fundamental, não se encontra o princípio da capacidade contributiva de maneira expressa. Inobstante, o BVerfG reconhece a capacidade contributiva como corolário do princípio da igualdade, o que implica consequências relevantíssimas ao sistema tributário alemão. Apesar de não constar expressamente da GG, o princípio da capacidade contributiva é considerado o princípio fundante do sistema tributário⁷⁷⁸. O princípio da igualdade (Art. 3 Abs. 1 GG), ao dispor que todas as pessoas são iguais perante a lei, impõe o dever de se onerarem os sujeitos de acordo com sua capacidade contributiva. A igualdade não implica que todos devam pagar o mesmo tributo, mas sim que cada um deve ser onerado conforme sua capacidade econômica⁷⁷⁹.

Nesse sentido, a capacidade contributiva surge como a medida valorativa que, em matéria de impostos, orienta a transferência de recursos do contribuinte ao Estado, de modo que qualquer desvio em relação à medida precisa ser justificado⁷⁸⁰. Para Dieter Birk, dever-se-ia perguntar sempre qual seria a solução mais equitativa dentro da fronteira do sentido possível das palavras⁷⁸¹. Assim, não seria a finalidade arrecadatória que orientaria a interpretação das normas de finalidade fiscal, mas sim a maneira como se submetem à tributação determinados fatos, tendo-se em conta que as normas tributárias cuidam primariamente da repartição de encargos.

⁷⁷⁵ BVerfG v. 12.05.2009 - 2 BvL 1/00.

⁷⁷⁶ No sentido da classificação dos rendimentos exposta no item 5.5.4.1, *supra*.

⁷⁷⁷ BVerfG v. . 15.01.2008, 1 BvL 2/04.

⁷⁷⁸ Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 75.

⁷⁷⁹ Cf. KIRCHHOF, Paul. “Die Steuern”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. V, 3^a ed., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007, p. 1040-1041.

⁷⁸⁰ BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, p. 153.

⁷⁸¹ BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, pp. 236 e ss.

O princípio da capacidade contributiva possuiria dupla faceta e exerceria tanto função protetiva ou limitadora quanto função promotora⁷⁸². Em consequência de sua derivação de um direito fundamental (igualdade), operaria a capacidade contributiva como proteção aos cidadãos. De outro lado, enquanto medida de repartição da carga tributária, o princípio da capacidade contributiva exerceria também função orientadora ou promotora da tributação, de modo que também uma subtributação relativa (*i.e.*, comparativamente a outros sujeitos) poderia representar uma violação ao princípio. Ademais, é necessário enfatizar-se que a análise do princípio da capacidade contributiva pressupõe exame dos efeitos da lei tributária⁷⁸³.

4.5.3. A consideração econômica e o sistema interno do direito tributário

Tem-se por fundamental à consideração econômica, portanto, a constatação de que também as normas de finalidade fiscal são passíveis de interpretação teleológica. Enquanto tais, as normas de finalidade fiscal se permitem orientar por determinadas finalidades, que lhe são superiores e passíveis de sistematização.

Para Vogel, fala-se em consideração econômica, sempre que se tenha a interpretação de termos empregados pela hipótese tributária de maneira autônoma, isto é, sem referência ao direito civil ou a outros ramos do direito⁷⁸⁴. A consideração econômica diz respeito, portanto, à “correta compreensão da dicção do texto”, ou ainda, ao emprego da linguagem jurídica na lei tributária, cuidando, em particular, da relação entre direito tributário e direito privado, mas sem a ela se restringir⁷⁸⁵. Para Vogel, a interpretação de normas de função fiscal se realizaria a partir dos métodos tradicionais da hermenêutica jurídica: semântico, sistemático, histórico e teleológico, no sentido em que referidos no primeiro capítulo. Não há na obra do autor qualquer negação da relevância do sistema interno, teleológico-material, nem sequer de argumentos genéticos⁷⁸⁶.

⁷⁸² Cf. WALDHOFF, Christian. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. V, 3ª ed., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007, p. 880, Rn. 103.

⁷⁸³ BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983, p. 81.

⁷⁸⁴ Cf. VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, Frankfurt/Berlin: Alfred Mezner Verlag, 1965, p. 391, nota de rodapé n. 136.

⁷⁸⁵ Cf. VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, Frankfurt/Berlin: Alfred Mezner Verlag, 1965, p. 391, nota de rodapé n. 136.

⁷⁸⁶ Veja-se, nesse sentido, o esclarecimento terminológico apresentado no Cap. I, item 5.5.3, *supra*.

A tarefa da interpretação seria “pensar até o fim as ideias do Legislador”⁷⁸⁷. O autor afirma que decisiva para a interpretação seria a vontade do Legislador, na medida em que esta encontre expressão no texto legislativo, reproduzindo, portanto, cânone típico da *Andeutungstheorie*⁷⁸⁸. Esta teoria seria a mais adequada à democracia representativa. Nos casos em que a valoração do Legislador não estivesse clara, não houvesse um consenso sobre determinada questão, nem se pudesse fixar determinada finalidade (efeitos desejados⁷⁸⁹), então seriam necessários passos adicionais na interpretação da norma. Na concretização da lei, existiria a possibilidade de o intérprete deparar-se com múltiplas interpretações justificáveis, as quais seriam todas “igualmente justas”⁷⁹⁰. A “estratificação de consequências jurídicas” proposta pelo autor seria um passo adicional, apto a solucionar os casos em que a vontade (objetivada) do Legislador não se permite identificar precisamente ou então nos casos em que a realidade a que a lei se pretende aplicar modificou-se fundamentalmente⁷⁹¹.

A norma tributária, ao mesmo tempo em que asseguraria os meios financeiros necessários ao Estado (o que seria, em sua terminologia, uma verdadeira “finalidade”), também repartiria entre os contribuintes o ônus tributário. Tal repartição do ônus tributário deveria ser realizada de maneira “justa”. A obtenção de tal “justiça” não seria mediada por uma finalidade, i.e., por um “efeito desejado”. Desse modo, nos casos em que a lei tributária deixa uma questão interpretativa em aberto, que não se permite responder mediante referência ao sistema (interno e externo) ou ao histórico legislativo, não se poderia, tal qual no direito administrativo, recorrer aos efeitos desejados para solucioná-la. Em vez disso, dever-se-ia perguntar de maneira imediata: qual solução corresponde (nos limites dados pela lei e pelos fatos jurídico-tributários) à justiça distributiva exigida?⁷⁹²

Em 1977, afirmava o autor que esta seria uma tarefa para a qual a doutrina não estaria ainda preparada. Não se poderia, na solução de tal sorte de questão, recorrer a outros ramos do direito, porquanto a confrontação imediata do intérprete com tais questões relativas à justiça, sem mediação de uma finalidade (efeito desejado), não encontraria par em outras áreas (ao menos não com a importância em que tais questões surgem no direito tributário). Desse modo, deveria o direito tributário desenvolver sua própria metodologia, sendo o princípio da

⁷⁸⁷ No original: “*Aufgabe der Auslegung ist es, den Gedanken des Gesetzgebers zu Ende zu denken*”. VOGEL, Klaus. Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 106.

⁷⁸⁸ Cf., sobre a *Andeutungstheorie*, Cap. I, item 4, *supra*. No mesmo sentido, Cf. VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, Frankfurt/Berlin: Alfred Mezner Verlag, 1965, p. 378.

⁷⁸⁹ Cf. Cap. I, item 5.5.3, *supra*

⁷⁹⁰ VOGEL, Klaus. Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 107.

⁷⁹¹ VOGEL, Klaus. Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 106.

⁷⁹² Cf. VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ*, Nr. 1-2/A, 1977, p. 9.

capacidade contributiva apenas um primeiro e modesto passo em tal empenho. Tal aspecto deveria colocar os tributaristas na vanguarda da teoria do direito, tornando-os verdadeiros “físicos da ciência jurídica”, dedicados não apenas ao estudo da dogmática, como também a questões filosóficas mais basilares⁷⁹³.

A “estratificação objetiva” de funções seria importante para que se pudesse segregar os efeitos indutores pretendidos *vis-à-vis* as normas dedicadas estritamente à repartição de encargos entre os contribuintes⁷⁹⁴. A tese de Vogel é que seria uma particularidade metodológica do direito tributário a existência de competência criativa mais ampla do juiz do que em outras áreas do direito⁷⁹⁵. Apesar de o autor enfatizar a importância da determinação da hipótese tributária pela lei, não seria imaginável que a lei pudesse dispor sobre as hipóteses possíveis, porquanto a quantidade de elementos distintivos dos fatos da vida seria ilimitada⁷⁹⁶.

No direito tributário seria, portanto, de longa data reconhecido que os conceitos empregados pela lei tributária, ainda que estes remetam *prima facie* a conceitos de direito civil, deveriam ser interpretados autonomamente, a partir da perspectiva do direito tributário⁷⁹⁷. A estratificação de funções a que se refere Vogel é concebida, portanto, como passo adicional na interpretação, considerando-se as limitações inerentes à identificação de um sistema em sentido teleológico-material.

Contemporaneamente, a afirmação da existência um sistema interno do direito tributário é tratada pela doutrina dominante como uma “obviedade”⁷⁹⁸ e, conforme visto, encontra-se explícita na jurisprudência do BVerfG a respeito do princípio da igualdade. Esta posição encontra-se invariavelmente associada à obra de Tipke. O sistema tributário não seria apenas um sistema lógico-formal, mas também – e principalmente – um sistema teleológico-material⁷⁹⁹, do qual se exige consistência. Conforme esclarece Hey, a consideração econômica, se compreendida corretamente, não seria nada mais que reflexo do princípio da tributação conforme a capacidade contributiva, e, por conseguinte, interpretação teleológica⁸⁰⁰. Em seu

⁷⁹³ Cf. VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ*, Nr. 1-2/A, 1977, p. 9.

⁷⁹⁴ Cf. VOGEL, Klaus. Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977, p. 107.

⁷⁹⁵ Cf. VOGEL, Klaus. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DStZ*, Nr. 1-2/A, 1977, p. 10.

⁷⁹⁶ Cf. VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, p. 50, Rn. 72.

⁷⁹⁷ Nesse sentido, o autor traz exemplo do imposto sobre heranças em que a “sucessão” independe de conceito de direito civil, ou de sua forma jurídica, sendo antes determinada a partir de seu “significado fático e econômico”. Cf. VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, Frankfurt/Berlin: Alfred Mezner Verlag, 1965, pp. 290-293.

⁷⁹⁸ Cf. MEYER, André. *Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem*, Köln: Otto Schmidt, 2013, p. 25.

⁷⁹⁹ Cf., sobre a distinção, Cap. I, item 5.5, *supra*.

⁸⁰⁰ Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 3, Rn. 27.

entendimento, a interpretação que não leva em conta o contexto sistemático-teleológico da norma facilmente se degenera em perambulação metodológica - a qual pode facilmente ser disfarçada como “consideração econômica” - ou se torna vinculação cega à jurisprudência dos conceitos⁸⁰¹.

Tem-se, assim, uma dogmática própria do direito tributário, construindo-se um sistema teleológico-material a partir da autoridade da lei⁸⁰². No topo deste sistema encontram-se os princípios fundantes, derivados da própria GG. Existiriam, ainda, subprincípios, também dotados de força constitucional (como, por exemplo, o princípio da renda líquida objetiva⁸⁰³), e, em níveis inferiores, princípios que seriam meramente legislativos, chamados de princípios “técnicos” (dentre os quais, para fins de imposto de renda, inclui-se uma série de princípios atrelados à elaboração do balanço fiscal). A função do direito tributário não seria, assim, meramente a obtenção de receitas para o financiamento das atividades estatais, mas também a alocação do ônus tributário. O direito tributário não seria, portanto, um direito meramente interventivo, que tão somente rege a incursão do Estado na esfera patrimonial dos cidadãos, mas também um direito que trata de justiça distributiva, onerando os cidadãos conforme sua capacidade contributiva, sendo também esta finalidade relevante para fins de interpretação da hipótese tributária⁸⁰⁴.

Nesse sentido, conforme afirma Englisch, a consideração econômica surge como interpretação sistemático-teleológica, nos casos em que o Legislador pretendeu onerar fatos econômicos. Na medida em que a lei se presta a onerar de maneira uniforme fatos e eventos econômicos comparáveis, é a interpretação sistemático-teleológica que irá assegurar que tais fatos e eventos sejam tratados igualmente pela lei tributária, à luz dos princípios materiais que estruturam cada um dos impostos⁸⁰⁵.

⁸⁰¹ Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018 § 3, Rn. 27.

⁸⁰² KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 21.

⁸⁰³ Hermens e Hey afirmam que o princípio da renda líquida objetiva, considerando-se a centralidade da capacidade contributiva, não se encontraria “à disposição” do Legislador, no sentido de que não poderia o Legislador criar um imposto sobre a renda bruta. Cf. HERMENS, Hanna, HEY, Johanna. *Prinzipien im Steuerrecht*, *Ad legendum* 4/2015, p. 282.

⁸⁰⁴ Cf., por todos, WEBER-GRELLET, Heinrich. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001, p. 160 e ss.

⁸⁰⁵ Cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 71.

4.5.4. A consideração econômica e a jurisprudência do BVerfG

A jurisprudência do BVerfG contemporaneamente se alinha a esta terceira corrente, admitindo-se o recurso a finalidades sistemáticas na interpretação da lei tributária. Cumpre estudar alguns casos relevantes do desenvolvimento jurisprudencial.

4.5.4.1. O retorno à consideração econômica

Conforme se evidenciou no item 4.2, durante o período de “crise” da consideração econômica, o BVerfG reconheceu, apenas de maneira bastante limitada a autonomia do direito tributário⁸⁰⁶. Os fundamentos da decisão de 1962 foram invariavelmente contraditos já em decisões da década de 1960, em que conceitos autônomos de direito tributário foram construídos, mesmo diante da existência de um conceito de direito civil a que a expressão utilizada na lei tributária poderia remeter⁸⁰⁷. Em 1969, enfrentou o BVerfG situação em que o BFH havia atribuído um sentido tributário próprio às expressões “empresa industrial” e “participação na circulação econômica geral”. Sobre tal decisão, afirmou o BVerfG que tal interpretação, orientada pela consideração econômica, não seria incompatível com qualquer fundamento constitucional⁸⁰⁸.

No mesmo ano, o BVerfG endossou interpretação orientada pela consideração econômica e afirmou que o “rompimento com a unidade do ordenamento jurídico” não implicaria violação ao Art. 3 Abs. 1 GG, o que evidencia o distanciamento expresso em relação ao precedente de 1962. Este caso é digno de um estudo mais detalhado, para que se compreendam seus fundamentos.

A jurisprudência e a prática administrativa consideravam o imóvel pertencente ao sócio (co-empresário) de uma sociedade de pessoas (esta transparente para fins tributários), que fosse utilizado para fins empresariais da sociedade, como ativo da sociedade, para fins de classificação dos rendimentos no imposto de renda da pessoa física. A consequência de um tal tratamento, estritamente tributário, é que não apenas a remuneração pelo uso do imóvel, como também o ganho de capital em caso de alienação do imóvel eram tratados como rendimentos empresariais para fins de apuração do imposto de renda das pessoas físicas, sujeitando-se,

⁸⁰⁶ BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 340.

⁸⁰⁷ Cf., para um relato de tais casos, BEISSE, Heinrich, “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã”, In: MACHADO, Brandão (coord.), *Direito Tributário: Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 16-17.

⁸⁰⁸ BVerfG, 14.01.1969 - 1 BvR 136/62.

portanto, a um tratamento mais gravoso do que o seria em caso de sua classificação como rendimento de aluguel e arrendamento. Tal entendimento decorria da interpretação do § 15 Abs. 2 EStG, que determina que se classifiquem como rendimentos empresariais a remuneração recebida pelo acionista em decorrência de empréstimos feitos à sociedade ou pela provisão de ativos à sociedade. Enquanto o dispositivo é expresso a respeito do rendimento de aluguel, a conclusão a respeito da tributação do ganho de capital não era imediata, e decorria mais precisamente da jurisprudência do BFH, que, com fundamento no dispositivo, demandava a imputação do bem à sociedade para fins do balanço fiscal. No caso, a contribuinte se insurgiu precisamente contra a tributação decorrente da alienação do bem.

A contribuinte sustentava que a interpretação do BFH violava o Art. 3 Abs. 1 GG, porque sócios de sociedades de pessoas que alugassem seus imóveis a terceiros seriam tratados de maneira distinta daqueles que alugassem os imóveis à sua própria sociedade. No caso, a “unidade do ordenamento jurídico” seria violada pela jurisprudência do BFH sem uma razão convincente, já que, contrariamente ao conceito civil bem delimitado de patrimônio pessoal, a legislação, conforme interpretação dada pelo BFH, tratava determinados bens como patrimônio da empresa, para fins do balanço tributário⁸⁰⁹. A argumentação da contribuinte invoca claramente, portanto, o racional da decisão de 1962.

O Fisco, de outro lado, sustentava que a jurisprudência do BFH sobre o tema seria compatível com o Art. 3 Abs. 1 GG. O Legislador estaria autorizado a tratar locações e arrendamentos entre uma sociedade de pessoas e seus sócios de maneira distinta da que trata locações e arrendamentos entre a sociedade de pessoas e terceiros que a ela são estranhos⁸¹⁰.

O BVerfG entendeu que, para fins do imposto de renda, seria irrelevante a forma de cessão de uso de bens imóveis por um sócio a sua sociedade. A partir da consideração econômica, a jurisprudência pretendia evitar que o sócio fracionasse suas relações com a sociedade, de uma maneira que não estaria disponível ao empresário individual (que não exerce a atividade empresarial por intermédio de uma sociedade de pessoas)⁸¹¹. O racional é que, enquanto ao co-empresário, seria dado, por exemplo, alugar seu imóvel à sociedade, a mesma alternativa não existiria para o empresário individual.

O BVerfG ressaltou, ainda, que a tributação de sociedades de pessoas já seria em princípio, uma construção do direito tributário, um desvio em relação ao direito privado, porquanto tais sociedades são tratadas como transparentes para fins tributários, tributando-se

⁸⁰⁹ BVerfG, 15.07.1969 - 1 BvR 457/66, § 9.

⁸¹⁰ BVerfG, 15.07.1969 - 1 BvR 457/66, § 12.

⁸¹¹ BVerfG, 15.07.1969 - 1 BvR 457/66, § 23.

os rendimentos diretamente na pessoa física. Assim, a opção do sistema seria pelo tratamento do co-empresário como um empresário individual, o que deveria ser implementado de maneira consistente.⁸¹²

Particularmente de interesse ao presente trabalho é que o BVerfG afirmou ser também legítimo o expediente interpretativo do BFH que exigia a imputação do bem à sociedade, não enxergando qualquer óbice à tributação do ganho de capital⁸¹³. Este entendimento não importaria a instituição de uma nova hipótese tributária e seria decorrente da aplicação da consideração econômica, permitida em direito tributário. O BVerfG entendeu que não haveria violação a qualquer princípio decorrente do Estado de Direito⁸¹⁴.

Em trecho expressivo de raciocínio típico da corrente aqui exposta, o BVerfG afirmou, na tradução de Brandão Machado⁸¹⁵, que “[a] jurisprudência deve, portanto, servir ao tratamento fiscal equitativo dos empresários individuais e co-empresários e, por conseguinte, à justiça fiscal”⁸¹⁶.

4.5.4.2. A afirmação da teleologia própria do direito tributário

Em 1991, o BVerfG rechaçou qualquer ordem de preferência do direito civil em relação ao direito tributário e constatou que, mesmo na interpretação de conceitos de direito civil na lei tributária existiria plena autonomia do direito tributário⁸¹⁷. Assim, à luz da decisão do BVerfG, sustenta-se, contemporaneamente⁸¹⁸, que, em decorrência do princípio constitucional da capacidade contributiva, leis tributárias sempre se refeririam a eventos ou situações econômicas, tais como renda, patrimônio, enriquecimento, consumo ou despesa. Tais eventos e situações seriam invariavelmente configurados pelo direito civil, o qual regula as instituições necessárias ao estabelecimento de relações jurídicas que produzem resultados econômicos. A

⁸¹² BVerfG, 15.07.1969 - 1 BvR 457/66, § 24.

⁸¹³ BVerfG, 15.07.1969 - 1 BvR 457/66, § 21. “*Es ist deshalb unerheblich, ob sich aus § 15 Nr. 2 EStG die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, die im Eigentum eines Gesellschafters stehen und dem Betrieb der Personengesellschaft dienen, zum Betriebsvermögen unmittelbar ergibt. Auf jeden Fall stellt es keine mit der Verfassung unvereinbare, willkürliche Begründung eines neuen Steuertatbestandes dar, wenn die Rechtsprechung in Anwendung der im Steuerrecht zulässigen wirtschaftlichen Betrachtungsweise*”.

⁸¹⁴ BVerfG, 15.07.1969 - 1 BvR 457/66, § 25.

⁸¹⁵ BEISSE, Heinrich, “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã”, In: MACHADO, Brandão (coord.), *Direito Tributário: Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, p. 18.

⁸¹⁶ BVerfG, 15.07.1969 - 1 BvR 457/66, § 23.

⁸¹⁷ BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212

⁸¹⁸ Cf. SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 12.

referência a tais eventos e situações econômicas mediante conceitos de direito civil traria particularidades à interpretação da hipótese tributária.

Ao se interpretarem termos que também possuem significado em outras áreas do direito, dever-se-ia adotar a premissa de que não existe prevalência da teleologia do direito civil, ou de qualquer outra área do direito, sobre o direito tributário. O direito tributário possuiria teleologia própria, a ser desenvolvida quando da interpretação de leis tributárias. Assim, de acordo com o precedente do BVerfG, termos retirados de outras áreas do direito deveriam ser interpretados de acordo com a finalidade da lei tributária, levando-se em consideração a regulamentação em concreto. Não se deveria sustentar uma regra apriorística nem pela coincidência dos conceitos, nem pelo desvio entre eles⁸¹⁹.

Conforme Kirchhof, deve-se verificar se, ao se referir a expressões utilizadas em outras áreas do direito, pretende a lei a aplicação de “conceitos não tributários”, ou então se, em vez disso, faz-se necessário recorrer a uma interpretação tributária própria⁸²⁰.

Em alguns casos, a lei tributária se refere explicitamente a conceitos de direito civil. No caso do imposto sobre heranças alemão, por exemplo, tem-se remissão aos conceitos civis de “aquisição por herança” (§ 1922 BGB) e “doação em caso de falecimento” (§ 2301 BGB), no próprio dispositivo da lei tributária (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 ErbStG)⁸²¹. No caso do imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária, utilizam-se conceitos como contrato de compra e venda (“*Kaufvertrag*”), os quais são complementados com referência a elementos do negócio jurídico que permitem reconhecer a vinculação ao conceito de direito civil (§ 1 I GrEStG)⁸²². No caso da conceituação da “propriedade econômica” como exceção à “propriedade” (§ 39 Abs. 2 AO), permite-se ao intérprete concluir que a “propriedade”, a que se refere o § 39 I AO é a propriedade no sentido do direito civil⁸²³. Em todos estes casos, é a própria estrutura dos respectivos dispositivos que reforça a referência ao conceito de direito civil. Para além do caso de remissão expressa a um dispositivo do BGB, têm-se, portanto, como exemplos, a referência a um negócio jurídico (“compra e venda”), seguida de regras que se referem ao negócio jurídico

⁸¹⁹ Cf. SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 12.

⁸²⁰ Cf. KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 20.

⁸²¹ Consoante o § 3 ErbStG: „(1) Als Erwerb von Todes wegen gilt: 1. der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), durch Vermächtnis (§§ 2147 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs) oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (§§ 2303 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs) 2. der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall (§ 2301 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). (...)“

⁸²² Consoante o § 1 ErbStG: „(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen: 1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet; 2. die Auflassung, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übereignung begründet.“

⁸²³ Cf. SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 12.

enquanto conceito de direito civil (e.g., “rescisão” do contrato), ou então a construção de um conceito econômico (“propriedade econômica”) como exceção a um conceito anteriormente referido (“propriedade”). Em tais situações – que são meramente exemplificativas do tipo de raciocínio desenvolvido na doutrina alemã –, a partir de elementos literais e sistemáticos, concluirá o intérprete pela utilização do conceito civil também para fins tributários.

Em tais casos, o conceito de direito civil será determinante, por constituir o próprio evento ou situação econômica a que a lei tributária se refere⁸²⁴. Nos casos em que há referência expressa, a adoção do conceito, também para fins tributários, deve ser observada. Assim, por exemplo, no caso do imposto de renda das pessoas jurídicas, não se pode incluir tipo societário não previsto em lista exaustiva do escopo pessoal da legislação (§ 1 Nr. 1 KStG)⁸²⁵.

No entanto, na maioria dos casos, a lei tributária faria referência a termos que poderiam remeter a conceitos de direito civil como “alienação”, “aluguel” ou “arrendamento”, sem que se tenham mais elementos que permitam discernir a adoção, também para fins tributários, do conceito de direito civil. Como regra, o direito tributário não se utilizaria de conceitos de direito civil em seu sentido próprio, sendo estes talhados (“*zugeschnitten*”) às finalidades do direito tributário⁸²⁶. Mencione-se, como exemplo, o conceito de rendimento de locação e arrendamento (“*Vermietung und Verpachtung*”)⁸²⁷, conforme o § 21 Abs. 1 EStG, que extrapola o que se entenderia como tal na legislação civil. Conforme esclarece Kirchhof, tal conceito de rendimento abrange todas as contraprestações auferidas pela exploração do uso de bens imóveis e não apenas aquelas decorrentes de um contrato de aluguel ou um contrato de arrendamento. Nesse sentido, não lograria o contribuinte fugir da qualificação de tal rendimento mediante a celebração de um contrato de leasing, por exemplo⁸²⁸.

Tampouco conceitos de outras áreas do direito encontram-se infensos à análise autônoma do direito tributário. Veja-se, como outro exemplo, o conceito de empregado

⁸²⁴ Cf. SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 13.

⁸²⁵ Seer menciona a “Publikums-GmbH & Co. KG” como tipo societário não contido na lista do § 1 I KStG, a qual, em virtude de sua estrutura, deve ser considerada exaustiva (Cf. SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 13).

⁸²⁶ Cf. SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 13.

⁸²⁷ A classificação dos rendimentos para fins da EStG foi brevemente exposta no item 3.5.4.1, *supra*.

⁸²⁸ Cf. KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 20. O BFH apresenta jurisprudência basta a respeito do tratamento tributário dos contratos de *leasing*. Cf. HELMSCHROTT, Harald. *Leasinggeschäfte in der Handels- und Steuerbilanz*, Wiesbaden: Springer, 1997.

(“*Arbeitnehmer*”), que, inobstante possua sentido próprio no direito do trabalho, é interpretado de maneira distinta para fins tributários⁸²⁹.

Assim, no julgado de 1991, o BVerfG confirmou a adoção de uma abordagem metodológica que leva em conta também a finalidade da norma a ser aplicada, devendo-se, sempre, à luz da finalidade da norma em seu contexto, examinar se, e em que medida, conceitos provenientes de outras áreas foram incorporados⁸³⁰. Afirma-se, portanto, com base na jurisprudência do BVerfG que se teria, no direito tributário alemão, um “primado da interpretação teleológica”⁸³¹. Tal primado não decorreria de uma norma sobre interpretação, ou de eventual teoria que tenha sido positivada, mas sim de uma leitura que se faz do ordenamento jurídico-tributário e que encontra fundamento no princípio da igualdade, cujo corolário é a capacidade contributiva. Desde o advento do AO 1977, o ordenamento tributário alemão não conhece de uma norma de interpretação que torne mandatória a “consideração econômica”.

4.5.5. *A consideração econômica e alguns exemplos na jurisprudência do BFH*

A jurisprudência do BFH sobre consideração econômica é muito vasta. São incontáveis os casos em que o BFH recorre à consideração econômica para decidir casos relativos à interpretação da lei tributária. Para que se pudesse efetivamente fazer qualquer afirmação a respeito da procedência da argumentação levada a cabo em cada caso concreto, seriam necessários fundamentos a respeito de cada um dos impostos, o que se encontraria fora do escopo da presente monografia. Em vez disso, interessa expor dois casos emblemáticos, que evidenciam as limitações e os desafios da consideração econômica naquele sistema, e comprovam que, mesmo que se admita o recurso a finalidades fiscais na interpretação da lei tributária, em muitos casos, a conclusão pelo emprego de conceitos de direito civil pelo Legislador tributário é necessária.

⁸²⁹ Cf. FELLMETH, Janina. *Das lohnsteuerrechtliche Abgrenzungsmerkmal des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Arbeitgeberinteresses*, München: Herbert Utz Verlag, 2016; BRENNE, Gunther. *Der Begriff "Arbeitnehmer" im Steuerrecht*, Köln: Tese de Doutorado, 1969.

⁸³⁰ Cf. SEER, Roman. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 13.

⁸³¹ Cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, p. 195.

4.5.5.1. O conceito de “doação gratuita”

Em caso julgado em 2007, o BFH lidou com o conceito de “doação gratuita” (*“freigebige Zuwendung”*), para fins de aplicação da legislação do imposto sobre doações⁸³². O marido da contribuinte era sócio e administrador de uma sociedade limitada. A contribuinte, por sua vez, prestava serviços à sociedade limitada em questão. Após fiscalização, apurou-se que parte dos valores recebidos pela contribuinte deveriam ser tratados como distribuição disfarçada de lucros (“DDL”), pagos pela sociedade ao marido, para fins de imposto sobre a renda.

Informada da decisão, a administração tributária do Estado da Baviera procedeu ao lançamento relativo ao imposto sobre doações (*“Schenkungssteuer”*). No entendimento da administração tributária, teria havido uma doação do marido à esposa, tributável pelo imposto sobre doações. A questão a ser examinada pelo BFH era se a DDL em questão poderia ser considerada uma “doação gratuita” do marido à esposa (autuada), conforme definido na lei relevante (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).

O que importa do referido julgado à presente monografia é que o BFH sustentou que o imposto de renda e o imposto sobre doações teriam teleologias próprias e distintas uma da outra. Desse modo, enfatizou-se a importância de se atentar à terminologia própria de cada imposto e, particularmente, à utilização de conceitos de direito civil na lei do imposto sobre doações.

No caso do imposto sobre a renda, a DDL caracteriza-se pelo fato de que a sociedade oferece ao seu acionista uma vantagem na distribuição dos lucros que não existiria, não fosse a relação existente entre o sócio e a sociedade (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG). Em outras palavras, a vantagem estará presente caso seja possível considerar que ela não seria paga por um administrador diligente e consciente a um não-sócio. A vantagem também pode estar presente sem que exista um verdadeiro afluxo de benefícios ao sócio, mas sim a uma pessoa próxima a ele, que se beneficia da transferência patrimonial. Em tal caso, para fins do imposto de renda, devem-se tratar os rendimentos como se o sócio tivesse recebido os valores da sociedade e em seguida os doado à pessoa que lhe é próxima e efetivamente se beneficiou no caso concreto. A partir da consideração econômica, considera-se ter havido uma distribuição de lucros seguida de doação⁸³³.

Uma tal análise, largamente fundada em uma interpretação autônoma de conceitos trazidos pela EStG, não seria possível no caso do imposto sobre doações, em vista das

⁸³² BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008.

⁸³³ BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, II, 2, a.

circunstâncias do caso, vez que a legislação do imposto sobre doações incorporaria conceitos de direito civil, que deveriam ser observados na interpretação da hipótese tributária. Para o conceito de “doação gratuita”, importariam tão somente os conceitos de direito civil, não se podendo estender ao imposto sobre doações a consideração econômica inerente aos dispositivos relevantes da legislação do imposto de renda a respeito das pessoas a quem os bens e rendimentos devem ser atribuídos economicamente.

Para fins do imposto sobre doações, deve-se ter um negócio jurídico de doação *inter vivos*, observando-se o enriquecimento do doador às custas do donatário, isto é, um aumento do patrimônio do donatário com a correspondente redução do patrimônio do doador. A doação também poderia estar presente em um negócio envolvendo terceiros, em que, por exemplo, um devedor do doador, a pedido deste, paga determinado montante ao donatário – caso em que a existência de uma doação dependeria das circunstâncias específicas do caso⁸³⁴.

Tais elementos, inerentes ao negócio jurídico de doação, não estariam presentes no caso de a sociedade limitada pagar valores excessivos por serviços prestados por uma pessoa próxima a um dos sócios. Em tal caso, o requisito de transferência de riqueza, para que se tenha uma doação gratuita (enriquecimento do donatário e empobrecimento do doador), não restaria preenchido.

Nesse sentido, o BFH expressamente afasta a aplicação da consideração econômica para fins de interpretação do conceito de “doação gratuita”, o qual deveria ser interpretado a partir do direito civil. Tal caso evidencia, portanto, que a qualificação dos fatos deve ser realizada de acordo com a lei que se interpreta: a consideração econômica somente é possível no caso em que a hipótese tributária assim o exige. No entanto, se a hipótese tributária encontra-se formulada a partir de conceito de direito civil, é sob esta hipótese que os fatos devem ser qualificados. Não existe uma qualificação una e verdadeira dos fatos, meramente baseada na natureza das coisas. A qualificação dos fatos jurídico-tributários sempre deve levar em consideração o sentido da norma jurídica interpretada, o qual varia conforme o tributo que se analisa.

4.5.5.2. *Os conceitos de modificação direta e indireta no quadro social*

Outro exemplo recente da jurisprudência do BFH diz respeito ao imposto sobre a aquisição de bens imóveis (“*Grunderwerbsteuer*”), que incide, em linhas gerais, sobre a

⁸³⁴ BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, II, 2.

transmissão da propriedade de bens imóveis situados na Alemanha. Para que se esclareça o exemplo, são necessárias algumas breves considerações sobre o imposto.

Na legislação da década de 1940, o imposto incidia somente sobre a transmissão de propriedade, no sentido do direito civil (§ 1 I GrEStG). O Legislador, contudo, modificou a hipótese tributária para incluir também situações em que, apesar de não haver a transmissão da propriedade, tem-se a transferência da disponibilidade econômica ou a transmissão do direito de explorar economicamente o imóvel (§ 1 II, IIa, III e IIIa GrEStG). Logo, a hipótese tributária do imposto foi reformada, não mais se restringindo aos casos de transmissão da propriedade, e passando a contemplar também hipóteses orientadas pela consideração econômica. O BVerfG considerou tal reforma compatível com a regra de competência, rechaçando argumentos baseados no perfil pré-constitucional do imposto⁸³⁵.

Para fins do imposto sobre a aquisição de bens imóveis, as sociedades de pessoas são também tratadas como contribuintes, não sendo, para fins deste imposto, consideradas transparentes, tal qual ocorre em relação ao imposto de renda. Originalmente, a alienação de participações em sociedades de pessoas não produzia, em nenhum caso, efeitos para fins do imposto sobre a aquisição de bens imóveis, o que levou à criação de estruturas em que se elidia o imposto mediante a interposição de sociedades. Somente em casos muito excepcionais, em que condições bastante estritas eram preenchidas, tais estruturas eram tratadas como abusivas pela jurisprudência, aplicando-se o § 42 AO⁸³⁶.

Foi à luz deste contexto, como reação a tais condutas elisivas, que se editou o § 1 IIa GrEStG. Segundo tal dispositivo, tem-se também a incidência do imposto no caso de uma sociedade de pessoas deter um bem imóvel e se observar, cumulativamente: i) a transmissão de, no mínimo, 95% da participação societária (a qual pode decorrer de *modificações diretas ou indiretas no quadro social*) ii) a novos sócios (assim considerados aqueles que não são sócios há ao menos cinco anos ininterruptos) iii) dentro de cinco anos, contados da aquisição do imóvel pela sociedade. É a interpretação deste dispositivo que interessa como exemplo no presente item.

O BFH decidiu que as hipóteses de “modificação direta” do quadro social restringem-se àquelas em que se tem a alienação da participação societária, no sentido do direito civil⁸³⁷. O contribuinte argumentava que o “novo sócio” em questão seria, em verdade, sociedade-irmã de um sócio antigo, devendo-se considerar, a partir da consideração econômica, que não teria

⁸³⁵ BVerfG v. 08.01.1999 – 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999.

⁸³⁶ Cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 1185.

⁸³⁷ BFH v. 29.02.2012 – II R 57/09, BStBl. II 2012, 817.

havido modificação na participação societária, porquanto, ao fim e ao cabo, seria a mesma pessoa que deteria a disponibilidade econômica sobre o bem. O argumento foi rechaçado, sob o fundamento de que a “modificação direta” deveria ser interpretada a partir do direito civil, sem recurso à consideração econômica. A questão acerca do pertencimento ao mesmo grupo econômico deveria ser analisada à luz da isenção prevista no § 6a GrEStG, que cuida justamente de reorganizações societárias intragrupo.

Em outra decisão, entendeu o BFH que, para fins de aplicação do dispositivo, a “modificação indireta” do quadro social abrangeria, de um lado, situações envolvendo cadeias de sociedades, em que se altera a participação indireta na sociedade, por modificação da composição societária de um sócio. De outro lado, a modificação indireta ocorreria também nos casos de transmissão da propriedade econômica sobre a participação societária. A transmissão indireta não se restringiria às hipóteses em que a propriedade civil sobre as ações é transferida, mas se estenderia também às situações em que o domínio efetivo sobre as ações é transmitido a um terceiro. O caso cuidava especificamente de um negócio jurídico de *trust*, considerando-se, para fins de aplicação do dispositivo, ter havido uma modificação indireta do quadro social quando da celebração do negócio⁸³⁸.

O exemplo é importante porque evidencia que, em um mesmo dispositivo, tem-se a presença de duas expressões, sendo uma interpretada à luz do direito civil e a outra por consideração econômica. Em que pese existam críticas na doutrina a tais julgados, Englisch considera que o BFH teria adotado um posicionamento “teleologicamente convincente” a respeito da matéria⁸³⁹.

4.6. Síntese e contraste com o referencial teórico

Expuseram-se, no presente item, portanto, três grandes teorias, que se distinguem em relação à relevância da finalidade fiscal para fins da interpretação (em sentido estrito) da lei tributária.

Conforme a primeira teoria, a apreciação de finalidades fiscais seria uma impossibilidade metodológica. A formulação da hipótese tributária seria, inexoravelmente, um momento de arbítrio do Legislador tributário, que selecionaria fatos da vida para compor a hipótese tributária ao seu alvedrio, os quais, como decorrência da exigência de determinação do direito, seriam invariavelmente estruturados mediante referência ao direito privado. O direito

⁸³⁸ BFH v. 03.03.2015 - II R 30/13, BStBl. II, 2015, 777, § 16.

⁸³⁹ Cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 1187.

tributário não possuiria teleologia própria, porquanto a finalidade da lei tributária seria arrecadar e tal finalidade não se prestaria a fins hermenêuticos. Diante da indeterminação da hipótese tributária, caberia ao intérprete, tão somente, declarar a inconstitucionalidade da norma. Nesta teoria, a consideração econômica seria uma “varinha mágica”, um recurso retórico odioso de que se utilizaria o intérprete para esconder a analogia que pretende aplicar.

A segunda teoria, por sua vez, não nega a relevância hermenêutica das finalidades fiscais, mas admite a referência a tais finalidades apenas em um sentido mais limitado para fins hermenêuticos. Privilegiando-se a segurança jurídica, dever-se-ia entender que a utilização de termos que remetem a conceitos de direito civil deveria ser tratada como incorporação de tais conceitos pela lei tributária, salvo em casos em que a interpretação da lei em seu contexto permitisse conclusão diversa. Como também os conceitos de direito civil designam uma dada realidade econômica, não poderia o intérprete recorrer a finalidades dotadas de elevado grau de abstração (igualdade, capacidade contributiva...), para justificar uma interpretação divergente daquela que adviria da incorporação do conceito de direito civil, devendo ater-se ao conceito civilista no caso de não se encontrar uma finalidade inerente à própria lei, que possa ser suficientemente determinada. Nesta teoria, a consideração econômica somente seria possível nos casos em que se pudesse determinar a finalidade de maneira específica e mediante referência à própria lei que se pretende interpretar.

Finalmente, a terceira teoria – mais precisamente descrita como um grupo de teorias repleto de dissensos internos – enfatiza a dimensão ideal do direito, concebendo-se a legislação de cada tributo como um sistema materialmente consistente. Como a função primária do direito tributário seria a repartição do ônus econômico do tributo com fundamento na igualdade e na capacidade contributiva, a referência a fatos e eventos econômicos seria a regra, devendo a interpretação conforme o direito civil ser tratada como exceção, nos casos em que o contexto da norma o justifique. Nesta teoria, a consideração econômica poderia ser aplicada ainda que não se pudesse identificar uma finalidade imediatamente subjacente à norma interpretada, permitindo-se a adoção de sentidos fundados em argumentos sistemático-teleológicos, mesmo que estes sejam dotados de um grau de abstração mais elevado. Na prática, contudo, o que se observa é que, em geral, também as finalidades utilizadas nesta teoria são invariavelmente imanentes e se sustentam a partir da leitura da lei em seu contexto – ou ao menos assim se pretende sustentar na aplicação da lei.

É importante que se ressalte que a expressão “consideração econômica” é utilizada para se referir à interpretação teleológica tanto nos casos em que a hipótese tributária se refere a um termo que encontra conceituação no direito privado, quanto nos casos em que uma tal

conceituação não existe, e a lei tributária se utiliza, portanto, de um sentido jurídico-tributário, também referido na doutrina como um sentido “econômico”.

No caso de o termo contido na lei tributária corresponder a um conceito de direito privado, o intérprete se encontrará diante de uma ambiguidade: ou adota o conceito de direito privado para fins de interpretação da lei tributária, ou adota um sentido alternativo, jurídico-tributário, compatível com o sentido possível das palavras, acrescentando-se, portanto, um problema de vagueza. Este sentido alternativo geralmente não é pré-determinado, sendo, em vez disso, construído pelo intérprete. À luz da primeira teoria, a possibilidade de construção de um tal conceito é refutada em termos metodológicos, e a própria existência da ambiguidade é negada. O intérprete estaria obrigado, em decorrência da unidade do ordenamento jurídico, a adotar o sentido (privatista) pré-determinado, sob pena de incorrer em analogia (proibida). Em suma, recorre-se ao cânone da unidade do ordenamento jurídico, reforçando-se a importância da argumentação sistemático-formal. Na segunda teoria, a partir de princípios inerentes ao Estado de Direito, cria-se um ônus argumentativo para que o intérprete possa afastar o sentido privatista e recorrer a um sentido jurídico-tributário, devendo-se sustentar a finalidade a partir da leitura da lei em seu contexto e não se permitindo ao intérprete “subir a escada da abstração”. Na terceira teoria, não se sustenta uma regra apriorística, quer a favor de um, que a favor de outro sentido. Sustenta-se a existência de um ordenamento materialmente consistente e a possibilidade de referência elíptica aos conceitos de direito privado, devendo-se, ou buscar um sentido jurídico-tributário ao termo contido na lei, ou fundamentar a manutenção do sentido civilista (geralmente a partir de argumentos lógico-formais, conforme se extrai dos exemplos estudados).

No caso de o termo contido na lei tributária não corresponder a um conceito de direito privado, não há outra alternativa que não o recurso a um sentido econômico, jurídico-tributário. Neste caso, a primeira teoria reforça a importância da determinação conceitual, cabendo ao Legislador tributário definir o conceito jurídico-tributário expressamente e com contornos precisos. Indeterminações são tratadas como inconstitucionalidades e o sentido dos termos contidos na lei devem ser estabelecidos mediante argumentos semânticos e lógico-formais, já que a teleologia da norma tributária simplesmente não existe: ausente a teleologia própria do direito tributário, não disporá o intérprete de elementos para lidar com tal sorte de indeterminação. Na segunda e na terceira teorias, há possibilidade de recurso às finalidades da norma tributária, sendo a consideração econômica central, portanto, à interpretação em tais casos, solucionando-se, portanto, indeterminações eventualmente contidas na hipótese tributária.

A qualificação, em qualquer caso, segue o sentido da norma interpretada. Se o intérprete conclui que o sentido da lei exige a verificação de um conceito de direito privado, é à luz deste conceito de direito privado que os fatos jurídico-tributários devem ser qualificados. De outro lado, se a norma apresenta um sentido jurídico-tributário próprio, é à luz desse sentido que devem os fatos ser qualificados. Não há, em qualquer caso, a possibilidade de se concluir que a hipótese tributária contém um conceito de direito privado, mas a qualificação deva ser orientada por algum sentido jurídico-tributário. Isso é um contrassenso metodológico, que não se encontra em qualquer das teorias.

5. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTEGRAÇÃO

O potencial da consideração econômica para evitar que condutas consideradas abusivas sejam implementadas é tratado, por vezes, como reduzido pela doutrina. Respeitado o limite do sentido possível das palavras, existiria apenas um número pequeno de estruturas que a consideração econômica coibiria⁸⁴⁰. Nesse sentido é que se percebe a importância da fraude à lei tributária, a qual, segundo parte da doutrina, permitiria o recurso à consideração econômica mesmo nos casos em que o sentido possível das palavras não a comportasse⁸⁴¹. Nesse sentido, Hey afirma que a cláusula geral do § 42 AO – inserido no ordenamento em 1977 e reformado em 2001 e 2008 - constituiria expressão da consideração econômica⁸⁴². A diferença entre a interpretação e a fraude à lei tributária descrita no § 42 AO, contudo, seria clara. Enquanto a interpretação a partir da consideração econômica encontraria seu limite na descrição da hipótese tributária, sendo orientada pela legalidade, o § 42 AO permitiria que se fosse além do sentido literal possível⁸⁴³.

Conforme afirma Vogel, se o juiz pudesse, sem qualquer limitação, interpretar (em sentido amplo) a lei tributária, o problema da fraude à lei tributária simplesmente não existiria. No entanto, se o juiz estivesse limitado à interpretação da lei tributária em sentido estrito (ou seja, no âmbito do sentido possível das palavras), então existiriam casos em que o exercício da

⁸⁴⁰ Cf. SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*, 4ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2017, Rn. 13.28; LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018, pp. 193.

⁸⁴¹ Cf. LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018, pp. 191-194.

⁸⁴² Cf. HEY, Johanna. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2/2008, p. 171; ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 5, Rn. 95.

⁸⁴³ Cf. LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018, p. 193.

autonomia privada dos contribuintes levaria a resultados que não seriam “justos”⁸⁴⁴ do ponto de vista tributário. Com efeito, o que se designa como fraude à lei tributária não seria mais que uma tentativa de se circunscreverem as condições mediante as quais se permite ao Juiz abandonar os métodos interpretativos e utilizar-se de métodos integrativos⁸⁴⁵. A partir de uma perspectiva comparada, Vogel afirma que o mesmo se poderia dizer em relação às teorias do abuso conhecidas do direito continental europeu e formulações como o “*substance over form*” do *common law*: todas elas cuidariam justamente da fronteira entre a interpretação e a integração.

As distintas abordagens dogmáticas entre os países corresponderiam a diferenças de estrutura entre os sistemas jurídicos. Argumentos como “*lack of business purpose*” ou “*sham*”, comuns aos países do *common law*, teriam surgido no contexto da solução de determinados casos concretos, e posteriormente sido desenvolvidos como doutrinas aplicáveis a casos semelhantes. Esta abordagem seria distinta daquela dos países de tradição continental europeia, em que se pretenderam concretizar gradualmente princípios jurídicos e torná-los aplicáveis a casos concretos, orientando-se não apenas a interpretação, como também a integração de normas jurídicas⁸⁴⁶.

Se estas linhas introdutórias justificam o estudo do § 42 AO no presente trabalho, elas também omitem o profundo dissenso teórico que existe a respeito da interpretação do dispositivo na doutrina. Seguindo-se a metodologia proposta à presente monografia, tais embates não podem ser ignorados.

Em primeiro lugar, deve-se ver que, na jurisprudência alemã, não se tem a analogia gravosa somente nos casos de aplicação do § 42 AO, tendo-se abertamente recorrido à analogia gravosa também em casos em que não se cogitava qualquer conduta abusiva do contribuinte. Apesar disso, o § 42 AO não foi extirpado do ordenamento, tampouco se tornou menos controverso, tendo sido objeto de reformas e intensos debates doutrinários a respeito de sua relevância. Em segundo lugar, deve-se evidenciar que a leitura do § 42 AO como expressão da consideração econômica é controversa na doutrina: há autores que justificam o § 42 AO sem qualquer referência à consideração econômica⁸⁴⁷. Finalmente, cumpre esclarecer que a

⁸⁴⁴ No sentido da justiça distributiva exposta no item 4.5, *supra*.

⁸⁴⁵ Cf. VOGEL, Klaus. Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht, *StuW*, Nr. 62, 1985, p. 372.

⁸⁴⁶ Cf. VOGEL, Klaus. Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht, *StuW*, Nr. 62, 1985, p. 372.

⁸⁴⁷ Cf. item 5.3.1.1, *infra*.

dogmática do § 42 AO é afetada por teorias mais amplas a respeito do ordenamento jurídico-tributário alemão.

Nesse sentido, sob o intento de expor tais controvérsias, o presente item encontra-se estruturado da seguinte forma. Preliminarmente, são feitas algumas breves considerações sobre a admissibilidade da analogia gravosa no direito alemão (item 5.1). Em seguida, no item 5.2, expõe-se a controvérsia existente entre os adeptos da teoria interna e da teoria externa a respeito da relevância e da necessidade do § 42 AO. Finalmente, no item 5.3, procede-se ao estudo dogmático do § 42 AO, contrastando-se, na análise de cada um dos seus elementos, as consequências de se enfatizar a fraude à lei tributária ou o abuso de formas jurídicas na hermenêutica do dispositivo. No item 5.4, contrastam-se as principais conclusões do presente item com o referencial teórico apresentado no primeiro capítulo.

5.1. Preliminarmente: a vedação à analogia gravosa

Conforme já se evidenciou, segundo alguns autores a analogia não seria sequer possível no direito tributário⁸⁴⁸, dada a inexistência de uma finalidade fiscal hermeneuticamente relevante. Tais autores entendem que a analogia seria uma impossibilidade metodológica. A lei tributária conteria inexoravelmente um momento de arbítrio do Legislador e este momento de arbítrio não possibilitaria qualquer forma de raciocínio analógico.

Outros autores, em que pese não sustentem a impossibilidade da analogia, entendem que a analogia gravosa seria proibida no direito tributário⁸⁴⁹, mormente em função do princípio do Estado de Direito. Schön entende que a analogia em direito tributário seria naturalmente cogitável em termos metodológicos, mas a rechaça com fundamento no princípio do Estado de Direito⁸⁵⁰.

Finalmente – e aqui surge uma constatação que não foi feita no item referente à interpretação – outros autores entendem que a analogia gravosa (no âmbito da interpretação

⁸⁴⁸ Cf. FLUME, Werner. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenzstatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969, p. 65; KRUSE, Heinrich Wilhelm. “§ 42”, In: Tipke/ Kruse. *AO FGO Kommentar*, 14^a ed. Köln: Otto Schmidt, Rn 8.

⁸⁴⁹ Cf. CREZELIUS, Georg. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*, Herne: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1983, p. 155.

⁸⁵⁰ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 55.

praeter legem) seria permitida no direito tributário⁸⁵¹ - remanescendo contudo, proibida a interpretação *extra legem*. Desde a década de 1980, alguns autores têm sustentado que proibição à analogia gravosa não mais se sustentaria⁸⁵². Entre estes autores, existem propostas distintas, com vistas a lidar com a surpresa causada pelo recurso à analogia⁸⁵³. Hey, por exemplo, sustenta que a analogia em matéria tributária somente poderia produzir efeitos prospectivamente⁸⁵⁴.

Para o presente trabalho, o relato acerca da admissibilidade da analogia gravosa no direito alemão é relevante apenas para que se contextualizem as considerações doutrinárias a respeito do § 42. Importa ver que a jurisprudência do BFH e do BVerfG apresenta alguns exemplos de aplicação da analogia que prescindem do § 42, de modo que não seria verdadeiro conceber-se que somente no caso do § 42 a analogia gravosa encontra aplicação no direito tributário alemão.

Em verdade, já na década de 1970, a jurisprudência alemã apresentava alguns casos de supostas interpretações – em que se desenvolveram verdadeiros institutos jurídicos -, as quais a doutrina demonstra alguma dificuldade em não tratar como integração⁸⁵⁵. No entanto, a partir da década de 1980, passou a jurisprudência a expressamente afirmar que não estaria o intérprete limitado ao sentido possível das palavras nos casos em que o “comando” (“*Befehl*”) do Legislador fosse claramente desconsiderado. Até 1983, a BFH sustentava que, à luz do princípio da segurança jurídica e do princípio da legalidade, não se poderia admitir a interpretação *praeter legem* em prejuízo do contribuinte⁸⁵⁶. Apesar de a vedação à analogia gravosa não constar expressamente de dispositivos legais ou constitucionais, esta era, portanto, tratada como decorrência de princípios constitucionais⁸⁵⁷.

Em julgado de 20 de outubro de 1983, admitiu o BFH, pela primeira vez, a aplicação de analogia gravosa, sustentando-se que esta não seria vedada no direito tributário, assim como

⁸⁵¹ TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Köln: Otto Schmidt, 1981, p. 122; VOGEL, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990, § 87 Rn 73; WEBER-GRELLET, Heinrich. Auf den Schultern von Larenz - Demokratisch-rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, *DSiR* 1991, p. 438.

⁸⁵² Cf. ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1999, p. 317; BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996, p. 137.

⁸⁵³ Cf., para uma síntese, SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007, p. 423 e ss.

⁸⁵⁴ HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln: Otto Schmidt, 2002, pp. 567 e ss.

⁸⁵⁵ Cf., e.g., DRÜEN, Klaus-Dieter, Über konsistente Rechtsfortbildung - Rechtsmethodische und verfassungsrechtliche Vorgaben am Beispiel des richterrechtlichen Instituts der Betriebsaufspaltung, *GmbHR*, 2005, pp. 69-81.

⁸⁵⁶ Cf., para uma lista dos principais julgados da BFH sobre o tema, BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996, p. 21, nota 3.

⁸⁵⁷ Cf. BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996, pp. 21-22.

não o era no direito administrativo⁸⁵⁸. Rechaçou-se, expressamente, que a segurança jurídica ou a legalidade fossem fundamentos para que se vedasse a analogia gravosa, sendo tal entendimento também endossado pelo BVerfG. Conforme afirma Englisch⁸⁵⁹, a tendência da jurisprudência contemporânea é permitir a analogia gravosa nos casos em que se tem clareza a respeito dos elementos teleológico-subjetivo e teleológico-objetivo, e desde que se trate de interpretação *praeter legem*, não se tolerando a chamada interpretação *extra legem*, em que o princípio da legalidade restaria violado⁸⁶⁰.

Encontra-se fora do escopo do presente trabalho um estudo mais amplo a respeito da integração da norma tributária no direito alemão⁸⁶¹. Importa, aqui, apenas noticiar a admissão da analogia gravosa naquele sistema, sob o intento de se investigar devidamente o conteúdo do § 42 e os debates doutrinários existentes a seu respeito.

5.2. A (im)prescindibilidade do § 42 AO

A referência à analogia gravosa é importante para que se compreenda devidamente a controvérsia a respeito da relevância do § 42 AO. Há, na doutrina alemã, duas teorias contrapostas a respeito da necessidade do § 42 AO no ordenamento jurídico-tributário. Segundo a teoria interna, o § 42 AO seria desnecessário e os problemas que dele são objeto poderiam ser solucionados mediante a interpretação (em sentido amplo) da norma tributária. Segundo a teoria externa, o § 42 AO seria imprescindível para que se pudesse recorrer à analogia nos casos por ela descritos. A distinção entre as teorias foi inicialmente formulada no direito austríaco⁸⁶², mas a terminologia também é empregada entre os autores alemães. Na doutrina alemã contemporânea, tem-se grande controvérsia a respeito da importância do § 42 AO⁸⁶³, a ponto

⁸⁵⁸ BFH, 20.10.1983 - IV R 175/79, BStBl. 1984 II, p. 221 (224). Lê-se, no julgado: „Lücken in den Steuergesetzen können unter gewissen Voraussetzungen auch durch Analogieschluß mit steuerverschärfender Wirkung gefüllt werden. Das Gebot der Rechtssicherheit wird hierdurch nicht verletzt“.

⁸⁵⁹ Cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, pp. 228-229. Cf., também, HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, pp. 130-131.

⁸⁶⁰ Sobre a distinção, cf. Cap. I, item 6, *supra*.

⁸⁶¹ Cf., sobre a jurisprudência mais recente: ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, pp. 228-229.

⁸⁶² A distinção entre as teorias interna e externa foi pioneiramente formulada por Gassner. Cf. GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Wien: Anton Orac, 1972, p. 73; SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016, p. 3.

⁸⁶³ DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 42”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 161. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1326; SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007, p. 235.

de debates⁸⁶⁴ a respeito do entendimento “correto” terem sido qualificados como “emocionais”⁸⁶⁵.

A dimensão adquirida pelo debate é por vezes criticada. Para Hüttemann, o debate entre a teoria interna e a teoria externa remontaria à contraposição entre as teses antagônicas sustentadas por Enno Becker e Albert Hensel e permaneceria, essencialmente, o mesmo⁸⁶⁶. Heuermann, por sua vez, de maneira mais enfática, sustentou que o debate deveria ser esquecido, porquanto ambas as posições, na maioria dos casos, levariam a uma mesma conclusão⁸⁶⁷. A afirmação da similitude entre os resultados obtidos por uma e outra corrente é, de fato, lugar comum na doutrina⁸⁶⁸.

Importa ver que tanto a teoria interna quanto a teoria externa tomam a analogia gravosa como possível, admitindo-se a existência de interpretação para além do sentido possível do texto⁸⁶⁹. Divergem, contudo, a respeito das condições necessárias para que se possa proceder à integração da norma tributária.

5.2.1. A teoria interna

Para os autores que se filiam à teoria interna, o § 42 AO possuiria natureza meramente declaratória. Conforme a teoria interna, o § 42 AO seria redundante e supérfluo, porquanto a finalidade da lei poderia sempre ser privilegiada, não havendo qualquer limitação de caráter hermenêutico a tal persecução. Os casos de fraude à lei tributária poderiam ser solucionados “por dentro”, isto é, mediante estrita referência à norma que se pretende violada. A interpretação seria suficiente para que se impedissem tentativas de fraudar a lei tributária, as quais nada mais seriam que tentativas de explorar o sentido possível das palavras em prejuízo da finalidade da lei. Conforme afirma Kirchhof, admitindo-se a legitimidade da integração no direito tributário, o conceito de fraude à lei tributária teria se tornado “supérfluo”, tendo função meramente

⁸⁶⁴ Cf. FISCHER, Peter. “§ 42”, , In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO FGO Kommentar, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 73.

⁸⁶⁵ DRÜEN, Klaus-Dieter, § 42, In: Tipke/Kruse, AO/FGO Kommentar, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 161.

⁸⁶⁶ HÜTTEMANN, Rainer. *Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung*, DStR 2015, p. 1147.

⁸⁶⁷ HEUERMAN, Bernd. Vermieten als unangemessenes Gestalten durch gegenläufige Rechtsgeschäfte auf der Nutzungsebene, *StuW*, 2004, p. 126. No original: „Wir sollten die Unterscheidung deshalb getrost vergessen(...)“.

⁸⁶⁸ Cf., sobre a similitude de resultados observada entre a teoria interna e a teoria externa, HÜTTEMANN, Rainer. *Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung*, DStR, 2015, p. 1147; DRÜEN, Klaus-Dieter. “§ 42”, In: Tipke/Kruse, AO/FGO Kommentar, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 163; FISCHER, Peter. “§ 42”, , In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO FGO Kommentar, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 73.

⁸⁶⁹ Cf. HÜTTEMANN, Rainer. *Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung*, DStR 2015, p. 1147.

auxiliar na interpretação (em sentido lato) da lei tributária⁸⁷⁰. Seiler argumenta que o § 42 AO teria perdido sua razão de ser desde a década de 1980, quando o BFH admitiu pela primeira vez a possibilidade de analogia gravosa no direito tributário alemão⁸⁷¹.

Nesse sentido, todos os problemas de aplicação da norma tributária seriam solucionados meramente mediante a interpretação e integração da norma, não sendo necessária uma outra norma para resolver o problema da fraude à lei tributária⁸⁷². A partir da teoria interna, concebe-se, portanto, a possibilidade de interpretação para além do sentido possível do texto⁸⁷³. Afirma-se que a teoria interna se utiliza, na interpretação (em sentido amplo), de elementos idênticos àqueles contidos no antecedente do § 42 AO⁸⁷⁴.

Esta posição, ainda que sustentada por autorizadas vozes⁸⁷⁵, é minoritária na doutrina⁸⁷⁶. Comum entre os autores filiados à teoria interna é a crítica à própria possibilidade de se definir o que seja a fraude à lei tributária ou o abuso de formas. Conforme Kirchhof, se fosse possível diferenciar, a partir de uma hipótese normativa, o uso do abuso, o razoável do irrazoável, quase todos os problemas interpretativos existentes estariam resolvidos⁸⁷⁷. Em seu entendimento, a fórmula do § 42 apenas traz indeterminação, enfraquece a vinculação à lei e torna as consequências jurídicas imprevisíveis. Poucas hipóteses normativas seriam tão passíveis de abuso quanto aquela do próprio abuso⁸⁷⁸. No final do dia, o abuso não seria mais do que uma tentativa fracassada de subsunção, em que o contribuinte apresenta os fatos jurídico-tributários de maneira distinta daquela que seria correta à luz do ordenamento.

⁸⁷⁰ KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 21.

⁸⁷¹ SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016, p. 37.

⁸⁷² Cf. HÜTTEMANN, Rainer. *Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung*, DStR 2015, p. 1147.

⁸⁷³ Cf. HEY, Johanna. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2/2008, p. 177.

⁸⁷⁴ Cf. LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018, pp. 198.

⁸⁷⁵ FISCHER, Peter. “§ 42”, , In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 72; DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981, p. 83.

⁸⁷⁶ Apesar disso, Seiler afirma que o número de casos solucionados à luz da teoria interna seria significativamente superior ao número de casos solucionados mediante referência à teoria externa. SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016, p. 28.

⁸⁷⁷ KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 22.

⁸⁷⁸ KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 22.

5.2.2. A teoria externa

Segundo a teoria externa, majoritária na doutrina alemã⁸⁷⁹, o § 42 AO conteria uma hipótese de incidência independente, a qual, preenchida, permitiria a ampliação da hipótese tributária⁸⁸⁰. O § 42 AO possuiria natureza constitutiva e não meramente declaratória. Nesse sentido, o enfrentamento da fraude à lei tributária somente se poderia realizar “por fora”, isto é, mediante referência a uma norma externa à norma que se pretende violada. O combate ao abuso exclusivamente mediante a interpretação a partir da consideração econômica esbarraria, tal qual a interpretação de maneira geral⁸⁸¹, nos limites do sentido possível das palavras⁸⁸², sendo o § 42 AO necessário para que se pudesse recorrer à integração da norma nos casos de fraude à lei tributária.

De outro lado, o argumento de que o § 42 AO não teria mais razão de ser após o reconhecimento da possibilidade de analogia gravosa pelo BFH falharia em explicar a razão da preocupação do Legislador em reformar o § 42 AO em 2001 e em 2008. Em suma, argumenta-se que, fosse o dispositivo despiciendo, não precisaria ele ser reformado, tampouco geraria sua reforma as controvérsias que gerou. A “tentativa de definição”⁸⁸³ levada a cabo pela reforma de 2008 manteve várias questões em aberto, operou com conceitos jurídicos indeterminados e trouxe conceituações que fugiam àquelas aplicadas pela jurisprudência até então dominante. Conforme afirma Drüen, na tentativa de definir o que seria o abuso, a reforma meramente substituiu um termo cujo conteúdo era desconhecido por outros termos de conteúdo igualmente desconhecidos⁸⁸⁴. Hey, por sua vez, parece perceber o Legislativo alemão em constante tensão com o Judiciário, exercendo este papel importante na contenção do poder de tributar. A nova redação do § 42 AO é considerada, tal qual a ampliação do número de regras específicas antiabuso, uma reação à interpretação alegadamente restritiva do § 42 AO levada a cabo pela BFH⁸⁸⁵.

⁸⁷⁹ Cf., dentre os autores que se filiam a esta corrente, HEY, Johanna. *Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht*, *StuW* 2/2008, p. 170; ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, § 5 Rz. 57-74; LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018, p. 197; DRÜEN, Klaus-Dieter. *Untemehmerfreiheit und Steuerumgehung*, *StuW*, 2008, p. 162.

⁸⁸⁰ Cf. HÜTTEMANN, Rainer. *Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung*, *DStR* 2015, p. 1147.

⁸⁸¹ Cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, § 5, Rz. 57-74.

⁸⁸² DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 334.

⁸⁸³ HEY, Johanna. *Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht*, *StuW* 2/2008, p. 170.

⁸⁸⁴ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter. *Untemehmerfreiheit und Steuerumgehung*, *StuW*, 2008, p. 162.

⁸⁸⁵ HEY, Johanna. *Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht*, *StuW* 2/2008, p. 170.

Os críticos da teoria externa afirmam que esta apresentaria o perigo de permitir que a cláusula geral adquira “vida própria”⁸⁸⁶, ignorando-se que esta se prestaria, em verdade, a garantir a consistência material do ordenamento. Com efeito, em vez de trazer segurança e previsibilidade ao contribuinte a cláusula geral acabaria por permitir que se desconsiderassem transações que, em verdade, não se encontrariam em violação à finalidade da norma tributária relevante. Nesse sentido, Seiler sustenta a superioridade da teoria interna, argumentando que esta seria, sempre e necessariamente, orientada pela interpretação da lei tributária relevante e não levaria à produção arbitrária do direito por juízes⁸⁸⁷.

De fato, a aplicação da cláusula geral, de maneira isolada, sem consideração às finalidades da lei relevante, corre o risco de converter-se em vedação irrestrita ao reconhecimento de transações mais complexas ou inusuais para fins tributários. Esse risco, contudo, é um problema de aplicação do § 42 AO. Nesse sentido, cumpre investigar os elementos do dispositivo e as principais teorias a respeito de sua interpretação.

5.3. A dogmática do § 42 AO

O § 42 AO foi inserido no ordenamento alemão quando do advento do AO 1977, tendo sido objeto de duas reformas subsequentes, em 2001 e em 2008. Em sua redação atual, o parágrafo dispõe que:

§ 42 Abuso de formas jurídicas

1. A lei tributária não pode ser fraudada mediante o abuso de formas jurídicas. Preenchida a hipótese de incidência de uma norma específica, que se presta ao combate à fraude à lei tributária, devem as consequências jurídicas ser determinadas a partir daquele dispositivo. Caso contrário, a pretensão tributária surge no caso de existência de um abuso, no sentido da subsecção 2, da forma como surgiria caso se tivesse adotado uma forma jurídica adequada aos fatos econômicos.

2. Deve-se considerar que há abuso nos casos em que for escolhida uma forma jurídica inadequada, a qual, em comparação com uma forma adequada, leve a uma vantagem tributária não pretendida pela lei para o contribuinte ou um terceiro. O dispositivo não se aplica quando o contribuinte apresente evidências de razões não-tributárias para a escolha, as quais devem ser relevantes quando consideradas sob a perspectiva do quadro geral das circunstâncias.

O § 42 Abs. 1 AO dispõe sobre a subsidiariedade do § 42 AO em relação a normas mais específicas. Somente se aplica o § 42 AO caso não exista uma norma mais específica lidando com a fraude à lei tributária em questão. Um exemplo esclarece a questão da subsidiariedade.

Em julgado de 2013, o BFH decidiu a respeito da possibilidade de aproveitamento de prejuízos fiscais em caso envolvendo uma fusão entre uma sociedade superavitária e outra

⁸⁸⁶ SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016, p. 37.

⁸⁸⁷ Cf. SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016, p. 39.

deficitária, ambas pertencentes a um mesmo grupo econômico⁸⁸⁸. Argumentava-se que a sociedade deficitária, que já havia cessado suas operações havia um ano, não poderia compensar suas perdas com os lucros de outra sociedade do mesmo grupo, no caso em que a reorganização societária fora implementada tão somente para possibilitar a vantagem fiscal, e não para unificar as atividades por motivos econômicos. Ocorre, contudo, que as regras a respeito do aproveitamento de prejuízos fiscais em reorganizações societárias contêm duas normas antiabuso específicas, em que o aproveitamento fiscal é vedado. A hipótese tratada não podia ser subsumida a qualquer das hipóteses previstas na lei. No caso em questão, entendeu o BFH que não se poderia alegar a existência de abuso, nos termos do § 42 AO, justamente em virtude das regras antiabuso específicas. Entendeu o BFH que o Legislador estaria perfeitamente ciente das possibilidades existentes para que os contribuintes pretendessem se aproveitar de eventuais prejuízos e teria, deliberadamente, optado por excluir tão somente as duas hipóteses previstas na lei⁸⁸⁹. Em suma, não haveria, no caso em questão, uma lacuna não intencional, apta a ser colmatada mediante a aplicação do § 42 AO.

Superada a questão da subsidiariedade, é necessário que se preencham uma condição objetiva (item 5.3.2.1, *infra*) e outra subjetiva (item 5.3.2.2, *infra*), descritas no § 42 Abs. 2 AO, para a aplicação do dispositivo. O conseqüente da norma encontra-se no § 42 Abs. 1 AO: a pretensão tributária da forma como surgiria caso se tivesse adotado uma forma jurídica adequada aos fatos econômicos (item 5.3.3, *infra*).

Antes que se proceda à análise dogmática do dispositivo, cabem algumas afirmações preliminares. A fraude à lei tributária é um problema de materialização do fato gerador (“*Tatbestandsverwirklichung*”)⁸⁹⁰. O § 42 AO é uma norma que dispõe sobre a própria obrigação tributária e, enquanto tal, não contém elementos procedimentais⁸⁹¹. Trata-se de norma de direito material, e não meramente de norma procedimental. Sua aplicação, por si só, já é apta a produzir efeitos jurídicos⁸⁹².

A pretensão da administração tributária ao cumprimento da obrigação somente surge quando da ocorrência do fato jurídico-tributário (§ 38 AO), de modo que, não tendo o contribuinte incorrido na hipótese tributária, não há que se falar em tributação. Disso decorre

⁸⁸⁸ BFH, 18.12.2013, I R 25/12, § 3.

⁸⁸⁹ BFH, 18.12.2013, I R 25/12, §§ 18 e 19.

⁸⁹⁰ DRÜEN, Klaus-Dieter, § 42, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 161; FISCHER, Peter. “§ 42”, In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 19.

⁸⁹¹ A exceção a essa afirmação é o § 42 Abs. 2 S. 2 AO, inserido pela reforma de 2008. Sobre o tema, cf. item 5.3.2.2, *infra*.

⁸⁹² DRÜEN, Klaus-Dieter, § 42, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 161.

que a fraude à lei tributária não é punível⁸⁹³. Não se aplica qualquer tipo de multa no caso de fraude à lei tributária. Só há punição nos casos de evasão fiscal (“*Steuerhinterziehung*”), a qual só estará presente no caso de a fraude à lei tributária ter sido implementada mediante prestação de informações incorretas ou incompletas, preenchendo-se os elementos do tipo penal. A referência a tais elementos do tipo penal no próprio § 42 AO é tida por desnecessária, já que eles se encontram descritos no próprio tipo penal (§ 370 AO). A consequência jurídica de se verificar a fraude à lei tributária é que se rejeita a proposta de subsunção (“*Subsumptionsvorschlag*”) submetida pelo contribuinte, não incidindo qualquer multa⁸⁹⁴.

5.3.1. Ênfases e implicações teóricas

O § 42 Abs. 1 AO dispõe que não se pode fraudar a lei tributária mediante o abuso de formas jurídicas. O dispositivo contém em sua redação, portanto, dois conceitos centrais a sua interpretação: a fraude à lei tributária e o abuso de formas jurídicas. A interpretação do dispositivo pela doutrina varia conforme se enfatiza uma ou outra categoria jurídica.

5.3.1.1. A ênfase no abuso de formas

Os autores que negam uma finalidade hermeneuticamente relevante à norma tributária – ou restringem a possibilidade de seu emprego para fins hermenêuticos – procuram justificar o § 42 sem referência à finalidade da lei tributária. A fraude à lei tributária, nessa corrente, é deixada de lado na interpretação do dispositivo, enfatizando-se o conceito de abuso de formas jurídicas. No caso de abuso de formas jurídicas, os efeitos tributários da forma jurídica escolhida são negados, sem qualquer referência a finalidade da lei em questão. Em tal caso, não se teria mera economia tributária, mas sim economia tributária qualificada pelo abuso de formas jurídicas.

Conforme sustenta Schön, a igualdade seria um comando dirigido tão somente ao Legislador e o § 42 AO não modificaria este cenário, de modo que ela tampouco seria apta a justificar a existência da cláusula geral do § 42 AO. Se o Legislador tivesse pretendido abrir espaço para a integração da norma tributária a partir de um sentido teleológico fundado em uma

⁸⁹³ DRÜEN, Klaus-Dieter, § 42, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 162. FISCHER, Peter. “§ 42”, , In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 56.

⁸⁹⁴ DRÜEN, Klaus-Dieter, § 42, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 161.

hermenêutica incompatível com o sentido do texto, ele teria centrado o dispositivo na comparabilidade e na finalidade da lei supostamente elidida e não na definição de abuso de formas jurídicas ⁸⁹⁵.

Nesse sentido, o autor procura a justificação do dispositivo a partir de termos que não importem mitigação ao princípio da legalidade. Assim, permaneceria válido o entendimento de que o contribuinte não poderia ser tributado se ele não preenchesse os elementos descritos na hipótese tributária e sempre faria jus a um benefício, nos casos em que preenchesse o quanto previsto na hipótese de incidência da norma. O § 42 AO em nada mudaria este entendimento⁸⁹⁶. O autor propõe que o dispositivo coibiria negócios dotados de “contradição interna”⁸⁹⁷, celebrados sob o intento de economizar tributos. O que importa compreender da teoria de Schön é que esta é estritamente inspirada em conceitos de direito civil (abuso de direito e *frau legis*), que corresponderiam ao cerne do dispositivo em questão⁸⁹⁸.

A formulação de Schön contrapõe-se a um grupo bem delimitado de teorias. Em específico, o autor pretende se opor a teorias “perigosas” que enxergam no dispositivo uma promoção da analogia nos casos em que a finalidade da lei tributária relevante é violada⁸⁹⁹.

5.3.1.2. A ênfase na fraude à lei tributária

Tal é justamente a perspectiva dos autores que enfatizam o conceito de fraude à lei tributária na interpretação do dispositivo, compreendendo-se como a finalidade do dispositivo a garantia da igualdade da tributação⁹⁰⁰. Nesse sentido, afirma-se que normas (gerais e específicas) de combate à fraude à lei tributária não tomariam novas decisões sobre a oneração

⁸⁹⁵ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 59.

⁸⁹⁶ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 60.

⁸⁹⁷ Cf. item 5.3.2.1, *infra*.

⁸⁹⁸ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 60.

⁸⁹⁹ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 61.

⁹⁰⁰ DRÜEN, Klaus-Dieter. Untemehmerfreiheit und Steuerumgehung, *StuW*, 2008, p. 157; DRÜEN, Klaus-Dieter, § 42, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rz. 15; Cf. HEY, Johanna. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2/2008, pp. 170 e 174; KIRCHHOF, Paul. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 22.

de fatos ou sujeitos, mas sim garantiriam a implementação da decisão da norma fraudada⁹⁰¹. Tal abordagem demanda que se examine primariamente a lei tributária potencialmente fraudada, questionando-se, se, a partir da forma jurídica eleita, houve violação à finalidade da lei em questão. Nessa perspectiva, o recurso a determinada forma jurídica somente é tratado como abusivo porque ele é o meio pelo qual se concretiza a fraude à lei tributária. Acentua-se, nesse caso, a finalidade da lei e sua valoração⁹⁰².

Consoante este entendimento, o abuso de formas jurídicas necessitaria, portanto, de referência à própria lei tributária, no contexto do sistema material que lhe é subjacente. O abuso de formas jurídicas não poderia ser interpretado isoladamente, porque ele sozinho nada diria. A referência à lei tributária fraudada, ou, mais especificamente, a sua finalidade, seria essencial à hermenêutica do § 42 AO.

Na terminologia do presente trabalho, pode-se dizer que o § 42 AO se prestaria à colmatação de lacunas não-intencionais⁹⁰³ - o que fica claro quando se leva em consideração a subsidiariedade da norma e a jurisprudência do BFH a esse respeito⁹⁰⁴. Conforme afirma Drüen, o § 42 AO somente faria sentido ao se ter em mente que a forma jurídica adotada deveria levar, necessariamente, a uma vantagem fiscal não intencionada pela lei para que se pudesse cogitar sua incidência⁹⁰⁵. Tal vantagem poderia consistir tanto na aplicação de uma lei mais benéfica (caso em que se terá integração por redução teleológica, negando-se a aplicação da norma benéfica, ainda que em prejuízo de seu conteúdo semântico) quanto na não aplicação de uma lei mais gravosa (caso em que se terá integração por analogia, estendendo-se a aplicação da norma a um caso não comportado pelo sentido possível das palavras)⁹⁰⁶.

O que importa é que os termos “abuso de formas jurídicas”, “vantagem fiscal”, “adequada” ou “inadequada” demandariam, necessariamente, referência às finalidades da lei tributária para que possuíssem qualquer significação. Não se poderia examinar, exclusivamente a partir de critérios do direito civil, se a forma jurídica é abusiva, conforme pretendido pelos autores que sustentam a ênfase no conceito de abuso de formas.

⁹⁰¹ Nas palavras de Hey: „*Verwirklichung der in der umgangenen Grundnorm getroffenen Belastungsentscheidung*“ Cf. HEY, Johanna. *Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht*, *StuW* 2/2008, p. 175. Cf., também, FISCHER, Peter. “§ 42”, , *In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 301-317; LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018, p. 195.

⁹⁰² Cf. PASCHEN, Uwe. *Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wiesbaden: Springer, 2001, pp. 21-22.

⁹⁰³ Cf. Cap. I, item 6, *supra*.

⁹⁰⁴ Cf. item 5.3, *supra*.

⁹⁰⁵ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter. *Untemehmerfreiheit und Steuerumgehung*, *StuW*, 2008, p. 162.

⁹⁰⁶ Cf. FISCHER, Peter. “§ 42”, , *In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 62.

5.3.1.3. Síntese e crítica

A interpretação do dispositivo a partir de categorias de direito civil é problemática, porque não explica, em primeiro lugar, a própria razão de ser do dispositivo. Se o negócio jurídico apresenta algum vício ou irregularidade, sancionável pelo próprio direito civil, não é clara a razão pela qual o dispositivo seria necessário. Mais que isso, o § 42 AO mantém intocados os efeitos civis produzidos pela forma jurídica considerada abusiva⁹⁰⁷, o que deixa claro que o dispositivo nada diz a respeito da validade e da eficácia do negócio para fins do direito civil.

Ela não explica, tampouco, a própria redação do dispositivo. A redução do ônus tributário mediante a escolha da forma jurídica é tratada como suficiente para fins de aplicação do § 42 AO. Em tal leitura, o conceito de fraude à lei tributária não possui qualquer significado, de modo que a referência ao abuso de formas jurídicas exaure a questão. A teoria apresenta, ainda, outras falhas, que podem ser mais claramente evidenciadas mediante o estudo do antecedente e do conseqüente da norma⁹⁰⁸. Do ponto de vista semântico, portanto, esta interpretação falha em atribuir sentido a partes importantes do dispositivo.

Do ponto de vista genético, a posição é também insustentável. Não há dúvidas de que o § 42 AO encontra suas raízes no § 5 RAO⁹⁰⁹. Da mesma forma que este foi editado como expressão da consideração econômica, prestando-se a garantir a igualdade da tributação em casos que a hipótese tributária encontrava-se descrita a partir de conceitos de direito privado, também aquele deveria assim ser entendido. A ênfase no abuso de formas jurídicas não encontra qualquer fundamento no histórico do dispositivo – ao contrário, é por ele infirmada.

Finalmente, a interpretação não encontra acolhida na jurisprudência. Ainda assim, a exposição do dissenso é importante, para que se evidencie o tipo de controvérsia existente na doutrina alemã a respeito da interpretação do § 42 AO. Apesar de o debate ser estritamente teórico, ele é relevante para que se compreenda o tipo de raciocínio subjacente às distintas teorias interpretativas em matéria tributária.

⁹⁰⁷ Cf. TAPPE, Henning. *Die Begründung von Steuergesetzen*, Münster: Tese de livre-docência, 2012, p. 173.

⁹⁰⁸ Cf. itens 5.3.2 e 5.3.3, *infra*.

⁹⁰⁹ Cf. TAPPE, Henning. *Die Begründung von Steuergesetzen*, Münster: Tese de livre-docência, 2012, p. 171.

5.3.2. *O antecedente da norma*

Superada a análise preliminar a respeito da existência de norma mais específica, pode-se particionar o antecedente do dispositivo no preenchimento de um elemento objetivo e outro subjetivo. O elemento objetivo consiste na eleição de “uma forma jurídica inadequada, a qual, em comparação com uma forma adequada, leve a uma vantagem tributária não pretendida pela lei para o contribuinte ou um terceiro”. De outro lado, o dispositivo é lacônico a respeito do elemento subjetivo, dispondo meramente a respeito da sua não aplicação “quando o contribuinte apresente evidências de razões não-tributárias para a escolha, as quais devem ser relevantes quando consideradas sob a perspectiva do quadro geral das circunstâncias”.

5.3.2.1. *O elemento objetivo*

A inadequação (“*Unangemessenheit*”) da forma jurídica é conceito relacional⁹¹⁰. Determinar se uma forma jurídica é ou não apropriada demanda que se eleja uma referência, em relação à qual a forma jurídica utilizada será comparada⁹¹¹. Diz-se que uma forma jurídica é inadequada em comparação com uma outra, considerada, esta sim, “adequada”. A adequação da forma jurídica eleita também se submete aos dissensos teóricos oriundos da contraposição entre as ênfases no abuso de formas jurídicas ou na fraude à lei tributária.

De um lado, os autores que enfatizam o conceito de abuso de formas, procuram definir “inadequação” a partir de elementos de direito privado. Kruse⁹¹² sustenta, assim, uma modalidade de comparação “civilista” entre a forma adotada pelo contribuinte e a forma (usualmente) adotada por terceiros, que toma por medida a usualidade da forma adotada. O problema desta ênfase é que tratar como abusiva a opção por determinada forma jurídica meramente em decorrência de esta ser inusual ou pouco frequente não oferece parâmetros para seu controle. O tratamento de uma forma jurídica como abusiva meramente por ser inusual é absurdo do ponto de vista do direito civil, orientado pela autonomia privada. De outro lado, para fins do direito tributário, a usualidade da forma, isoladamente, nada diz⁹¹³. Perspectiva

⁹¹⁰ PASCHEN, Uwe. *Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wiesbaden: Springer, 2001, p. 14.

⁹¹¹ FISCHER, Peter. “§ 42”, , *In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 63.

⁹¹² KRUSE, Heinrich Wilhelm. “§ 42”, *In: Tipke/ Kruse. AO FGO Kommentar*, 14^a ed. Köln: Otto Schmidt, Rn 4.

⁹¹³ Cf. PASCHEN, Uwe. *Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wiesbaden: Springer, 2001, p. 21.

distinta encontra-se na obra de Schön, que expressamente afasta a equiparação da “inadequação” à “inusualidade” da forma, tal qual intentado por Kruse. Schön entende que a proteção do contribuinte decorrente da legalidade, como qualquer direito subjetivo, estaria condicionada à observância de determinados elementos inerentes à boa-fé, tal como a proibição do comportamento contraditório. Assim, não fariam jus à proteção pelos princípios do Estado de Direito: construções circulares, tais quais aquelas em que se pratica determinado ato, para em seguida se praticar outro ato que anula o anterior em seus efeitos; grupos de contratos, que produzem efeitos contraditórios entre si; ou então arranjos que carecem de qualquer substância. Propõe o autor que a “inadequação” a que se refere o § 42 AO poderia ser mais precisamente compreendida como “contradição interna”⁹¹⁴, em vez da inusualidade pretendida por Kruse. Com efeito, não poderia o contribuinte invocar a legalidade, quando ele próprio se utiliza de uma forma sem o seu conteúdo econômico correspondente, e tal escolha se presta, em última análise, a evitar determinado ônus tributário ou então a permitir o aproveitamento de um benefício tributário. O comportamento de má-fé do contribuinte justificaria que o fisco, em tais casos, tratasse a forma jurídica inadequada da forma como a “forma jurídica adequada” o seria⁹¹⁵.

De outro lado, os autores que enfatizam o conceito de fraude à lei tributária entendem que a forma jurídica eleita deve ser inadequada em relação à finalidade da lei tributária interpretada. Não se poderia desconectar a inadequação da forma à obtenção de uma vantagem não pretendida pela lei (tributária). Na fraude à lei tributária, o contribuinte explora a literalidade do dispositivo em prejuízo ao estado de coisas pretendido pela norma. Com efeito, a norma somente poderia ser corretamente compreendida ao se tomar por referência a própria lei tributária e se perguntar se a vantagem tributária supostamente auferida pelo contribuinte era, de fato, pretendida pela lei⁹¹⁶. A inadequação somente poderia ser aferida quando se levasse em consideração a lei tributária que se pretende explorar ou circumvir⁹¹⁷. A inadequação demandaria, portanto, um cotejo com a finalidade da lei tributária em questão e somente ao se

⁹¹⁴ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 60.

⁹¹⁵ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 60.

⁹¹⁶ FISCHER, Peter. “§ 42”, , In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 64; DRÜEN, Klaus-Dieter. *Untermehmerfreiheit und Steuerumgehung*, *StuW*, 2008, p. 162.

⁹¹⁷ FISCHER, Peter. “§ 42”, , In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 62.

ter em mente tal finalidade da lei é que se poderiam fazer afirmações sobre a adequação da forma jurídica eleita.

5.3.2.2. O elemento subjetivo

Em relação ao elemento subjetivo, também observam-se diferenças na interpretação do dispositivo, conforme as premissas adotadas. Paschen⁹¹⁸ faz uma correlação entre a ênfase no abuso de formas jurídicas ou na fraude à lei tributária *vis-à-vis* o elemento subjetivo. Afirma Paschen que os autores que acentuam o abuso de formas jurídicas na interpretação do § 42 procuram enfatizar, na hermenêutica do elemento subjetivo, as razões negociais que levaram à adoção de determinada forma jurídica. De outro lado, segundo a posição que enfatiza a fraude à lei tributária na hermenêutica do dispositivo, o exame se realiza independentemente das intenções negociais do contribuinte, concentrando-se, antes, na finalidade da lei.

Com efeito, Hey afirma que a reforma de 2008 trouxe um esclarecimento importante em relação à interpretação do § 42 AO. Antes da reforma, era controverso o papel desempenhado pelo elemento subjetivo na interpretação do § 42 AO. Enquanto duas câmaras do BFH⁹¹⁹ interpretavam o dispositivo no sentido de que seria necessária a intenção de fraudar a lei (“*Umgehungsabsicht*”), a qual seria livremente suposta mediante elementos indiciários nos casos em que se tem o abuso de formas, a necessidade de um elemento subjetivo era negada por outra câmara⁹²⁰. Conforme afirma Paschen, existia, contudo, uniformidade na jurisprudência, a respeito da insuficiência do elemento subjetivo para que se aplicasse o § 42 AO. Nesse sentido, afirmava-se que a motivação de economizar impostos não era suficiente para que se considerasse inadequada⁹²¹ determinada forma jurídica⁹²².

A partir da reforma, o § 42 Abs. 2 S. 2 AO passou a permitir, expressamente, que o contribuinte comprove razões não tributárias (“*außersteuerliche Gründe*”) para a escolha da forma jurídica, as quais sejam relevantes (“*beachtlich*”) à luz do quadro geral das circunstâncias (“*Gesamtbild der Verhältnisse*”). Assim, o elemento subjetivo não precisa ser comprovado para que a administração tributária aplique o § 42 AO, mas pode ser invocado pelo contribuinte em

⁹¹⁸ PASCHEN, Uwe. *Steuerungsumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wiesbaden: Springer, 2001, p. 23.

⁹¹⁹ Essa posição era dominante no 1. e no 3. *Senat*. Cf., e.g., BFH 5.2.1992 - I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 (536); BFH v. 24.11.2000- III R 25/02, BStBl. II 2004, 787 (792).

⁹²⁰ Essa era a posição do 5. *Senat*. Cf. e.g., BFH v.23.02.1989 - V B 60/88, BStBl. II 1989, 396 (399); BFH v. 10.09.1992 V R 104/91, BStBl. II 1993, 253(255).

⁹²¹ No sentido descrito no item 5.3.2.1, *supra*.

⁹²² PASCHEN, Uwe. *Steuerungsumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wiesbaden: Springer, 2001, p. 12.

sua defesa. É previsível, por outro lado, que o conceito de “relevância” (“*Beachtlichkeit*”) seja objeto de conflitos interpretativos.

Segundo Drüen, este acréscimo ao § 42 AO seria o único elemento da norma cujo caráter seria procedimental e não material⁹²³. Schön, por outro lado, entende que este seria o único caso de aplicação do dispositivo em que a interpretação teleológica da lei fiscal seria relevante. Nesse sentido, seria permitido ao contribuinte invocar a finalidade da lei tributária em seu favor, para demonstrar que determinado benefício encontra-se de acordo com a finalidade da lei em questão⁹²⁴.

5.3.3. *O conseqüente da norma*

A consequência jurídica de se concluir pela ocorrência de fraude à lei tributária é, nos termos do § 42 Abs. 1 AO, a tributação correspondente à forma jurídica adequada aos eventos econômicos⁹²⁵. Conforme esclarece Englisch, a dicção do dispositivo leva à conclusão de que não se trata propriamente de subsunção de um evento efetivamente ocorrido a uma hipótese tributária, mas sim de construção de um fato jurídico-tributário hipotético, que deverá, então, ser subsumido à hipótese tributária supostamente fraudada⁹²⁶.

A redação do dispositivo causa certo incomodo à doutrina. Veja-se que, considerando-se a literalidade do dispositivo, trata-se de técnica distinta da analogia. Enquanto na analogia se estende a aplicação da hipótese tributária a um fato jurídico-tributário não coberto pelo seu sentido, no caso do § 42, tem-se a construção de um fato jurídico-tributário hipotético, apto a ser subsumido a uma hipótese tributária existente. É notório que tal construção rememora o debate acerca da manipulação do fato jurídico-tributário⁹²⁷, o que a torna bastante criticável sob o ponto de vista da técnica legislativa.

Tipke denomina o conseqüente do § 42 de “técnica especial de preenchimento de lacuna”⁹²⁸. A “técnica especial”, nos dizeres do autor, nada mudaria no fato de que, no final das contas, produzir-se-ia um “efeito de analogia” (“*Analogieeffekt*”). Assim como a analogia,

⁹²³ DRÜEN, Klaus-Dieter, § 42, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 161.

⁹²⁴ Cf. SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 62.

⁹²⁵ Na dicção do dispositivo: „*wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht*“.

⁹²⁶ Cf. ENGLISCH, Joachim. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2015, § 5 Rz. 120. No mesmo sentido, cf. TAPPE, Henning. *Die Begründung von Steuergesetzen*, Münster: Tese de livre-docência, 2012, p. 172.

⁹²⁷ Cf. item 2.2.1, *supra*.

⁹²⁸ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, pp. 1670-1671.

também o § 42 AO levaria à prevalência da finalidade da lei para além do sentido possível do texto. Seria a orientação do intérprete a partir da finalidade da lei que garantiria que a aplicação do § 42 AO não se transformasse em perambulação metodológica⁹²⁹. Também para Fischer⁹³⁰ e Englisch⁹³¹ o § 42 AO constituiria um caso de analogia.

Kruse, por sua vez, que rejeita a existência de uma finalidade fiscal passível de orientar a analogia, sustenta que o § 42 AO lidaria tecnicamente com uma ficção, não se tratando de caso de analogia⁹³². Em seu entendimento, ter-se-ia a inadequação da forma jurídica escolhida quando esta leva à redução da tributação e não se permite justificar por razões não tributárias, sendo complicações excessivas da estrutura e a ausência de economicidade elementos indiciários importantes⁹³³. O recurso a uma “ficção” para explicar o dispositivo representa mais uma inconsistência decorrente da negação da relevância da finalidade fiscal para fins hermenêuticos, a qual, em matéria de interpretação do § 42 AO se expressa pela ênfase no abuso de formas jurídicas em detrimento da fraude à lei tributária e deixa diversas questões em aberto.

Em suma, a redação do consequente do § 42 AO é bastante criticada e a doutrina, em esforço de sistematização, busca equipará-lo à técnica analógica. A leitura pragmática de Tipke parece obter algum consenso. O dispositivo buscaria garantir que hipóteses tributárias cujo sentido se identifica àquele do direito civil possam ser ampliadas para abranger também as formas jurídicas consideradas inadequadas⁹³⁴. De outro lado, os autores que negam a capacidade da finalidade fiscal em orientar a aplicação da lei por analogia, tendem a enxergar no § 42 AO uma tributação por ficção, sem maiores preocupações com a justificação de tal medida. Esta leitura é compatível com a percepção de que a determinação da hipótese tributária pelo Legislador comportaria um momento de arbítrio. Se nem mesmo na interpretação da hipótese tributária se encontra uma finalidade apta a orientá-la, tanto menos na integração da norma esta finalidade estará presente. Nesse sentido, a norma geral antiabuso representaria um segundo momento de arbítrio, em que o Legislador estabelece condições para uma tributação “por ficção”.

⁹²⁹ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1671.

⁹³⁰ FISCHER, Peter. “§ 42”, , *In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, Rn. 193.

⁹³¹ ENGLISCH, Joachim. *In: Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 5, Rn. 98.

⁹³² KRUSE, Heinrich Wilhelm. “§ 42”, *In: Tipke/ Kruse. AO/FGO Kommentar*, 14ª ed. Köln: Otto Schmidt, Rn. 11.

⁹³³ KRUSE, Heinrich Wilhelm. “§ 42”, *In: Tipke/ Kruse. AO/FGO Kommentar*, 14ª ed. Köln: Otto Schmidt, Rn. 8.

⁹³⁴ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012, p. 1671.

A controvérsia foi devidamente enfrentada por Brandão Machado, que expressamente refutou a posição de Kruse e reconheceu a analogia subjacente à aplicação do § 42 AO⁹³⁵. De fato, o § 42 AO não traz a medida para a “correção” da fraude à lei tributária⁹³⁶. Esta somente pode ser obtida mediante a referência à própria lei tributária que se entende fraudada mediante aplicação do § 42 AO. É a teleologia da norma fraudada que fornecesse os elementos para a colmatação da lacuna existente.

5.4. Síntese e contraste com o referencial teórico

Contrastando-se o quanto exposto no presente item com o referencial teórico enunciado no primeiro capítulo, podem-se enunciar algumas conclusões a respeito da compreensão da consideração econômica a partir de categorias de teoria geral do direito.

Segundo a doutrina majoritária, o § 42 AO seria expressão da consideração econômica, permitindo-se que, preenchido o antecedente da norma, recorra o intérprete à finalidade da norma tributária, ainda que em prejuízo do sentido possível da lei tributária, constituindo portanto, um caso de integração da norma tributária. O § 42 AO teria natureza constitutiva e seria condição para que ao intérprete fosse permitido transgredir o sentido possível das palavras em prejuízo do contribuinte.

Em virtude de dissensos doutrinários a respeito da limitação do intérprete ao sentido possível das palavras, parte da doutrina trata o § 42 AO como despiciendo, sustentando que o intérprete estaria autorizado a integrar a norma tributária, ainda que em prejuízo do contribuinte (teoria interna). Esta doutrina enfatiza as dificuldades dogmáticas em se distinguir o uso do abuso e entende ser mais consistente tratar-se a interpretação em sentido estrito e a interpretação *praeter legem* como um *continuum*, entronizando-se a finalidade da lei tributária em um tal expediente interpretativo.

Por outro lado, mesmo dentre aqueles que entendem ter o § 42 AO natureza constitutiva (teoria externa), existe controvérsia a respeito do exato conteúdo do dispositivo. Autores que negam a relevância ou mesmo a existência de uma finalidade fiscal tendem a oferecer uma leitura do dispositivo que dela independe. O problema de uma tal interpretação é que se conclui que o dispositivo se prestaria a uma tributação “por ficção”, sem que se ofereçam elementos adicionais a respeito da justificação ou mesmo do controle de uma tal ficção.

⁹³⁵ MACHADO, Brandão. “Prefácio do tradutor”. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*, São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 17-18.

⁹³⁶ DRÜEN, Klaus-Dieter, “§ 42”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018, p. 163.

Em tais dissensos, a consideração econômica mantém-se como expressão para que se designe a referência à finalidade fiscal da norma tributária – assim como na controvérsia sobre a interpretação. No entanto, para além do debate sobre a existência de uma tal finalidade fiscal e da possibilidade de estruturação do sistema tributário a partir de elementos teleológico-materiais, na discussão sobre integração da norma tributária a consideração econômica demanda referências adicionais aos limites da atividade do intérprete.

Do ponto de vista teórico, o dissenso entre a teoria interna e a teoria externa diz respeito à possibilidade e à necessidade de construção de uma hipótese normativa que atue como um gatilho para que se permita ao intérprete transgredir o sentido possível das palavras. Já o dissenso a respeito do conteúdo do § 42 AO remete ao desafio de se explicar a existência do dispositivo e, ao mesmo tempo, negar relevância à finalidade fiscal.

6. CONCLUSÕES PRELIMINARES

A primeira conclusão do presente trabalho é que nenhum sentido da consideração econômica permite que se interpretem as normas tributárias a partir de sua função arrecadatória. Ainda que em momentos incipientes da dogmática tributária se tenha assim sustentado, hoje é pacífico na doutrina e na jurisprudência alemãs que a interpretação da lei não se presta à “justiça dos cofres públicos”. A função arrecadatória não diz absolutamente nada a respeito de como a interpretação da lei tributária deve ser.

Na interpretação das regras de competência, a consideração econômica aparece apenas lateralmente, em teorias mais antigas. A indeterminação dos vocábulos utilizados na GG para discriminar competências impede que se encontre, estritamente mediante referência a tais vocábulos, a promoção de um estado de coisas, apto a orientar a formulação da hipótese tributária dos impostos. Nesse sentido, na interpretação das regras de competência, um referencial teórico muito mais amplo se faz necessário. Os impostos são construídos pelo Legislador ordinário. A hipótese tributária de cada um dos impostos não é obtida estritamente por interpretação teleológica do vocábulo constitucional e o sistema só se faz entender por referência à lei ordinária.

A consideração econômica adquire importância central no direito alemão na interpretação e na integração das normas tributárias. Conforme se definiu no primeiro capítulo, interpretação e integração não são processos distintos em sua essência, mas sim representativos de graus de um mesmo processo de pensamento, em que o elemento teleológico possui importância central.

Da mesma forma, a expressão “consideração econômica” é utilizada para designar tanto a interpretação autônoma de conceitos trazidos pela lei tributária (“relatividade dos conceitos jurídicos”)⁹³⁷ a partir de sua finalidade fiscal - esta ainda no âmbito do sentido possível das palavras - como ainda para legitimar a analogia (eventualmente gravosa), contrária à literalidade do texto⁹³⁸.

A consideração econômica na interpretação é objeto de dissensos teóricos a respeito da existência de uma finalidade fiscal e da possibilidade de sua utilização para fins hermenêuticos. Particularmente, existirá um conflito entre autores que entronizam o direito privado e sua importância na interpretação das leis tributárias e outros que entronizam a estruturação de um sistema tributário em sentido teleológico-material e a interpretação da lei tributária orientada por um tal sistema. No direito alemão, prevalece na doutrina e na jurisprudência a tendência de construção de um sistema em sentido teleológico-material, a partir de categorias e conceitos próprios de direito tributário.

Deve-se ressaltar, contudo, que a consideração econômica não diz respeito tão somente à adoção de um sentido diverso daquele que decorreria da interpretação da lei tributária a partir de categorias de direito civil. A expressão “consideração econômica” é utilizada para se referir à interpretação teleológica tanto nos casos em que a hipótese tributária se refere a um termo que encontra conceituação no direito privado, quanto nos casos em que uma tal conceituação não existe, e a lei tributária se utiliza, portanto, de um sentido jurídico-tributário ou econômico.

A consideração econômica na integração é objeto destes mesmos dissensos teóricos e, adicionalmente, de dissensos relacionados aos limites da atividade do intérprete e à possibilidade de construção de uma hipótese normativa apta a separar o uso do abuso, permitindo-se ao intérprete transgredir o sentido possível das palavras. No direito alemão, nota-se a prevalência de teorias que atribuem natureza constitutiva ao § 42 AO, entendendo-se que somente nestas hipóteses estaria o intérprete autorizado a combater condutas em fraude à lei tributária mediante a adoção de sentidos normativos incompatíveis com a literalidade da lei tributária.

⁹³⁷ Cf. item 4, *supra*.

⁹³⁸ Cf. SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007 p. 130.

TERCEIRO CAPÍTULO

A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1. INTRODUÇÃO

No direito tributário brasileiro, a consideração econômica já foi invocada tanto na interpretação de regras de competência quanto na interpretação da lei tributária pelos tribunais superiores. No Brasil, a analogia gravosa é expressamente vedada pelo CTN, e não se dispõe de uma cláusula geral semelhante ao § 42 AO, de modo que a referência à consideração econômica na integração da norma tributária demanda altíssima indiferença em relação a regras claras da CF e do CTN. Contudo, mesmo esta questão merece ser devidamente esclarecida, em linha com a metodologia do trabalho. Tal diferença em relação à importância justifica a assimetria dos itens quando comparados ao capítulo referente ao direito alemão. No direito brasileiro, justifica-se o estudo mais alongado das regras de competência, em que a controvérsia a respeito do tema é maior, e o estudo mais restrito na análise da integração da norma tributária.

Com efeito, no presente capítulo, após breve exame da recepção da consideração econômica na fase formativa da doutrina tributária brasileira (item 2), estuda-se a importância da consideração econômica para a interpretação das normas de competência tributária (item 3), para a interpretação da lei tributária (item 4) e, finalmente, para a integração da lei tributária (item 5) no direito brasileiro. Ao final de cada um dos itens, comparam-se os sentidos em que a consideração econômica é empregada no direito brasileiro com os sentidos aferidos a partir do exame do direito alemão no capítulo anterior (síntese e comparação).

2. A RECEPÇÃO DOUTRINÁRIA DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA

Na última década, foram escritos importantes trabalhos dedicados ao estudo da fase formativa da doutrina tributária brasileira, bem como de sua posterior evolução, com pretensões teóricas bastante abrangentes⁹³⁹. O presente item, embora apresente ares de estudo histórico, ocupa-se tão somente de evidenciar os sentidos da consideração econômica entre os primeiros

⁹³⁹ Cf., principalmente, TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar Do Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Quartier Latin, 2017; ZILVETI, Fernando Aurélio. *A evolução histórica da teoria da tributação*, São Paulo: Saraiva, 2017; FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma Ciência Prática do Direito Tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2016; FOLLONI, André. *Clareiras e caminhos do Direito Tributário: crítica da ciência do direito tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges*, Tese de Doutorado, Universidade Federal do Paraná, 2011.

autores a se dedicarem ao tema na doutrina tributária brasileira. A perspectiva buscada é orientada pelos elementos expostos no primeiro capítulo.

O marco temporal eleito para o estudo da recepção doutrinária é o advento do CTN. Neste item serão, portanto, expostas quatro principais correntes existentes anteriormente à promulgação do CTN. Antes deste, tinha-se na doutrina brasileira a prevalência de doutrinadores autonomistas, que sustentavam a referência a finalidades fiscais na interpretação da lei tributária (item 2.1), com um desvio importante na doutrina de Falcão (item 2.1.4). Tais teorias foram decisivas na formulação do Anteprojeto e do Projeto do CTN (item 2.1.5). Em 1963, publicou-se a primeira edição da *Teoria Geral do Direito Tributário*, de Alfredo Becker, inaugurando-se doutrina diametralmente oposta àquela defendida pelos autores autonomistas, e que permanece influente até os dias atuais (item 2.2). No mesmo ano, o Professor Ruy Barbosa Nogueira defendeu sua tese de livre-docência, cujo conteúdo diferencia-se sobremaneira das teorias autonomistas, mas não contém as negações metodológicas presentes na obra de Becker (item 2.3). Estas quatro principais teses serão expostas no presente item e, em seguida, comparadas com o quanto identificado no direito tributário alemão no item referente às origens da consideração econômica.

2.1. As teses autonomistas no direito brasileiro

Em sua origem, a doutrina tributária brasileira era amplamente autonomista. Autores como Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto e Amílcar de Araújo Falcão, por influência de doutrinadores italianos, franceses, alemães e suíços, sustentavam, com razoável grau de ecletismo, teses inspiradas por teorias autonomistas importadas da Europa. No relato de Sampaio Dória, “o Prof. Gomes de Sousa, que inaugurou e liderou a investigação e sistematização científica dos estudos tributários entre nós, sempre dedicou ênfase especial às implicações econômicas das leis tributárias”⁹⁴⁰. De maneira mais específica, Arruda de Andrade dá notícia da influência do RAO 1919 na doutrina brasileira, do “prestígio de Jhering” e da repercussão da doutrina italiana dentre os primeiros autores brasileiros⁹⁴¹.

Ao presente trabalho, importa evidenciar os seguintes elementos desta doutrina: (i) a admissão da interpretação *praeter legem*, sem se entender que esta fosse vedada pelo princípio da legalidade; (ii) o recurso amplo à consideração econômica, sob o entendimento de que a

⁹⁴⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 101.

⁹⁴¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária”, *In*: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 203.

referência a conceitos de direito privado pela lei tributária seria *sempre* elíptica; (iii) o ecletismo, marcado pela conjunção com teorias causalistas do imposto, de inspiração italiana. Pontualmente, cumpre, ainda, apontar uma guinada que se observa na doutrina de Amílcar de Araújo Falcão, que passou a sustentar o recurso à consideração econômica a partir da obra de Blumenstein, o que implica diferenças significativas em relação ao sentido da consideração econômica.

2.1.1. *Interpretação e integração*

Dentre os autores autonomistas, prevalecia o entendimento de que o intérprete “não cria, nem inova; limita-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude e extensão ou a, simplesmente, *declarar-lhe* a aceção, o significado e o alcance”⁹⁴². Em relação aos métodos interpretativos, concebia-se que a “interpretação moderna da lei tributária” admitiria “todos os meios e processos consentidos pelos demais ramos do direito”. Dentre os motivos a serem considerados, incluíam-se “o motivo por que foi a lei elaborada (*occasio legis, mens legislatoris*)”; os “princípios que presidiram à sua elaboração (trabalhos preparatórios e parlamentares)”; os “antecedentes históricos da disciplina legal (estudo histórico)”; e “seu estudo sistemático, aí compreendida a apreciação do fim visado pela lei e do enquadramento desta no sistema jurídico a que pertence”⁹⁴³. Alertava Falcão que “nenhum desses elementos é único e conclusivo, devendo-se, pelo contrário, em cada caso, tomá-los isolada ou conjuntamente, conforme requeiram as necessidades”⁹⁴⁴.

No entendimento de Rubens Gomes de Sousa, a “interpretação moderna do direito tributário” demandaria que i) *se integrasse a lei no sistema jurídico* e ii) *se integrasse na lei tudo o que se contém*. Por conseguinte, caberia ao intérprete considerar cada lei como parte de um ordenamento jurídico sistêmico e orgânico, afastando-se métodos de interpretação que considerassem a lei isoladamente em relação ao sistema jurídico que integra. Ademais, a própria lei deveria trazer a solução para todas as hipóteses observadas no mundo dos fatos, afastando-se métodos de interpretação que “imponham a adoção de resultados apriorísticos, ou seja, resultados pré-estabelecidos sem atender às peculiaridades de cada caso”⁹⁴⁵. Assim, conclui

⁹⁴² FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 25. (destaque acrescido)

⁹⁴³ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 27.

⁹⁴⁴ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 27.

⁹⁴⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 79.

Rubens Gomes de Sousa que “o aplicador da lei pode e deve utilizar todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização prática integral das finalidades que a lei se destina a alcançar”, aduzindo, pois, que “a interpretação deve ser *teleológica*, isto é, deve visar a realização das finalidades ou objetivos da lei”⁹⁴⁶.

Falcão tratou especificamente da distinção entre interpretação e integração⁹⁴⁷. Ao mesmo tempo em que se sustenta a vedação à analogia gravosa, encontra-se em sua obra a afirmação de que existiriam situações em que “o Legislador tenha expressado mal a sua vontade”, de modo que se teria “entre a dição da lei e o seu espírito uma inequivalência ou um desequilíbrio aparentes”. Em tais casos, poderia ocorrer de a “fórmula verbal” significar “menos (*minus dixit quam voluit*) ou mais (*plus dixit quam voluit*) do que se intentava dizer”, situações em que “a interferência do intérprete, restabelecendo o sentido da norma, pela pesquisa do seu espírito (*mens legis*), não amplia, nem restringe aquêle mesmo sentido”⁹⁴⁸. O entendimento é compartilhado por Aliomar Baleeiro⁹⁴⁹, que reconhece a posição divergente de Ruy Barbosa Nogueira.

Remetendo-se à terminologia da presente monografia, a leitura deste excerto é clara no sentido de se admitir que existiria ainda interpretação (em sentido estrito) para além do sentido possível das palavras. O autor admite o recurso a elementos históricos ou teleológico-subjetivos (“vontade [do Legislador]”), ou ainda a elementos teleológico-objetivos (“espírito [da norma]” ou “*mens legis*”) para que se atribua um significado à lei, ainda que para além dos sentidos literais possíveis. De outro lado, a analogia, entendida como “meio de integração da ordem jurídica” seria o método por meio do qual, “formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia *legis*), ou em conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia *juris*), se preenche a lacuna existente em determinada lei”. Em tal caso, haveria “criação do direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração”⁹⁵⁰. Em “homenagem ao princípio da legalidade dos tributos”, conclui o autor pela vedação à analogia gravosa. Nos demais casos, seria a analogia “tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina”⁹⁵¹. Na terminologia do presente trabalho, portanto, o princípio da legalidade não vedaria, na doutrina de Falcão, a interpretação *praeter legem*.

⁹⁴⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 79.

⁹⁴⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 24-37.

⁹⁴⁸ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 25.

⁹⁴⁹ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 434-435.

⁹⁵⁰ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 26.

⁹⁵¹ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 26.

2.1.2. A recepção da consideração econômica

A consideração econômica, nos trabalhos dos autores autonomistas, é tratada como “aspecto mais delicado do problema da interpretação”, o qual “diz respeito ao modo como deve entender-se a remissão feita a institutos ou conceitos de direito privado, ou do outro ramo do direito, para constituir o fato gerador de tributos”⁹⁵².

Na obra de Falcão, faz-se referência à:

*corrente, de inspiração germânica, que recomenda seja a lei tributária interpretada funcionalmente, levando em conta a consistência econômica do fato gerador (wirtschaftliche Betrachtungsweise), a normalidade dos meios adotados para atingir certos fins (Typisierungstheorie) e a finalidade ou função que o tributo instituído vai desempenhar (Teleologische Auslegungsmethode, Interessenjurisprudenz ou soziologische Auslegungsmethode)*⁹⁵³

Veja-se que se concebia a consideração econômica como verdadeira regra interpretativa, como um “critério fundamental de hermenêutica”⁹⁵⁴. Não se admitia que a lei tributária pudesse, em qualquer caso, adotar um conceito de direito civil também para fins tributários: a referência seria “feita, sempre, à relação econômica”. O conceito de direito civil, na lei tributária seria “uma fórmula elíptica, empregada *brevitatis* ou *utilitatis* causa”. O Legislador somente se utilizaria do conceito de direito civil por “conveniência” ou “utilidade”, como forma de se emprestar maior concisão e simplicidade ao texto⁹⁵⁵.

Na obra de Rubens Gomes de Sousa, encontra-se raciocínio semelhante. Partindo da premissa de que “a finalidade ou objetivo da lei tributária é a obtenção de receita para o Estado nas condições nela previstas”, o autor propõe determinados “princípios” para a interpretação da lei tributária⁹⁵⁶. Admitindo-se o recurso a “todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização das finalidades da lei”, o autor enuncia que:

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.

Os princípios “restantes” consistem na impossibilidade de modificação dos efeitos tributários pela vontade das partes e na conseguinte necessidade de atribuir efeitos tributários

⁹⁵² Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 30.

⁹⁵³ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, pp. 30-31.

⁹⁵⁴ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 32.

⁹⁵⁵ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 32.

⁹⁵⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 79.

idênticos a atos e negócios idênticos. Finalmente, a nulidade ou a ilicitude de um negócio jurídico não implicaria a impossibilidade de sua tributação, se o negócio produzisse efeitos econômicos.

Afirmava Falcão que “ao direito tributário só diz respeito a relação econômica a que esse ato deu lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir”, importando “o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual fôr a sua forma externa”⁹⁵⁷. Em sua obra, já se encontrava a referência à “idéia-fôrça em direito tributário”, “ao princípio, hoje traduzido em quase tôdas as constituições modernas, da generalidade dos tributos, da sua incidência de acôrdo com a capacidade econômica dos contribuintes e da conseqüente igualdade por que deve reger-se a tributação”⁹⁵⁸.

No entanto, a nuance entre as obras de Hensel e Enno Becker não é notada por estes autores⁹⁵⁹, e, na prática, observa-se a defesa de uma teoria que se aproxima bastante daquela de Enno Becker, com o reconhecimento da autoridade do intérprete para proceder à interpretação *praeter legem*, ainda que em prejuízo ao contribuinte, sem que tal procedimento fosse percebido como uma violação ao princípio da legalidade. Enuncia-se, portanto, a obrigação de o intérprete sempre tratar a referência a termos também presentes no direito privado como elíptica, sob o intento de se referir a uma realidade econômica subjacente.

2.1.3. A conjugação com teorias causalistas da obrigação tributária

A referência à dogmática alemã não explica por completo as influências dos autores autonomistas brasileiros. Não é objeto do trabalho traçar um amplo perfil da doutrina, mas é necessário dar-se alguma notícia do ecletismo. Um elemento importante da doutrina destes autores autonomistas é a referência ao funcionalismo e ao causalismo italianos⁹⁶⁰, que, quando comparados à consideração econômica, eram tratados como doutrinas “de semelhantes conseqüências práticas, embora apoiada em diferentes fundamentos doutrinários”⁹⁶¹. A influência se faz perceber tanto pela tradução, por Rubens Gomes de Sousa, do livro de Vanoni

⁹⁵⁷ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 32.

⁹⁵⁸ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e integração da lei tributária. *RDA*, v. 40, 1955, p. 32.

⁹⁵⁹ Tampouco na obra de Dino Jarach parece haver tal clareza. Cf. JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 399.

⁹⁶⁰ Cf., sobre o tema, TEODOROVICZ, Jeferson. A contribuição italiana na construção da ciência do direito tributário brasileiro, *RDIA*, v. 37, 2017, pp. 441-465.

⁹⁶¹ Cf., sobre o tema, DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 92.

sobre a interpretação da lei tributária⁹⁶², quanto pela intensa interlocução destes autores com Dino Jarach, discípulo de Vanoni, radicado na Argentina⁹⁶³.

As teorias causalistas do tributo reconhecem em cada hipótese tributária um fundamento que lhes é comum, identificando-se sua natureza substantiva com a causa jurídica do imposto, que se encontraria na capacidade contributiva⁹⁶⁴. Estudava-se a justificação dos impostos a partir de sua causa jurídica, que operaria como “diretriz orientadora e justificadora das imposições fiscais”. No direito brasileiro, encontra-se na obra de Ulhôa Canto interessante estudo a respeito da “causa” da obrigação tributária, a qual, definida como “razão econômico-jurídica”, é tratada como um problema de caráter estritamente jurídico⁹⁶⁵, em expressiva defesa das teses autonomistas. Em tal estudo, procura-se identificar qual seria o fundamento genérico do direito impositivo do Estado, com clara distinção entre as taxas e os impostos, separando-se, inclusive os impostos “extra-fiscais”, que seriam “exceções em qualquer sistema impositivo”⁹⁶⁶.

Nos impostos, a capacidade contributiva seria “o único motivo que explica porque fatos aparentemente distintos, mas de igual natureza econômica, podem ser pressupostos de obrigações tributárias”. A capacidade contributiva seria “a única razão que fundamenta a gradação do imposto segundo a magnitude econômica do pressuposto de fato”, ou ainda “o único conceito que encarna a ponte entre lei e pressuposto”⁹⁶⁷. No entanto, não seria a capacidade contributiva o próprio fundamento da obrigação tributária, a qual se encontraria na “necessidade do Estado dispor de meios econômicos para o preenchimento de seus fins coletivos”⁹⁶⁸. Pressupondo-se a existência do Estado e sua necessidade orgânica, ter-se-ia como “razão econômico-jurídica do imposto, ou seu fim prático, a necessidade de colocar aquêle em condições de satisfazer seus próprios desígnios”⁹⁶⁹.

⁹⁶² Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*, SOUSA, Rubens Gomes de (trad.). Rio de Janeiro: Financeiras, 1952.

⁹⁶³ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 203.

⁹⁶⁴ Cf. JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, pp. 381-382; JARACH, Dino. *El hecho imponible*, 3ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982, p. 91 e ss.

⁹⁶⁵ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Causa da Obrigação Tributária”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, pp. 289-333.

⁹⁶⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Causa da Obrigação Tributária”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 332.

⁹⁶⁷ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Causa da Obrigação Tributária”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 320.

⁹⁶⁸ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Causa da Obrigação Tributária”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 323.

⁹⁶⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Causa da Obrigação Tributária”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 324.

A capacidade contributiva apareceria, então, “como medida e não como causa”, porquanto o objeto da obrigação tributária somente se concretizaria após a definição legal dos fatos que resultariam na relação tributária, em observância à capacidade contributiva⁹⁷⁰. A esse respeito, Ulhôa Canto endossa a posição de que “ao direito tributário só e sempre interessam os aspectos econômicos e o conteúdo econômico do ato ou fato jurídico”. A lei tributária não ignoraria que “as relações econômicas surgem, frequentemente, dos negócios jurídicos, aos quais, não obstante, trata como fatos econômicos”⁹⁷¹.

Veja-se que esta posição não é endossada isoladamente no texto sobre a causa da obrigação tributária, sendo efetivamente sustentada em outros trabalhos. Sustenta-se, por exemplo, que “ao direito tributário, os atos jurídicos só interessam em seu conteúdo econômico”, ou ainda que “o direito tributário trata os atos e fatos jurídicos como fatos econômicos, somente estes sendo, como são, base concreta de toda impositividade”⁹⁷². Na versão original do comentário, publicada em 1948, enfatizava-se a importância do “conteúdo econômico dos fatos jurídicos, aspectos únicos capazes de exercer influência sobre o nascimento da obrigação de imposto”⁹⁷³.

Deve-se apontar, contudo, que a doutrina de Ulhôa Canto mudaria drasticamente ao longo dos anos, incorporando influxos da teoria de Alfredo Becker. Sua obra na década de 1980 seria bastante distinta daquela aqui descrita⁹⁷⁴. Ao presente item, cumpre, somente dar notícia da importância da causa da obrigação tributária, a qual, para que se remeta à terminologia do presente trabalho, prestava-se a oferecer algum subsídio para a argumentação teleológica no âmbito das finalidades fiscais da norma tributária.

2.1.4. A influência suíça na obra de Amílcar de Araújo Falcão

Embora a referência na doutrina de Falcão à consideração econômica fosse feita inicialmente a partir da literatura alemã, conforme exposto, em outros trabalhos posteriores, Falcão sustenta a aplicação da consideração econômica somente nos casos de fraude à lei

⁹⁷⁰ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Causa da Obrigação Tributária”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 327.

⁹⁷¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Causa da Obrigação Tributária”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 322.

⁹⁷² CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Mandado de Segurança: cabimento em matéria tributária...”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 370.

⁹⁷³ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imposto de renda - taxa adicional - orçamento - lei formal e lei material - criação de tributos mediante lei anterior e cobrança por via de autorização orçamentária - mandado de segurança - declaração de inconstitucionalidade, *RDA*, v. 14, 1948, pp. 135-234 (171).

⁹⁷⁴ Cf., principalmente, CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e evasão*, São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

tributária (por ele traduzida como “evasão tributária em sentido estrito”), seguindo a linha do suíço Ernst Blumenstein⁹⁷⁵. Luciana Saliba bem nota a guinada do autor, sustentando que Falcão teria adotado uma versão “equilibrada” da consideração econômica⁹⁷⁶, nos termos em que a autora conceitua ao longo de seu trabalho. Para os fins da presente monografia, importa evidenciar que a doutrina de Blumenstein possui um sentido muito próprio e distinto daqueles expostos ao se estudar a doutrina alemã.

Para o autor suíço, cuja doutrina foi amplamente recepcionada pela jurisprudência daquele país, a consideração econômica seria admitida somente em casos excepcionais. No caso da interpretação de conceitos econômicos (autônomos), a consideração econômica como interpretação teleológica não gera maior polêmica, e é admitida. O diferencial da doutrina do autor encontra-se em relação à interpretação de expressões que poderiam remeter a conceitos de direito privado. Em tais casos, o autor concebe a aplicação da consideração econômica em um esquema “regra-exceção”. A regra seria a interpretação da lei tributária a partir de conceitos de direito privado, presumindo-se sua recepção e permitindo-se, somente nos casos de fraude à lei tributária (conceito construído pelo autor, confessadamente inspirado na redação original do § 5 RAO), o recurso à consideração econômica⁹⁷⁷.

Veja-se que se trata de uma terceira doutrina, muito distinta daquela de Enno Becker ou de Hensel. Tem-se, *prima facie*, um primado do direito civil, que pode ser afastado, contudo, em caso de fraude à lei tributária. A referência à doutrina suíça é particularmente problemática, em primeiro lugar, porquanto, naquele sistema, entende-se ser dado ao intérprete proceder, em qualquer caso à interpretação *praeter legem*, ainda que em prejuízo ao contribuinte⁹⁷⁸. A vedação à analogia gravosa não se coloca como um problema naquele sistema, nem mesmo contemporaneamente. Em segundo lugar, porque, em decorrência de um tal entendimento, o combate à fraude à lei tributária poderia ser realizado, naquele sistema, sem que se tivesse uma cláusula geral semelhante àquela do § 42 AO – ou ao menos este foi o entendimento que

⁹⁷⁵ Cf. *e.g.*, FALCÃO, Amílcar de Araújo. Autonomia dos Governos Locais em matéria tributária, *RDA*, v. 47, 1957, pp. 7-8; FALCÃO, Amílcar de Araújo. Parecer – Imposto adicional sobre lucros realizados das pessoas jurídicas – capital realizado, *RDA*, vol. 55, 1959, pp. 400-412; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 49.

⁹⁷⁶ Cf., SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A Interpretação Econômica do Direito Tributário*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2010, p. 77.

⁹⁷⁷ Cf. BLUMENSTEIN, Ernst. “Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht”, *In*: BURCKHARDT, Walther (org.), *Festgabe für Eugen Huber*, Bern: F. Wyss, 1919, p. 217; BLUMENSTEIN, Ernst. Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, *ZSR*, n. 52, 1933, p. 141; BLUMENSTEIN, Ernst. Steuerobjekt und Gesetzesauslegung, *ASA*, n. 7, 1938/1939, p. 321; BLUMENSTEIN, Ernst. Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung, *ASA*, n. 8, 1939/1940, p. 161; BLUMENSTEIN, Ernst. Steuerumgehung und Steuerhinterziehung, *ASA*, n. 14, 1945/1946, pp. 273.

⁹⁷⁸ LOCHER, Peter. Abschied von der “Steuerumgehung”, *ASA*, vol. 87, n. 4, 2018, p. 162.

prevaleceu na jurisprudência do Tribunal Constitucional daquele país⁹⁷⁹. A doutrina da fraude à lei tributária desenvolveu-se, portanto, no sistema suíço, como construção jurisprudencial, seguindo caminho distinto daquele estudado no capítulo anterior. No entanto, não se deve esquecer que também na obra de Falcão admite-se que o intérprete proceda à interpretação *prater legem*, sem que incorra este na proibição à analogia gravosa⁹⁸⁰.

Posteriormente, a doutrina de Blumenstein foi alvo de críticas contundentes na obra de Ernst Höhn. Em essência, para Höhn, não faria sentido que a norma comportasse uma pluralidade de sentidos, sendo aplicada em alguns casos a partir do conceito de direito civil e, em outros casos excepcionais, mediante referência à consideração econômica: ou a norma se referiria em todos os casos ao significado civilista, ou, alternativamente, em todos os casos, ao significado econômico⁹⁸¹. A exceção de Blumenstein apresenta-se, para Höhn, como uma “excentricidade hermenêutica” (“*ein hermeneutisches Kuriosum*”)⁹⁸². O ponto é que, embora a teoria se pretenda como mera interpretação da lei, ela demandaria, em sua fundamentação a referência a alguma cláusula geral não escrita, a alguma consideração que se encontra fora da lei interpretada. Fato é, contudo, que, transcorrido praticamente um século de sua formulação original, a doutrina de Blumenstein nunca foi completamente descartada naquele sistema, tendo-se desenvolvido, em anos recentes, a partir das críticas de Höhn, diferentes teorias, ora se propondo seu abandono⁹⁸³, ora se propondo sua reinterpretação⁹⁸⁴, ora se propondo uma combinação com teses opostas⁹⁸⁵. Contemporaneamente, entende-se que a exceção de Blumenstein fundamenta-se em uma cláusula geral não escrita, a qual a doutrina pretende justificar, articulando-a com conceitos de direito público.

Ao presente item, cumpre apenas evidenciar que foi a esta doutrina que Falcão passou a se referir, já em 1957. Seria este o entendimento que receberia, posteriormente, a crítica de Dino Jarach⁹⁸⁶ e também de Johnson Barbosa Nogueira⁹⁸⁷, em termos semelhantes ao quanto se

⁹⁷⁹ VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts*, 2. Ed., Bern: Haupt, 1988, pp. 47-55.

⁹⁸⁰ Cf. item 2.1.4, *supra*.

⁹⁸¹ Crítica semelhante encontra-se também na obra de Dino Jarach. JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, pp. 400-401.

⁹⁸² HÖHN, Ernst. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, *StR*, n. 18, 1963, p. 395.

⁹⁸³ LOCHER, Peter. *Abschied von der “Steuerumgehung”*, *ASA*, vol. 87, n. 4, 2018, p. 163.

⁹⁸⁴ Cf., dentre as principais propostas, CORNU, Laurence. *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique: les limites imposées par les principes généraux du droit*, Zurique: Schulthess, 2014, p. 468 e ss.

⁹⁸⁵ Cf., e.g., REYMOND, Jacques-André. *Von der fiskalischen zur moralischen Betrachtungsweise*, *ASA*, n. 60, 1991/1992, p. 19.

⁹⁸⁶ JARACH, Dino. “Hermenêutica no direito tributário”, *In*: MORAES, Bernardo Ribeiro de. et al. *Interpretação no direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1975, pp. 101-102.

⁹⁸⁷ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no direito tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1982, pp. 27 e 50.

observou no direito suíço. De outro lado, a teoria receberia também o aplauso de Geraldo Ataliba⁹⁸⁸, nos seguintes termos:

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 duas 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.

Outra peculiaridade que deve ser apontada na obra de Falcão diz respeito à interpretação das regras de competência. À luz da Constituição de 1946, já afirmava o autor que o “sistema de discriminação rígida de rendas” imporia uma restrição à autonomia dos entes locais, em decorrência da necessidade de se evitar concorrência sobre tributos discriminados. Reconhecendo na doutrina quem sustasse a doutrina oposta, defendia Falcão que os entes federados não poderiam “deslocar” a competência tributária mediante a referência à consideração econômica⁹⁸⁹. Assim, sintetizava o autor⁹⁹⁰:

d) a interpretação da lei tributária deve ser ampla, incluindo o desenvolvimento de considerações econômicas por parte dos governos locais, para configurar o fato gerador de cada tributo próprio;
e) todavia, não de ser de interpretação estrita, fixável, inclusive pelo Governo federal em caráter normativo, as questões e preceitos relativos aos pressupostos (fatos geradores) constitucionalmente indicados para a distribuição das competências impositivas.

Nota-se, portanto, que, já na década de 1950, Falcão preconizava a necessidade de se contemplar devidamente o sistema rígido de repartição de competências, formulando-se regras interpretativas que fossem com ele compatíveis. Ademais, o autor diferenciava conceitos econômicos de conceitos de direito privado previstos na hipótese tributária, propugnando-se que aqueles fossem interpretados mediante consideração econômica, enquanto estes o fossem da forma como o são no direito privado. De outro lado, por entender caber ao intérprete também a interpretação *praeter legem*, concebia o autor a possibilidade de recurso à consideração econômica no caso de fraude à lei tributária (por ele chamada “evasão tributária em sentido

⁹⁸⁸ ATALIBA, Geraldo. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. et al. *Interpretação no direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1975, p. 197.

⁹⁸⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Autonomia dos Governos Locais em matéria tributária, *RDA*, v. 47, 1957, p. 12.

⁹⁹⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Autonomia dos Governos Locais em matéria tributária, *RDA*, v. 47, 1957, p. 9.

estrito”), embora o direito positivo brasileiro sobre ela não se pronunciasse (ou tampouco hoje se pronuncie).

2.1.5. A influência das doutrinas autonomistas sobre os projetos do CTN

Poucos trabalhos legislativos no Brasil foram tão bem documentados quanto aqueles que antecederam a promulgação do CTN⁹⁹¹. O presente item tem por objeto oferecer subsídios para a compreensão da influência da doutrina da época, conforme aqui estudada, sobre a elaboração das propostas de Código. Tal estudo pode ser relevante, em alguma medida, também para a compreensão do CTN, tal qual efetivamente promulgado. Deve-se ver que tal sorte de argumentação genética, na doutrina, é invocada tanto contrariamente quanto em favor do recurso à consideração econômica. Os dispositivos mais eloquentes a respeito da consideração econômica não foram incluídos na redação final do CTN, o que leva alguns autores a concluir que, por esta razão, não se permitiria o recurso à consideração econômica no Brasil⁹⁹². De outro lado, diversas reminiscências são observadas, de modo que outros autores não descartam por completo o recurso à consideração econômica⁹⁹³.

Nos itens seguintes, examinam-se, portanto, as regras de interpretação no Anteprojeto (item 2.1.5.1) e no Projeto (item 2.1.5.2) do CTN, realizando-se uma breve comparação (item 2.1.5.3). A análise referente ao CTN enquanto direito vigente será reservada ao item 4.1.

2.1.5.1. As regras de interpretação no Anteprojeto do CTN

Conforme relata Ruy Barbosa Nogueira, Rubens Gomes de Sousa havia iniciado a elaboração de um Anteprojeto do CTN, como atividade de estudos. Colaboraram para a redação do Anteprojeto, além do próprio Barbosa Nogueira, outros “amigos”, tais como Heinrich Reinach, Giuliani Fonrouge, Tulio Ascarelli e Enrico Tullio Liebman, o qual contribui com

⁹⁹¹ Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.

⁹⁹² Cf., e.g., Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e Integração da Lei Tributária”, *In*: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 379. Sobre esta posição se retornará no item 4.2.1.

⁹⁹³ Cf., e.g., BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 447. Sobre esta posição se retornará nos itens 4.2.2 e 4.2.3.

“aspectos processuais” do Anteprojeto⁹⁹⁴⁹⁹⁵. Baleeiro dá notícia de que o Anteprojeto do CTN foi solicitado por deputados federais “da Oposição” ao Professor Rubens Gomes de Sousa. O então Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, teria tido conhecimento dessa solicitação e se interessado “vivamente” pelo plano, “adotando-o e assegurando-lhe o prestígio do Governo”⁹⁹⁶. Ciente de que o “jurista escolhido reunia todos os títulos para a ousada missão”, teria então requisitado “da Universidade de São Paulo, a presença daquele ilustre professor no Rio”, onde em poucos meses o Anteprojeto foi finalizado⁹⁹⁷.

O Anteprojeto contém um título com dez artigos dedicados estritamente à interpretação da lei tributária (arts. 128 a 138). O art. 128 enuncia a célebre premissa de Gomes de Sousa a respeito da interpretação da lei tributária, em tantos escritos repetida: “[n]a aplicação da legislação tributária, são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação”, observando-se o quanto disposto naquele Título. Opta-se, aqui, por modificar a ordem de exposição dos artigos seguintes. Não porque haja qualquer inconsistência topográfica, mas unicamente para se facilitar a exposição. Com efeito, dispõe o art. 131:

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

O artigo é uma expressão clara da doutrina de Blumenstein. Tem-se evidente o esquema regra-exceção: interpretam-se conceitos e formas de direito privado a que faça referência a legislação tributária conforme o conceito próprio de direito privado (*caput*), excetuando-se o caso de fraude à lei tributária (ali denominada “evasão ou redução do tributo”), em que se deverá fazer referência aos “resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída, nos termos do art. 129”. O *caput* não deixa margem para dúvida e determina que, nos casos de referência a um conceito de direito privado, somente se poderia

⁹⁹⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “Rubens Gomes de Sousa – trinta anos amigo e companheiro”. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Estudos tributários em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa*, São Paulo: Resenha Tributária, 1974, pp. 7-10.

⁹⁹⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “Rubens Gomes de Sousa – trinta anos amigo e companheiro”. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Estudos tributários em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa*, São Paulo: Resenha Tributária, 1974, pp. 7-10.

⁹⁹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 12-13.

⁹⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 13

concluir pela existência de um conceito autônomo de direito tributário quando a legislação tributária *expressamente* alterar a conceituação de direito privado. O parágrafo, no entanto, contém a exceção, correspondente à “evasão ou redução do tributo”, que justificaria a referência aos “resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída”.

Quando se retorna ao art. 129, conforme a remissão contida no artigo 131, o que se tem é a afirmação de que o que importa, em definitivo, são “os resultados efetivamente decorrentes” do ato, fato ou situação jurídica, pretendendo-se que “a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual”.

Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais a resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

Topograficamente, a precedência do art. 129 justifica-se pelo fato de que nele se encontra a afirmação da natureza, sempre econômica, do fato gerador. Conforme já se identificou, na doutrina de Gomes de Sousa, a referência a conceitos de direito privado é sempre elíptica. O artigo 131 aparece, então, como verdadeira regra de interpretação, criando uma hierarquia de argumentos que deve se respeitada pelo intérprete. Conforme se discutiu, este aspecto surge na doutrina de Blumenstein e é controverso e discutido na doutrina suíça até os dias atuais. Em que pese se encontre referência a esta hierarquia na obra de Falcão, conforme evidenciado⁹⁹⁸, não se tem notícia de estudos doutrinários em que Gomes de Sousa a sustente, de modo que sua aparição no Anteprojeto é, em algum sentido, desviante da doutrina por ele apregoada.

O art. 129 contém duas exceções em relação à natureza econômica do fato gerador, consistentes nos casos das taxas e dos “tributos incidentes sobre atos jurídicos formais”, ambas esclarecidas textualmente por Gomes de Sousa. A exceção referente às taxas é justificada por Gomes de Sousa a partir do caráter contraprestacional daquelas. A exceção referente aos “tributos incidentes sobre atos jurídicos formais”, diz respeito aos tributos orientados pelo que o autor denomina “princípio documental”, tal qual o era o imposto do selo⁹⁹⁹.

⁹⁹⁸ Cf. item 2.1.4, *supra*.

⁹⁹⁹ Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 132.

Deve-se pontuar, ainda, que a redação do dispositivo é tortuosa e permite alguma confusão entre interpretação e qualificação, em virtude da ambiguidade da expressão “fato gerador”, que pode ser entendida tanto quanto “hipótese tributária” quanto como “fato jurídico-tributário”. O dispositivo permite que se chegue a impropriedades metodológicas, qualificando-se fatos sem referência à interpretação da hipótese tributária. É inspirado por doutrinas que, muitas vezes, assim procediam. Não é difícil ler-se no dispositivo mesmo uma referência à consideração tipificante (“*com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual*”).

A gênese do art. 109 do CTN encontra-se no art. 132 do Anteprojeto, que dispõe:

Art. 132. 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 nela referidos, mas não para a definição dos seus efeitos tributários.

Quando se leem conjuntamente os artigos 131 e 132, resta claro que este só pode ser devidamente compreendido na companhia daquele. Os princípios gerais de direito privado devem ser utilizados na hipótese do caput do art. 131, mas não na hipótese do parágrafo único, que remete ao art. 129.

Na redação do art. 130, já se encontrava a vedação à analogia gravosa, nos seguintes termos:

Art. 130. Na ausência de disposição expressa na legislação tributária, a autoridade administrativa ou judiciária competente para a sua aplicação utilizará sucessivamente, como métodos ou processos supletivos de interpretação, na ordem indicada:

I. A analogia;

II. Os princípios gerais de direito tributário;

III. Os princípios gerais de direito público;

IV. A equidade.

§ 1º. O emprêgo da analogia não poderá resultar na instituição de tributo não previsto em lei.

§ 2º. O emprêgo da equidade não poderá resultar na dispensa de pagamento de tributo devido, ressalvado o disposto na alínea IV do art. 211.

A coexistência do art. 130 com o art. 129 é de difícil explicação por parte daqueles que enxergam na consideração econômica um expediente analógico por essência. Nesse sentido, comentando os dispositivos, Sampaio Dória afirma que a vedação à analogia gravosa buscaria “amortecer o impacto do princípio sugerido, limitando-lhe de muito o alcance como instrumento de inovação normativa nas mãos do aplicador do direito tributário¹⁰⁰⁰. Para o autor, “certa ambivalência de intenções” seria notada de na redação dos dispositivos, de modo que a

¹⁰⁰⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 103.

efetividade prática da consideração econômica seria, “quicá irremediavelmente, obstruída em sua efetividade prática”¹⁰⁰¹. Todavia, a coexistência resta devidamente explicada quando se compreende, a partir de uma perspectiva mais ampla, o instrumental teórico a que Gomes de Sousa se referia e a possibilidade de recurso à interpretação *prater legem* em sua doutrina¹⁰⁰².

O Anteprojeto também dispõe expressamente sobre a competência da autoridade administrativa ou judiciária para declarar a ineficácia de atos jurídicos unilaterais ou bilaterais perante o fisco, em casos de fraude, sonegação ou evasão de tributos:

Art. 134. A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista evitar, impedir ou reprimir a fraude, a sonegação e a evasão de tributos, ainda que não se configure hipótese expressamente definida pela legislação tributária como infração.

Parágrafo único. Quando seja indispensável à obtenção dos resultados previstos neste artigo, a autoridade nêle referida poderá declarar a ineficácia, em relação à Fazenda Pública, dos atos jurídicos unilaterais ou bilaterais, sem prejuízo da sua validade jurídica e dos seus efeitos de direito privado entre as partes e quanto aos demais terceiros.

O Anteprojeto dispõe ainda sobre hipóteses de interpretação literal (art. 133), e, especificamente, sobre a interpretação em caso de atos jurídicos viciados (arts. 135 e 136), condições suspensivas e resolutorias (art. 137) e atos jurídicos formais (art. 138). Estes dispositivos não demandam análise mais detalhada para fins do presente trabalho.

2.1.5.2. As regras de interpretação no Projeto do CTN

O Anteprojeto foi publicado em Diário Oficial, tendo-se recebido centenas de sugestões de alteração¹⁰⁰³. Juntamente com os comentários recebidos, o Anteprojeto foi apreciado por uma Comissão Especial de juristas e técnicos do Ministério da Fazenda, sob a presidência do Ministro Oswaldo Aranha, que ao presidir a Comissão, pretendeu manifestar a importância da obra bem como o apoio que lhe concedia¹⁰⁰⁴.

O Anteprojeto de Gomes de Sousa não foi integralmente aceito pela Comissão. Em verdade, apesar de o próprio Gomes de Sousa integrá-la, o Anteprojeto foi substancialmente modificado: enquanto o Anteprojeto continha 454 artigos, o Projeto de Código Tributário

¹⁰⁰¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 104.

¹⁰⁰² Esta questão encontra-se explorada a partir de fundamentos teóricos doutrinários nos *Trabalhos*. Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 182.

¹⁰⁰³ Os *Trabalhos da Comissão* transcrevem 1152 sugestões de alteração, com indicação de nome, profissão e cidade do autor da sugestão. Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, pp. 411-540.

¹⁰⁰⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 13.

(“Projeto”) encaminhado pela Comissão à Presidência da República continha 203 artigos, o que evidenciaria que a Comissão teria agido em busca de uma solução aceitável a todos os seus membros, em vez de se preocupar com a imposição de posições pessoais¹⁰⁰⁵. Além de efetivas modificações de conteúdo, a diferença na quantidade de artigos também se explica pelo escopo do Código: o Anteprojeto continha dois livros a respeito do processo administrativo e judicial, os quais a Comissão houve por bem eliminar, perdendo-se, pois, muito da contribuição de Liebman.

Em comparação com o Anteprojeto, o título relativo à interpretação da lei tributária foi reduzido (arts. 73 a 78). Três dispositivos que antes constavam do título relativo à interpretação da lei tributária foram transferidos para o título relativo própria obrigação tributária (arts. 84 a 86). Entendeu-se que estes dispositivos conteriam “preceitos para a conceituação do fato gerador, antes que propriamente normas de interpretação da lei”¹⁰⁰⁶.

Os arts. 129 e 131 do Anteprojeto foram substituídos pelo Art. 74 no Projeto, que apresenta a seguinte redação:

Art. 74. A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também aqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica:

I – às taxas;

II – aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.

Em vez do esquema regra-exceção de Blumenstein, tem-se a liberdade ampla para que o intérprete proceda à interpretação para além do sentido possível das palavras. Além disso, modificaram-se as exceções, que deixaram de se restringir às taxas e aos tributos orientados pelo princípio documental, e passaram a admitir a existência de tributos cujo fato gerador seria a “celebração de negócio”.

Na prática, portanto, admite-se a coexistência de tributos cujo fato gerador teria natureza econômica (cuja interpretação se estenderia à produção de resultados semelhantes) e tributos cujo fato gerador seria a celebração de negócio jurídico (cuja interpretação se restringiria à “natureza própria” dos conceitos empregados), eliminando-se a hierarquia argumentativa do art. 131 do Anteprojeto. Em relação aos primeiros, tem-se a possibilidade de interpretação nos termos do *caput*. No caso dos tributos incidentes sobre a “celebração de negócios”, prevalece o

¹⁰⁰⁵ Cf. LUQUI, Juan Carlo. O Projeto de Código Tributário Nacional do Brasil, *RDA*, v. 44, 1956, p. 541.

¹⁰⁰⁶ Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 179.

esquema regra-exceção, em virtude dos arts. 76 (regra) e 86 (exceção), que serão estudados a seguir.

Correspondentemente, no título relativo à obrigação tributária, tem-se norma que, de maneira, mais clara, remete à qualificação dos fatos jurídico-tributários, embora não se utilize esta denominação. Trata-se, na terminologia da Comissão, de “regra de interpretação das situações materiais ou jurídicas efetivas, para efeito de seu confronto com a definição legal do fato gerador”¹⁰⁰⁷, ou ainda “regra de conceituação do fato gerador”¹⁰⁰⁸, cujo teor é o seguinte:

Art. 84. Na conceituação de determinado ato, fato, ou situação jurídica, para efeito de verificar se configura ou não o fato gerador e de definir a alíquota aplicável, ter-se-á diretamente em vista o seu resultado efetivo, ainda quando não corresponda ao normal em razão da sua natureza jurídica, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

Parágrafo único. Por exceção ao disposto neste artigo, são devidos independentemente da efetividade ou permanência dos resultados do respectivo fato gerador:

I. As taxas;

II. Os impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.

Nota-se, então, que o dispositivo relativo à qualificação segue o mesmo esquema do dispositivo relativo à interpretação (art. 74), excepcionando-se, em ambos os casos, as taxas e os impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio jurídico. Alinham-se, pois, interpretação e qualificação, afastando-se eventuais atropelos metodológicos que poderiam advir do art. 129 do Anteprojeto.

Ademais, conforme a Exposição de Motivos incluiu-se o art. 86, que teria “por fim cercear a evasão tributária procurada através do que a doutrina alemã chama ‘o abuso de formas de direito privado’”¹⁰⁰⁹. O artigo apresenta a seguinte redação:

Art. 86. A autoridade administrativa ou judiciária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização, pelos contribuintes ou terceiros, de institutos, conceitos ou formas de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução de tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica, nos termos do artigo anterior, em diferir o seu pagamento.

Portanto, nos casos de tributos cujo fato gerador consistisse na celebração de negócio jurídico, ainda existiria a possibilidade de recurso ao art. 86 para que se coibisse o abuso de

¹⁰⁰⁷ Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 181.

¹⁰⁰⁸ Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 192.

¹⁰⁰⁹ Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 195.

formas, de modo que neste caso a consideração econômica poderia adquirir relevância (exceção).

No Projeto, além de se encontrar a gênese do art. 109 do CTN (Art. 76), identifica-se também a origem do art. 110 do CTN, constante do art. 76 parágrafo único do Projeto. O artigo, que seria uma “consolidação dos arts. 131 e 132 do Anteprojeto”¹⁰¹⁰, encontra-se redigido nos seguintes termos:

Art. 76. 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 institutos, conceitos e formas de direito privado a que faça referência aquela legislação, mas não para definição de seus efeitos tributários.

Parágrafo único. A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária.

O art. 76, *caput*, é praticamente uma cópia do art. 132 do Anteprojeto. Como se viu o art. 132 somente poderia ser compreendido quando lido em conjunto com o art. 131, cuja hierarquia deixou de constar no Projeto. Apesar de se ter mantido a mesma redação, o esquema regra-exceção do art. 131 do Anteprojeto não se mantém no Projeto, tendo sido substituído pela posição de que haveria tributos incidentes sobre fatos econômicos e tributos incidentes sobre negócios jurídicos. Somente em relação a estes últimos é que o esquema regra-exceção remanesce.

O art. 76, parágrafo único, é muito semelhante ao art. 110 do CTN e reforça a ideia de que existiriam tributos cujo fato gerador seria a celebração de negócios jurídicos. Ele também estabelece que a lei tributária pode modificar “expressamente” a definição o alcance de conceitos de direito privado, exigência que não se encontra explícita no art. 110 do CTN. O vocábulo “expressamente” equivale, portanto, à regra interpretativa do art. 131 do Anteprojeto (regra). Ademais, o dispositivo também exige a devida referência às regras de competência, não se permitindo que modificações da lei tributária sejam realizadas em prejuízo de tais regras.

Finalmente, no que diz respeito à analogia, tem-se no art. 75 dispositivo idêntico àquele do art. 130 do Anteprojeto, já transcrito. Assim como o Anteprojeto, o Projeto dispõe sobre hipóteses de interpretação literal (art. 77), e, especificamente, sobre a interpretação em caso de atos jurídicos viciados (art. 85) e condições suspensivas e resolutorias (art. 83), embora se

¹⁰¹⁰ Cf. Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 183.

encontrem estes dois últimos dispositivos no título relativo à obrigação tributária. Estes dispositivos tampouco demandam análise mais detalhada para fins do presente trabalho.

O Projeto, juntamente com o relatório geral redigido por Gomes de Sousa, foi encaminhado pelo Governo à Câmara dos Deputados e, após os trâmites regimentais, foi aprovado pela Comissão de Justiça e Constituição, a partir de parecer redigido por Aliomar Baleeiro¹⁰¹¹. Os sucessores de Oswaldo Aranha, contudo, reiteradamente solicitaram o adiamento da apreciação, pois pretendiam introduzir modificações ao texto, as quais nunca chegaram ao Congresso, e o Projeto de nº 4.834/54 nunca foi votado¹⁰¹².

O Projeto somente adquiriria novamente interesse durante o Governo do Presidente Castelo Branco. Rubens Gomes de Sousa, desta vez com Gilberto de Ulhôa Canto, assessorou os Ministros Otávio Gouveia de Bulhões e Roberto Campos, então Ministros da Fazenda e do Planejamento, respectivamente, no preparo da EC nº 18/65. Ambos foram encarregados, ainda, de rever o Projeto do CTN, a fim de atualizá-lo e adaptá-lo à nova discriminação de competências veiculada pela EC nº 18/65.

Os elementos da EC nº 18/65 serão investigados no item relativo às regras de competência, com a devida referência ao CTN, na medida em que necessário (item 3). O texto do CTN, tal qual promulgado é direito vigente e será examinado adiante, no item referente à interpretação das leis tributárias (item 4).

2.1.5.3. Síntese e Crítica

O Anteprojeto e o Projeto apresentam diferenças substantivas entre si. Enquanto o Anteprojeto concebe o fato gerador dos tributos sempre como um fato econômico, estabelecendo a precedência *prima facie* de conceitos de direito privado a que a lei tributária fizer referência, o Projeto reconhece a existência de tributos cujo fato gerador consistia na celebração de negócios jurídicos, distinguindo-os daqueles cujos fatos geradores eram fatos econômicos. No Projeto, surge também preocupação maior com as regras de competência. Ambos os projetos, contudo, contêm uma cláusula geral que permite ao intérprete o recurso à analogia e a referência a fatos econômicos como elemento decisivo.

Ambos os projetos são fortemente influenciados pelas correntes autonomistas prevalentes à época, cujos elementos foram enunciados no presente item. Nota-se certo grau de

¹⁰¹¹ O parecer encontra-se transcrito em BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 15-40.

¹⁰¹² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 13.

ecletismo em ambos os documentos. Os problemas metodológicos que se podem identificar nos projetos remontam a problemas que são identificados também na doutrina da época, inclusive estrangeira.

O capítulo do CTN relativo à interpretação da lei tributária é muito mais enxuto que aqueles dos projetos. Os arts. 108, 109 e 110 do CTN encontram sua gênese no Projeto, mas estão inseridos em outro contexto sistemático. A utilização do histórico legislativo para interpretar o CTN, posto que não deva ser descartada, deve ser acompanhada de alguma cautela.

2.2. *O primado do direito civil no direito brasileiro*

À semelhança do quanto se observou na Alemanha, na década de 1950 surgiram no Brasil os primeiros autores a sustentar o primado do direito civil. Particularmente expressiva desta corrente é a obra de Alfredo Augusto Becker. A importância do autor é suficiente para que Folloni considere a doutrina de Alfredo Becker o “início do método dogmático no direito tributário brasileiro”, e negue a existência de estudos sistemáticos de direito tributário anteriormente à primeira edição da *Teoria Geral do Direito Tributário*, de 1963¹⁰¹³. À presente monografia interessa apenas evidenciar, na obra de Becker, a crítica dos fundamentos das teorias autonomistas então dominantes na doutrina brasileira.

O primeiro aspecto importante da doutrina de Alfredo Becker é a negação da juridicidade da consideração econômica, tratando-a como uma doutrina que “inconscientemente, nega a utilidade do Direito”. Em decorrência do “cânone hermenêutico da totalidade do ordenamento jurídico”, afirma o autor que não existiria um “legislador tributário, distinto e contraponível a um legislador civil ou penal ou processual”¹⁰¹⁴. Assim, enuncia que “a regra de Direito Tributário ao fazer referência a conceito ou instituto de outro ramo de direito, assim o faz, aceitando o mesmo significado que emergiu naquela expressão”. Por conseguinte, somente haveria deformação ou transfiguração pelo Direito Tributário quando este, “mediante regra jurídica” deformasse ou transfigurasse aquele conceito, ou melhor, criasse “uma nova regra jurídica”¹⁰¹⁵.

¹⁰¹³ Cf. FOLLONI, André. *Clareiras e caminhos do Direito Tributário: crítica da ciência do direito tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges*, Tese de Doutorado, Universidade Federal do Paraná, 2011, pp. 28-31.

¹⁰¹⁴ Cf. BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, pp. 103-105.

¹⁰¹⁵ Cf. BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 113.

Por conseguinte, o autor recusa “o pseudo-princípio de que a regra jurídica tributária teria finalidade diversa das regras jurídicas do direito privado”¹⁰¹⁶. Com expressa referência à obra de Falcão, Becker afirma que a consideração econômica promoveria a “demolição do que há de jurídico no Direito Tributário”¹⁰¹⁷. Em particular, o autor faz referência também à exceção de Blumenstein e afirma que, no caso de fraude à lei tributária (por ele traduzida como “evasão”) não se teria qualquer ilicitude, não se justificando, portanto, que o intérprete abstraísse a “realidade jurídica” e tomasse a “realidade econômica”¹⁰¹⁸.

O segundo aspecto importante ao presente trabalho é o ataque de Becker às escolas causalistas italianas. O autor critica o recurso ao conceito de causa, como visto relacionado ao “princípio da capacidade contributiva”, e rejeita a possibilidade de se interpretar a lei segundo suas relações causais ou funcionais, como forma de se buscar “o seu real conteúdo”. O causalismo seria um exemplo de “realismo degenerado em mística”. Na tentativa de articular a *ratio legis*, a intenção do Legislador e a natureza da operação econômico-social, como elementos decisivos para a delimitação do objeto imponível, a teoria acabaria por produzir um “mistério impenetrável”, que culminaria na “destruição do Direito Tributário”¹⁰¹⁹.

Em terceiro lugar, afirmava o autor que a inclusão do princípio da capacidade contributiva no texto constitucional (Constituição de 1946, art. 202) seria a “constitucionalização de um equívoco”. O princípio não teria, em seu entendimento, qualquer eficácia para fins da interpretação da lei tributária, sob pena de se confundir “Direito e Moral”, ou ainda “validade e justiça da regra jurídica”. O “princípio da capacidade contributiva” seria “uma genuína regra de direito natural”, teria “essência jusnaturalista”. Em relação ao tema não existiria “conhecimento”, mas sim “posição”; não haveria “constatação objetiva”, mas sim “valoração subjetiva”. Logo, a eficácia de um tal princípio de direito natural sofreria uma forte “deformação constritora”, que deveria ser respeitada também quando da aplicação da regra nele inspirada¹⁰²⁰.

Com estas três críticas, miravam-se justamente as bases teóricas dos autores autonomistas brasileiros. Em nome da certeza do direito, recusavam-se abordagens orientadas pela finalidade econômica da norma, fossem elas justificadas nos termos da doutrina alemã (consideração econômica), fossem elas justificadas à luz nos termos da doutrina italiana (causalismo), fossem elas justificadas por princípios constitucionais (capacidade contributiva).

¹⁰¹⁶ Cf. BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 112.

¹⁰¹⁷ Cf. BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, pp. 93-99.

¹⁰¹⁸ Cf. BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 117.

¹⁰¹⁹ Cf. BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, pp. 93-99.

¹⁰²⁰ Cf. BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972, pp. 444-445.

Na terminologia do presente trabalho, a obra de Alfredo Becker nega a possibilidade de identificação de finalidades fiscais aptas a orientar a interpretação da lei tributária. Em linhas gerais, a crítica se formula a partir da pretensa falta de objetividade de tais finalidades, sendo os esforços dedicados a capturá-las tratados como “místicos”, “subjetivos”, devendo-se interpretar como remissão a conceitos de direito privado as expressões contidas na lei tributária. O Legislador tributário somente poderia criar conceitos próprios expressamente, devendo conceituá-los de maneira específica e determinada.

2.3. A tese de Ruy Barbosa Nogueira

A obra de Ruy Barbosa Nogueira, de outro lado, não se permite amoldar aos elementos dos autores autonomistas brasileiros, mas tampouco pode ser aproximada da doutrina de Alfredo Becker. Ruy Barbosa Nogueira sustentava inicialmente que seria o Direito Tributário “de elaboração mais recente” e regularia “o tributo que incide sobre grande parte do campo já disciplinado pelo Direito Privado”, de modo que “tendo o Direito Privado, na sua função normativa, já categorizado essas relações, não haveria o Direito Tributário de criar categorias jurídicas em todos aqueles casos em que pudesse se servir do mesmo perfil traçado pelo Direito Privado”¹⁰²¹. Essa posição, assemelhada ao primado do direito civil seria mais detalhada em sua tese de livre-docência, datada de 1963.

A obra de Ruy Barbosa Nogueira, embora muito influenciada pela doutrina alemã, não adota as premissas dos autonomistas brasileiros, fundados na doutrina de Enno Becker e Albert Hensel. De outro lado, não se encontra na tese de Ruy Barbosa Nogueira a crítica às bases metodológicas da consideração econômica ou a recusa de sua juridicidade, conforme observado na obra de Alfredo Becker. A consideração econômica é estudada a partir de diferenças percebidas entre os sistemas brasileiro e alemão.

Reportando-se ao ordenamento alemão tal qual vigente anteriormente ao advento do AO 1977, afirmava o autor que o próprio ordenamento alemão autorizaria o intérprete a recorrer à consideração econômica na interpretação da hipótese tributária e na qualificação dos fatos jurídico-tributários. Naquele sistema, a própria lei admitiria a “interpretação fora do texto”. Distintamente, no sistema brasileiro, não se poderia aplicar a lei tributária “extensivamente, nem tampouco por analogia e muito menos preencher lacuna para ‘criar’, ‘modificar’ ou

¹⁰²¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O direito tributário e suas relações com outras disciplinas, *RDA*, vol. 37, 1954, p. 520.

‘extinguir’ tributo”¹⁰²². No Brasil, o princípio da estrita legalidade não admitiria a “evasão do texto tributário” e a consideração econômica seria “mais função do legislador do que do intérprete”. Mesmo em caso de abuso de formas rejeita o autor a possibilidade de se afastar a forma jurídica com base estritamente na doutrina da consideração econômica, porquanto no Brasil somente se poderia criar imposto por lei¹⁰²³.

Caberia, portanto, distinguir, na interpretação da lei tributária, a existência de (i) institutos de pura estrutura de direito privado; (ii) institutos de estrutura mista, alterados pelo direito privado; e (iii) institutos de exclusiva estrutura de direito tributário¹⁰²⁴. Em sua tese de livre-docência, a consideração econômica é admitida em termos bastante lacônicos¹⁰²⁵:

... êsses princípios interpretativos da legislação alemã representam a sedimentação ou resultado de alta elaboração jurídico-tributária preocupada com a natureza específica das leis tributárias e, com as ressalvas que fizemos, poderão ser criteriosamente utilizados, porém, sempre em função da "tipicidade" ou apuração do "fato gerador" em nosso sistema, jamais se utilizando do critério da padronização dos fatos pela doutrina e jurisprudência, que força o enquadramento destes, por analogia.

O “critério da padronização” a que o autor se refere é idêntico à “consideração tipificante” descrita no capítulo anterior¹⁰²⁶ e sua recusa se encontra bastante clara no texto. Não se encontram ao longo da obra, contudo, maiores especificações a respeito de como seriam aplicados os “princípios interpretativos”. Tampouco resta claro se a remissão a um “instituto de pura estrutura de direito privado” deveria ser sempre presumida quando houvesse identidade de termos, eliminando-se, portanto, a possibilidade de recurso à consideração econômica em tal caso.

Em verdade, deve-se observar que o trabalho foi escrito durante o chamado “período de crise” da consideração econômica. A tese apresenta a consideração econômica nos termos em que desenvolvida na doutrina de Enno Becker, e já se mostra ciente dos problemas enfrentados no sistema alemão, rechaçando-se de pronto a consideração tipificante. De outro lado, o refinamento advindo da percepção da consideração econômica como interpretação teleológica ainda não se faz notar no trabalho, surgindo expressões como “interpretação fora do texto” ou

¹⁰²² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1974, pp. 87-91.

¹⁰²³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1974, p. 70.

¹⁰²⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1974, p. 55. Cf., também, NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “Poder Tributário. Conceito de Direito Tributário. Autonomia. Relações com outros Ramos do Direito”, In: ZILVETI, Fernando Aurélio (org.), *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: IBDT, 2019, p. 108.

¹⁰²⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1974, pp. 92-93.

¹⁰²⁶ Cf. Cap. II, item 2.2.1.2, *supra*.

“evasão do texto tributário”. O que importa é que a tese ocupa-se do exame do ordenamento jurídico brasileiro, apegando-se à legalidade estrita. Em que pese não compartilhe das posições dos autores autonomistas, a tese também não compartilha da recusa metodológica apresentada por Alfredo Becker. Em termos práticos, a relação de Ruy Barbosa Nogueira com a consideração econômica é comedida e somente adquiriria contornos mais concretos em anos posteriores.

2.4. Síntese e comparação

No breve excuro histórico realizado, identificaram-se no período anterior à promulgação do CTN, quatro teorias distintas a respeito da possibilidade de recurso à consideração econômica no direito tributário brasileiro.

Dentre os autores autonomistas, prevalecia uma concepção da consideração econômica que se assemelhava àquela sustentada por Enno Becker. Os autores sustentavam a possibilidade de interpretação *praeter legem* em prejuízo do contribuinte, e adotavam a premissa de que a lei tributária sempre se referiria a fatos econômicos, sendo a referência a conceitos de direito privado meramente elíptica. A doutrina destes autores é marcada pelo ecletismo, tendo o funcionalismo italiano exercido importante influência sobre estes autores. O que se nota, contudo, é que, tal qual no direito alemão, o estudo voltado à determinação das finalidades de impostos específicos era ainda incipiente.

Também se identificou, aqui, a aproximação de Amílcar Falcão à obra de Blumenstein, a qual, do ponto de vista teórico, é bastante distinta daquela sustentada no direito alemão. Esta mudança de posição deve ser entendida como verdadeira guinada na doutrina do autor, pois, enquanto na doutrina de Enno Becker, a referência a termos também presentes no direito privado seria sempre elíptica, na doutrina de Blumenstein, a referência a termos de direito privado seria sempre remissão a estes conceitos. A exceção seria o caso de se identificar a ocorrência de fraude à lei tributária, caso em que deveria o intérprete recorrer à consideração econômica.

Foram estas teorias que influenciaram a redação dos dispositivos do Anteprojeto e do Projeto do CTN. Antes na promulgação do CTN, contudo, despontaram duas importantes teorias, que se distinguem daquelas descritas como “autonomistas”.

Na obra de Alfredo Becker, observa-se negação metodológica semelhante àquela de Flume. Ao direito tributário interessaria tão somente a segurança jurídica, a “certeza do direito” e todo o resto seria extrajurídico. Nega-se a existência de finalidades fiscais ou a possibilidade

de sua intelecção, descartando-se abordagens que pretendam recorrer a elementos teleológicos como “equívocos”, “mistérios” ou “valorações subjetivas”, que sempre culminariam com a “destruição do Direito Tributário”.

Na obra de Ruy Barbosa Nogueira, tem-se algum comedimento no trato da consideração econômica, admitindo-se-a em termos bastante lacônicos. O autor mostra-se apegado à legalidade estrita e rechaça não apenas a analogia gravosa, como também a “interpretação extensiva”. Se existe, de um lado, a consciência a respeito dos problemas da consideração econômica no direito alemão, não se avança, de outro, em relação ao elemento teleológico. A tese do autor, em termos práticos, acaba por levar a resultados semelhantes àquela de Alfredo Becker, mas sem se recusar metodologicamente a consideração econômica. Trata-se-a, antes, como “resultado de alta elaboração jurídico-tributária”. Enquanto, para Alfredo Becker, a consideração econômica era algo a ser extirpado da metodologia jurídica, para Ruy Barbosa Nogueira tratava-se de tema que demandava maior refinamento e atenção dos juristas.

3. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E REGRAS DE COMPETÊNCIA

É lugar comum na doutrina tributária brasileira a afirmação da rigidez da discriminação de competências tributárias. Mais complicado, contudo, é dimensionar os termos em que tal rigidez deve ser compreendida, existindo ampla gama de teorias a respeito do tema no direito brasileiro. A presente monografia não pretende oferecer uma teoria a respeito da interpretação das regras de competência, mas apenas identificar os sentidos em que a “consideração econômica” adquire em sua interpretação. Com efeito, deve-se justificar a delimitação da matéria, tal qual realizada no presente item.

A Constituição Federal de 1988 (“CF”) discrimina competências, ora mediante a utilização de termos que claramente remetem a conceitos de direito privado, ora mediante a utilização de termos que não encontram, ao menos expressamente, qualquer correspondência no direito privado. Como exemplo do primeiro caso, pode-se mencionar a competência dos Municípios para instituir o ITBI, ou imposto sobre “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição” (CF, art. 156, II). Como exemplo do segundo caso, pode-se mencionar a competência da União para instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza” (CF, art. 153, III).

Entre um e outro caso, existem regras de competência que têm suscitado dúvidas interpretativas na doutrina e na jurisprudência, ora se atribuindo a termos nelas contidos um

sentido civilista, ora se lhes atribuindo um sentido econômico. Tal é o caso do imposto sobre “serviços de qualquer natureza” (CF, art. 156, III), o ISSQN, e do imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” (CF, art. 155, II), o ICMS, os quais serão examinados no presente item. Esses dois impostos foram escolhidos por serem representativos da controvérsia que se pretende examinar e em virtude da riqueza jurisprudencial e doutrinária a respeito das respectivas regras de competência e das controvérsias que as acompanham. O material existente a respeito destes dois tributos permite que se evidencie com clareza a natureza do dissenso doutrinário a respeito das respectivas regras de competência.

A controvérsia não é nova. Embora se tenha invocado a “interpretação econômica” em julgado recente no STF a respeito do ISSQN, tal expediente não fez mais que levar à adoção de sentido que já era preconizado pela doutrina na década de 1970¹⁰²⁷ - e que, em verdade, era o único sentido reconhecido pelo STF anteriormente ao advento da CF¹⁰²⁸. Por isso, também os casos antigos são de interesse ao trabalho, o que demanda um estudo que leve em consideração também a discriminação de competências em Constituições anteriores. Um tal exame seria necessário ainda que não se pretendesse compreender o regime pretérito. Em verdade, a discriminação de competências na Constituição de 1988 não pode ser compreendida devidamente sem que se faça alusão à Reforma Tributária promovida mediante edição da EC nº 18/65 e pelo CTN, o qual foi recepcionado como lei complementar tributária pela CF. Estes, por sua vez, demandam breve referência ao contexto de sua edição e aos problemas percebidos pela doutrina pátria na discriminação de competência, conforme disposta pelo Constituinte originário de 1946.

O presente item encontra-se estruturado da seguinte forma. Após se contextualizarem os problemas identificados pela doutrina nas regras de competência à luz de Constituição de 1946 (item 3.1), analisam-se os principais aspectos da Reforma de 1965 (item 3.2) e a importância do CTN (item 3.3) para sua compreensão. Em seguida, procede-se ao exame dos dissensos doutrinários existentes durante a vigência da Constituição de 1967 em relação ao ISSQN e ao ICM (item 3.5). Finalmente, na análise da CF (item 3.6), após breve exposição acerca do Sistema Tributário Nacional, examinam-se correntes doutrinárias contemporâneas a respeito das regras de competência e a jurisprudência do STF sobre os aspectos das regras de competência do ISSQN e do ICMS que interessam ao presente trabalho.

¹⁰²⁷ Cf., como trabalho mais expressivo desta corrente, MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

¹⁰²⁸ STF, RE nº 115.103-0/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, 2ª Turma, j. 22.03.1988; RE nº 113.383-0/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, 2ª Turma, j. 22.03.1988; AgRg no AI nº 119.117-1/SP, Rel. Min. Célio Borja, 2ª Turma, j. 01.09.1987; RE nº 106.047-6/SP, Rel. Min. Rafael Mayer, 2ª Turma, j. 19.11.1985.

3.1. A discriminação de competências na Constituição de 1946

Na Constituição de 1946, tinha-se, na crítica de Ulhôa Canto, discriminação de competências feita segundo “critérios que traduziam, na própria forma de se exteriorizarem, em textos, simples conveniência política”¹⁰²⁹. Rubens Gomes de Sousa apontava a necessidade de se corrigir “a distorção que paulatina e insidiosamente vem crescendo, desde 1891, como fruto do nominalismo rígido da discriminação constitucional das receitas tributárias”. Por nominalismo, o autor designava a tendência das Constituições brasileiras em designar os tributos especificamente por seus nomes – os quais seriam “uma etiqueta e não uma definição” – ao contrário de outras Constituições, que designariam os tributos mais por suas características econômicas que jurídicas. Exemplifica-se com o “impôsto de indústrias e profissões”, previsto na Constituição de 1946 como sendo de competência privativa dos Municípios (art. 29, III), mas sem “contornos jurídicos definidos”, o que teria obrigado “o intérprete a elaborar para êle um fato gerador específico”, definido pela jurisprudência como “o simples exercício de atividades, civis, comerciais, industriais ou profissionais, desde que efetivo, mas independentemente de seus resultados econômicos”, devendo, portanto, incidir sobre a receita bruta da atividade exercida¹⁰³⁰.

Na prática, contudo, diante da incapacidade de grande parte dos Municípios em estabelecer um mecanismo eficiente de lançamento e arrecadação, que considerasse individualmente a receita bruta dos contribuintes, o que se observava era a tendência de se cobrar, a título deste imposto, um percentual do quanto pago ao Estado a título do imposto de vendas e consignações (art. 19, IV). No final do dia, o imposto sobre indústrias e profissões (municipal) não seria mais que um adicional do imposto sobre vendas e consignações.

Além destes dois impostos, à União competia um imposto sobre o consumo de mercadorias (art. 15, II), arrecadado na fonte de produção (fabricante ou importador), repercutido sucessivamente na circulação até o consumidor final. Economicamente, este imposto seria idêntico ao estadual sobre vendas e consignações, tendo-se uma diferença de caráter estritamente jurídico. Enquanto o imposto estadual incidia sobre determinado tipo de negócio jurídico, o negócio jurídico seria irrelevante ao imposto federal. Na síntese de Gomes de Sousa, tratar-se-ia de impostos que incidiriam igualmente sobre a circulação de mercadorias,

¹⁰²⁹ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Reforma Tributária – Emenda Constitucional nº 18, *RDA*, vol. 89, 1967, p. 437.

¹⁰³⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal, *RDA*, v. 72, 1963, p. 13.

sendo que, no imposto estadual, a incidência se daria tão somente nos casos dos negócios jurídicos de compra e venda ou consignação, e o federal incidiria qualquer que fosse o título jurídico a que se observasse a circulação¹⁰³¹.

No mesmo sentido, Ulhôa Canto discernia duas modalidades distintas de regras de competência à luz da Constituição de 1946.

Em alguns casos, a regra de competência seria construída “*por simples alusão ao fenômeno econômico*”. Nestes casos, ter-se-ia “certo elastério na exploração do campo próprio, pelo poder competente”, devendo-se, contudo, respeitar “o limite, naturalmente menos preciso, da definição constitucional”. Dá-se como exemplo justamente o “imposto de consumo de mercadorias” então vigente, para o qual a Constituição não teria fixado, ao atribuí-lo à União (art. 15, II), qualquer fato gerador. Em seu entendimento, não seria o consumo de mercadorias “situação jurídica ou fato jurídico ou negócio jurídico de contorno nítido”, reputando-se como válida a conceituação da lei federal então vigente¹⁰³².

As classificações econômicas fixar-se-iam, assim, nas fases de circulação da riqueza, mas não atenderiam ao requisito jurídico da definição do fato gerador, o qual deveria, este sim, ser precisamente indicado pelo Legislador. Assim, com a simples enunciação do imposto sobre consumo não se teria declarado fato gerador algum, carecendo-se de “definição do tributo segundo um critério jurídico”. Enquanto a regra de competência meramente disporia sobre um critério econômico (“consumo”), o tributo somente se tornaria exigível no momento da ocorrência do fato gerador, tal qual definido por lei (*e.g.*, saída da fábrica)¹⁰³³.

Em outros casos, contudo, a Constituição teria referido “*certos tributos a termos ou definições que ocorrem na legislação civil ou comercial*”. Em tais casos, sustentava o autor que seria “incontestável” a intenção do Constituinte em atribuir o imposto quando se configurasse o negócio jurídico ou a situação que a lei civil ou comercial conceituava. Não se admitiria, aqui, qualquer modificação, fosse para elastecer ou limitar o conceito existente no plano do direito privado¹⁰³⁴.

Em outras palavras, para que se permaneça nos exemplos dos impostos até aqui referidos, em virtude do “nominalismo” empregado pelo constituinte, ter-se-ia a incidência de três tributos economicamente iguais, gravando a mesma parcela da riqueza nacional, mas

¹⁰³¹ SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal, *RDA*, v. 72, 1963, p. 12.

¹⁰³² Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Imposto de vendas e consignações...”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 255.

¹⁰³³ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Imposto único sobre carvão mineral...”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 147.

¹⁰³⁴ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Imposto de vendas e consignações...”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, p. 254.

juridicamente distintos. Cada um deles seria a mais relevante fonte de receitas tributárias dos respectivos entes. O imposto sobre o consumo (federal) seria o “mais produtivo”, o imposto de vendas e consignações (estadual) representaria 70% da arrecadação estadual e o imposto sobre indústrias e profissões (municipal) seria “provavelmente o único municipal eficaz”¹⁰³⁵.

Nos dizeres de Bonilha, tais impostos “passaram a ser objeto de restrições e estudos, a fim de que se encontrassem soluções econômicas e jurídicas que minimizassem os seus efeitos nocivos sobre a produção”¹⁰³⁶. De um lado, ter-se-ia a pretensão de obter maior precisão pagando-se, contudo, o “preço da rigidez do sistema”, que surgiria na forma de “resistências contra a rigidez e de controvérsias de conceituação”¹⁰³⁷. A distorção estaria clara, contudo, ao se notar que, da discriminação nominalista decorreria, a existência de “mais fôrmas ou moldes jurídicos que substância econômica para enchê-los”¹⁰³⁸. O nominalismo implementaria uma “inversão de posições”, em que o elemento econômico do sistema tributário seria superado pelo elemento jurídico, o qual, em face daquele, deveria ser apenas “instrumental ou ancilar”.

3.2. A Emenda Constitucional nº 18/65

A EC nº 18/65 foi editada sob o intento de implementar um Sistema Tributário *Nacional*, em contraposição ao Sistema Tributário *Federal* concebido pelo Constituinte de 1946. Muito mais que um jogo de palavras, a distinção conota profundas diferenças a respeito da discriminação de competências tributárias em relação ao modelo originário de 1946, dando-se origem a um “federalismo financeiro de integração”¹⁰³⁹. Se, de um lado, reduziram-se as competências de Estados e Municípios para a instituição de tributos, de outro, criaram-se canais de distribuição de recursos mediante aparelhamento estatal centralizado, visando-se a eficiência administrativa e conseguinte redução de custos.

Em suma, a reforma procurou replicar a disponibilidade de recursos existentes aos entes federados originariamente concebida na Constituição de 1946¹⁰⁴⁰. Ao final de 1962, o Ministério da Fazenda e a FGV celebraram convênio para a prestação de serviços de consultoria técnica,

¹⁰³⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal, *RDA*, v. 72, 1963, p. 14.

¹⁰³⁶ Cf. BONILHA, Paulo Celso. “Alguns Aspectos do Imposto de Circulação de Mercadorias”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.), *Direito Tributário*, São Paulo: José Bushatsky Editor, 1969, p. 296.

¹⁰³⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal, *RDA*, v. 72, 1963, p. 3.

¹⁰³⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal, *RDA*, v. 72, 1963, p. 20.

¹⁰³⁹ Cf. DORNELLES, Francisco. “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”, In: *Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças*, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2008, p. 4.

¹⁰⁴⁰ Cf. VARSANO, Ricardo. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80?, *Pesquisa e Planejamento Econômico*, vol. 11, n. 1, 1981, p. 220.

cumprindo à Fundação a organização, coordenação e realização de levantamentos, estudos e projetos necessários à reforma do sistema tributário. Em 1963, instituiu-se a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, inicialmente dedicada à modernização da administração federal, mas cujo escopo se estendeu a uma reforma muito mais ampla do sistema tributário. Os trabalhos da Comissão de Reforma se encerraram em novembro de 1966, sendo a edição da EC nº 18/65 e do Código Tributário Nacional os resultados mais expressivos dos trabalhos¹⁰⁴¹.

No Relatório intitulado *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas*, que contém em seu bojo duas propostas de emenda constitucional, encontra-se a gênese da EC nº 18/65. Logo em sua primeira frase, o Relatório traz incisivo diagnóstico do problema a ser enfrentado em matéria de discriminação de competências: “A Comissão está convicta de que a causa principal dos defeitos, por demais conhecidos para serem aqui relembrados pormenorizadamente, de que padece a atual discriminação de rendas é o fato de o assunto ser tratado como problema jurídico e não econômico”¹⁰⁴².

A essa afirmação segue-se ampla crítica ao “critério peculiar às Constituições brasileiras, de partilhar tributos designados por suas denominações jurídicas usuais, pôsto que nem sempre pacíficas para os próprios juristas”. Em decorrência do nominalismo da discriminação de competências, expresso pela “proliferação de figuras tributárias, concebidas em termos puramente jurídico-formais”, ter-se-iam provocado distorções econômicas e problemas estritamente jurídicos que somente seriam agravados com o crescimento das necessidades financeiras do Estado e consequente incremento da onerosidade dos tributos¹⁰⁴³.

Nesse sentido, seriam duas as premissas fundamentais dos trabalhos da Comissão: (i) a “consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir” e (ii) a “concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério, atual e histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal”¹⁰⁴⁴.

O resgate do quanto concebido na Emenda Constitucional nº 18/65 é importante porque, conforme se reconhece contemporaneamente, “o sistema vigente foi lá construído e apenas

¹⁰⁴¹ Cf. VARSANO, Ricardo. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80?, *Pesquisa e Planejamento Econômico*, vol. 11, n. 1, 1981, p. 210.

¹⁰⁴² Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto)*, São Paulo: FGV, 1965, p. 5.

¹⁰⁴³ Cf. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto)*, São Paulo: FGV, 1965, p. 5.

¹⁰⁴⁴ Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto)*, São Paulo: FGV, 1965, p. 6.

reformado pela Constituição de 1988”¹⁰⁴⁵. A racionalização buscada é evidente, embora existam dúvidas a respeito de se a ter obtido “como se desejava”. Buscou-se levar a cabo a discriminação de competências “em termos de se dividirem os vários impostos conhecidos em categorias econômicas predeterminadas, procedendo-se, em seguida, à respectiva partilha entre União, Estados e Municípios”¹⁰⁴⁶. No relato de Ulhôa Canto¹⁰⁴⁷, “o direito é ciência ancilar, que procura resolver problemas que lhe preexistem; não é um gerador de problemas para serem resolvidos por outras ciências”. Dessa forma “um sistema tributário, ou um conjunto de normas de rateio de competência tributária que se baseia num excessivo tecnicismo jurídico-formal, tende a constituir-se numa fonte de problemas, e não em meio de resolver problemas existentes”. A Constituição de 1946 pecaria “por ser excessivamente formalista, na designação dos impostos e na atribuição de competência para instituí-los”.

Assim, afirma Ulhôa Canto, “na Emenda Constitucional nº 18 a definição de competência e a nomenclatura dos impostos são, quase sempre, vazadas em termos econômicos”¹⁰⁴⁸. No mesmo sentido, entende Francisco Dornelles que uma das premissas básicas da EC nº 18/65 foi “a substituição dos fatos geradores representados por atos jurídicos por fatos de natureza econômica que pudessem medir a capacidade contributiva, tais como renda, consumo e patrimônio”¹⁰⁴⁹. Também Ricardo Varsano sustenta que a EC nº 18/65 teve o objetivo de “dotar o sistema tributário de suficiente flexibilidade”, ao mesmo tempo em que se replicava “tanto quanto possível, a divisão de recursos disponíveis entre as três esferas de Governo que existiam antes da reforma”¹⁰⁵⁰. Com efeito, almejando-se a neutralidade do sistema tributário, logrou-se “consolidar impostos de idênticas naturezas e defini-los, até mesmo a nível de Constituição, segundo suas características econômicas, e não por simples nominalização”¹⁰⁵¹.

Bernardo Ribeiro de Moraes sustenta que a EC nº 18/65 abandonou o “princípio ortodoxo jurídico estabelecido desde a Constituição de 1891, o qual mostrava uma partilha de

¹⁰⁴⁵ Cf. DORNELLES, Francisco. “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”, In: *Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças*, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2008, p. 4.

¹⁰⁴⁶ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Reforma Tributária – Emenda Constitucional nº 18, *RDA*, vol. 89, 1967, p. 438.

¹⁰⁴⁷ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Reforma Tributária – Emenda Constitucional nº 18, *RDA*, vol. 89, 1967, p. 438.

¹⁰⁴⁸ Desta assertiva, o “quase sempre” guarda especial importância para a compreensão do art. 110 do CTN, que será exposta oportunamente. Cf. item 4.1.2, *infra*.

¹⁰⁴⁹ DORNELLES, Francisco. “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”, In: *Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças*, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2008, p. 6.

¹⁰⁵⁰ Cf. VARSANO, Ricardo. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80?, *Pesquisa e Planejamento Econômico*, vol. 11, n. 1, 1981, p. 213.

¹⁰⁵¹ Cf. VARSANO, Ricardo. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80?, *Pesquisa e Planejamento Econômico*, vol. 11, n. 1, 1981, p. 213.

impostos elaborada através de critérios nominalísticos (apresentado o *nomem juris* ou a roupagem jurídica do imposto), sem atenção alguma ao conteúdo econômico”¹⁰⁵². No sistema implementado pela EC nº 18/65, ter-se-ia reunido impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, definidas com referência a suas bases econômicas. Para Ribeiro de Moraes, “a Emenda Constitucional n. 18 adotou uma classificação de impostos nitidamente econômica e, com essa base, estabeleceu nova discriminação constitucional de rendas”¹⁰⁵³.

3.3. A relevância do CTN

A Constituição de 1946, assim como a de 1937, não dispunha sobre leis complementares, embora não se pudesse dizer que estas não existissem¹⁰⁵⁴. Victor Nunes Leal sustentava que, entendidas as leis complementares como aquelas “sem as quais determinados dispositivos constitucionais não podem ser aplicados”, não se poderia sustentar que a ausência de menção expressa pudesse ter qualquer significação. Tratar-se-ia de admitir que “o texto constitucional, que deve ser sucinto e genérico, pudesse esgotar toda a matéria da legislação”¹⁰⁵⁵. Em síntese, a doutrina concebia a figura das leis complementares, mas a Constituição não lhe previa quórum próprio de aprovação, tampouco lhe reservava matérias, tal qual se observa na Constituição Federal de 1988.

Nos trabalhos da Comissão de Reforma, elaborou-se, em apartado, outra emenda (“Emenda A”) que previa quórum de votação das leis complementares e sua iniciativa, disciplinando-a como instrumento adequado à regulação do poderes impositivos da União, dos Estados e dos Municípios. Tal projeto nunca chegou a ser encaminhado pelo Governo¹⁰⁵⁶, embora fosse a emenda considerada pela Comissão “inseparável” da “Emenda B”, que tratava da discriminação de rendas¹⁰⁵⁷.

¹⁰⁵² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 75.

¹⁰⁵³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 75.

¹⁰⁵⁴ Victor Nunes Leal equipara as “leis orgânicas para a execução completa da Constituição” previstas nas Constituições de 1891 (art. 34, n. 34) e 1934 (art. 39, n. 1) às leis complementares.

¹⁰⁵⁵ LEAL, Victor Nunes. *Leis Complementares da Constituição*, RDA, vol. 7, 1947, pp. 379-394 (381).

¹⁰⁵⁶ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Reforma Tributária – Emenda Constitucional nº 18, RDA, vol. 89, 1967, p. 437. A explicação de Rubens Gomes de Sousa sobre o não encaminhamento da Emenda A é pouco elucidativa: “ao que me consta por entender que perdera oportunidade ante os poderes legislativos conferidos ao Presidente da República pelo Ato Institucional nº 2 de 27.10.1965”. SOUSA, Rubens Gomes de. *O imposto sobre vendas e consignações...*, RDA, vol. 90, 1967, p. 431.

¹⁰⁵⁷ Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto)*, São Paulo: FGV, 1965, p. 10.

Nesse sentido, a partir da EC nº 18/65, passou a Constituição de 1946 a referir-se a leis complementares, sem, contudo, atribuir-lhes quórum de aprovação ou dispor sobre sua iniciativa. A partir da Constituição de 1967, consagrou-se a lei complementar como “figura legislativa distinta da lei ordinária”¹⁰⁵⁸, demandando-se a votação por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional para sua aprovação (art. 53). Especificou-se, ademais, que as normas gerais de direito tributário deveriam ser veiculadas por leis complementares, implementando-se, então, “precisamente” o quanto intencionado pela Comissão de Reforma¹⁰⁵⁹.

O CTN contém disposições de dois tipos¹⁰⁶⁰. No Livro Primeiro (arts. 2º a 95), têm-se normas atinentes ao “Sistema Tributário Nacional”, as quais foram concebidas como normas complementares à EC nº 18/65. No Livro Segundo (arts. 96 a 208), têm-se normas gerais de direito tributário, editadas originalmente no âmbito da competência da União para editar normas gerais de direito financeiro, nos termos em que atribuída pela Constituição de 1946 (art. 5º, XV, “b”). Ambos os livros contêm, em certo sentido, “normas gerais”, de modo que, sob este critério, a distinção entre os Livros seria despicienda. A distinção entre os Livros dá-se em virtude de seu fundamento de validade: os Livros do CTN possuíam, originalmente dois fundamentos de validade distintos¹⁰⁶¹. Enquanto o Livro Segundo se fundamentava na competência da União para editar normas gerais de direito financeiro, o Livro Primeiro se fundamentava na própria EC nº 18/65, que em seu artigo 1º dispõe:

Art. 1º O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

A interpretação do art. 1º traz elemento importante para que se compreenda a estrutura do Sistema Tributário Nacional, nos termos em que concebida pela EC nº 18/65. Nota-se que a EC, as leis complementares e as resoluções do Senado Federal regem a própria competência tributária. Determinada a competência dos entes, a partir da Constituição, das leis complementares e das resoluções do Senado Federal, legislam União, Estados e Municípios, “nos limites das respectivas competências”.

¹⁰⁵⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967, p. 431.

¹⁰⁵⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967, p. 431.

¹⁰⁶⁰ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967, p. 428.

¹⁰⁶¹ A identificação dos distintos fundamentos de validade é, aliás, a razão de ser do próprio art. 1º do CTN, que dispõe: “Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar”.

De fato, não é próprio interpretar-se texto constitucional a partir de legislação que lhe é hierarquicamente inferior. No entanto, não se pode desvencilhar a EC nº 18/65 do CTN, que lhe sobreveio, pois ambos foram pensados como parte de uma mesma reforma. O art. 1º, supratranscrito, é mais do que suficiente para que assim se entenda. Nos dizeres de Alcides Jorge Costa, “quando a mesma comissão elaborou o projeto de reforma constitucional e o de lei complementar, como foi o caso da Emenda nº 18 e do CTN, as normas da lei complementar podem servir como um bom índice do real significado da norma constitucional”¹⁰⁶². A discriminação constitucional de competências levada a cabo pela EC nº 18/65 não tinha pretensões exaurientes, e reconhecia o papel das leis complementares para sua compreensão.

3.4. A Constituição de 1967 e a EC nº 1/69

A Constituição de 1967 manteve-se alinhada ao espírito da EC nº 18/65 em relação à discriminação de competências. Não existem modificações textuais significativas, a permitir a conclusão de que se tenha pretendido discriminar competências de maneira diversa. A EC nº 18/65 e o CTN, em que pese tenham promovido relativa centralização de competências tributárias, alocavam ao Legislativo o poder para realizar mudanças nos poderes impositivos que afetassem Estados e Municípios¹⁰⁶³. Inicialmente, vislumbrava-se que a regulação dos poderes impositivos dar-se-ia por lei complementar, o que acabou não se sucedendo de imediato com a edição da EC nº 18/65 e somente se concretizou a partir da Constituição de 1967 (art. 53). De qualquer forma, a ingerência do Executivo Federal em tal matéria nunca foi parte dos planos.

Contudo, a filosofia inicial da reforma, que comportava a centralização da competência com redistribuição do produto da arrecadação, acabou comprometida por uma série de medidas que, com vistas a solucionar problemas conjunturais, implicaram a redução dos montantes transferidos a Estados e Municípios¹⁰⁶⁴. A redução drástica da autonomia de Estados e Municípios observada após a reforma deu-se em contexto em que o Executivo Federal conseguia interferir mesmo em relação a matéria constitucional. Em tal cenário, ainda que se mantivesse o regime de separação de fontes, a manutenção da autonomia de Estados e

¹⁰⁶² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 85.

¹⁰⁶³ Cf. VARSANO, Ricardo. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80?, *Pesquisa e Planejamento Econômico*, vol. 11, n. 1, 1981, p. 219.

¹⁰⁶⁴ DORNELLES, Francisco. “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”, In: *Constituição de 1988 : O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças*, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2013, p. 4.

Municípios seria impossível¹⁰⁶⁵. O Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, autorizou o Presidente da República a decretar recesso parlamentar, ficando o Poder Executivo autorizado a legislar sobre “todas as matérias, assim como exercer as atribuições de previsão constitucional ou de Lei Orgânica Municipal”. Baixou-se, já no dia 31 de dezembro de 1968 o Decreto-Lei nº 406/68 que dispunha sobre o ICM e o ISSQN, e revogava artigos do CTN.

Devem-se mencionar, ainda, as modificações observadas nos regimes de transferências de recursos. O Ato Complementar nº 40/1968 reduziu o percentual transferido do IR e IPI de 20% para 12% de sua arrecadação em conjunto. A EC nº 1/1969 estabeleceu que os recursos destinados mediante os fundos de participação dos Estados (FPE) e Municípios (FPM), fundo especial e participação nos impostos únicos vincular-se-iam a aplicações definidas pela União, mediante aprovação de programas de aplicação elaborados com base nas diretrizes e prioridades estabelecidas pelo Poder Executivo Federal (art. 25, § 1º). Até meados da década de 1970 observou-se, ademais, contínua redução das alíquotas do ICM. Somente com o advento da EC nº 5/1975 é que os percentuais de distribuição de recursos ao FPE e ao FPM seriam novamente elevados¹⁰⁶⁶. Em 1978, a União passou a absorver as isenções do ICM referentes a exportações.

A lógica da Reforma de 1965, que almejava a construção de um “federalismo financeiro de integração” foi, portanto, logo maculada à luz da Constituição de 1967, reduzindo-se a participação de Estados e Municípios nas receitas dos impostos, e determinando-se a ingerência da União em sua aplicação. O ideal de lei complementar como lei nacional mostrava-se puramente teórico, sendo o Decreto-Lei nº 406/68 a realidade. De outro lado, a intenção de se discriminarem impostos a partir de suas bases econômicas seria objeto de dissensos doutrinários e logo posta à prova nos tribunais.

3.5. Regras de competência e dissensos doutrinários

Com o advento da EC nº 18/65, do CTN e da Constituição de 1967, tiveram-se, portanto, amplas reformas do sistema tributário em um curto lapso temporal. Tornou-se evidente a necessidade de a doutrina jurídico-tributária debruçar-se sobre o novo sistema que apresentava. Nesse sentido, advertia o Professor Ruy Barbosa Nogueira sobre a imperiosa necessidade de

¹⁰⁶⁵ Cf. VARSANO, Ricardo. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80?, *Pesquisa e Planejamento Econômico*, vol. 11, n. 1, 1981, p. 219.

¹⁰⁶⁶ A partir de 1975, houve elevação gradual dos repasses do IPI e do IR para o FPE e o FPM, chegando-se a 21,5% e 22,5%, respectivamente, em 1993.

estudos doutrinários dedicados à “pesquisa e determinação dos princípios informativos de cada tributo do novo sistema”¹⁰⁶⁷.

Conforme já se esclareceu, o escopo do trabalho não permite nem exige que se examine cada uma das regras de competência. Tampouco se pode realizar estudo aprofundado dos “princípios informativos” de qualquer dos tributos. Mais importante é que se identifique o tipo de controvérsia existente na doutrina em relação à interpretação de algumas das regras de competência, para que se possa, no item 3.7, identificar se, e de que forma, tais dissensos afetaram e afetam a compreensão da consideração econômica no direito tributário brasileiro.

3.5.1. ISSQN

A Constituição de 1967 estabelecia a competência dos Municípios para decretar impostos sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar” (art. 25, II), texto reproduzido na EC nº 1/69 (art. 24, II). Em relação ao ISSQN, contrapunham-se um conceito econômico e um conceito civilista de serviço na doutrina. A jurisprudência do STF, de outro lado, conhecia apenas do conceito econômico, o qual foi mantido reiteradamente, com expresse afastamento do sentido civilista.

3.5.1.1. O conceito econômico de serviços

Baleeiro reconhece o ISSQN como sucedâneo do Imposto sobre Indústrias e Profissões, e encontra na Constituição de 1967 um conceito de serviço mais amplo que aquele do direito privado, encarando com naturalidade a tributação da locação de bens móveis e de operações de leasing¹⁰⁶⁸. Em sentido semelhante, afirma Hely Lopes Meirelles, também à luz da Constituição de 1967, que a Constituição teria ido além dos “conceitos correntes no direito privado, para abranger toda atividade material e imaterial, braçal ou intelectual, acessível a leigos ou privativa de técnicos, desde que exercida com finalidade econômica, pois só esta justifica a sua tributação, e não sujeita a imposto federal ou estadual”¹⁰⁶⁹. Assim é que se exigiria prévia definição, pela lista de serviços, das atividades tributáveis pelo Município.

¹⁰⁶⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Notas sobre o novo Sistema Tributário, *Revista Fisco e Contribuinte*, julho de 1967, p. 559.

¹⁰⁶⁸ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 290-293.

¹⁰⁶⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*, 4ª ed., São Paulo: RT, 1981, pp. 180-190.

Alcides Jorge Costa, por sua vez, entende que “quando a Constituição menciona serviços definidos em lei complementar, não quer dizer que há uma definição conceitual de serviços”¹⁰⁷⁰. Em seu entendimento, ter-se-ia uma definição enunciativa, veiculada por lei complementar, em que “é enumerado tudo o que se contém no objeto da definição”. Tais modalidades de definição seriam comuns no direito, como, por exemplo, no caso do Código Civil, que enumera as pessoas jurídicas existentes, sem conceituar o que é pessoa jurídica (CC, arts. 41-44), e enumera os bens móveis, igualmente sem conceituar o que seja bem móvel.

Na doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes encontra-se estudo consistente e aprofundado a respeito do ISSQN, considerando-se os elementos trazidos pela EC nº 18/65. Sendo grande especialista no extinto Imposto sobre Indústrias e Profissões, sobre o qual escreveu obra de dois volumes¹⁰⁷¹, o autor bem captou as mudanças implementadas pela Reforma de 1965. Em sua tese de doutoramento, o autor concebe o ISSQN como “um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam”¹⁰⁷².

O afastamento da discriminação de competências em relação ao conceito de direito privado é claro e reiterado. Nos dizeres do autor, o conceito de prestação de serviços não teria “o significado do direito civil, relativo ao contrato de simples fornecimento de trabalho (*locatio conductio operarum*) mediante remuneração”¹⁰⁷³. Em seu entendimento, o “conceito econômico” de prestação de serviços, equiparado ao “fornecimento de bem imaterial” não se confunde com o conceito de direito privado, que é conceituado como “fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros)”. O conceito econômico abrangeria tanto “o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (vendas de bens imateriais)”¹⁰⁷⁴ – explicação esta em tudo compatível com a dicção originária do CTN.

Tendo por claro o espírito da EC nº 18/65, Ribeiro de Moraes rechaçava a concepção nominalista, afirmando que a mera “denominação do tributo não permite configurá-lo

¹⁰⁷⁰ Cf. COSTA, Alcides Jorge. “Algumas notas sobre o imposto sobre serviços”. In: ZILVETI, Fernando Aurélio (org.), *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*, São Paulo: IBDT, 2017, p. 27.

¹⁰⁷¹ Cf. MORAES, Bernardo. *Doutrina e prática do imposto sobre indústrias e profissões*, São Paulo: Max Limonad, 1963.

¹⁰⁷² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 84.

¹⁰⁷³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 41.

¹⁰⁷⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, pp. 42-43.

juridicamente, em toda sua essência, com todos os seus elementos, que permitam distinguir o ISS dos demais tributos do sistema tributário nacional”. Em seus dizeres, “a denominação do imposto examinado concorre modestamente para o seu conceito, trazendo apenas o objeto da tributação (serviços de qualquer natureza), não chegando a dar uma idéia exata da estrutura do imposto”¹⁰⁷⁵. Com efeito, na discriminação constitucional, a “Magna Carta deixou para a lei complementar a definição dos ‘serviços de qualquer natureza’”, de modo que “ofereceu o ISS aos Municípios, com um campo de incidência a ser definido através de lei complementar”¹⁰⁷⁶. Observava o autor, ainda, que o ISS não recai sobre a “prestação de serviços”, mas, sim, sobre “serviços de qualquer natureza”, de modo que a norma constitucional teria outorgado aos Municípios competência para onerar o *serviço*.

Obviamente, a partir da lei complementar, o autor discorre longamente sobre a hipótese tributária do ISSQN, com grande apuro metodológico. O autor é enfático, por exemplo, a respeito da taxatividade da lista de serviços e realiza inclusive o exercício de identificar serviços que não seriam tributáveis por não constarem da lista – à época os serviços de “manequim” e “tatuador”¹⁰⁷⁷.

Para os fins do presente trabalho, importa tão somente a leitura do autor a respeito da regra de competência, em consonância com o espírito da EC nº 18/65, apontando-se o empenho do autor em identificar a base econômica sobre a qual o tributo deve incidir, mas sem procurar configurar o tributo por completo a partir da denominação que a Constituição lhe empresta. Mais que isso, importa verificar, que, na acepção de Ribeiro de Moraes, a competência para a instituição do ISSQN foi outorgada em termos econômicos, fugindo ao “nominalismo” prevalente na Constituinte de 1946.

3.5.1.2. *O conceito civilista de locação de serviços*

Ao conceito econômico de serviços logo se contrapôs determinada corrente doutrinária, segundo a qual se deveriam equiparar os “serviços de qualquer natureza” constitucionalmente previstos à “locação de serviços” do direito civil, conceito veiculado pelo Código Civil de 1916 (art. 1.216).

¹⁰⁷⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 73.

¹⁰⁷⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 66.

¹⁰⁷⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, pp. 154-155.

Para Ataliba, teriam os artífices¹⁰⁷⁸ da EC nº 18/65 se “impressionado” com a literatura econômica e financeira que se desenvolvia acerca do IVA na Europa à época dos debates sobre a criação do Mercado Comum Europeu. Ter-se-ia, então, efetuado um “transplante”, sendo a instituição do ICM e do ISS, levada a cabo pela EC nº 18/65, uma imitação do sistema europeu. Adotando-se a denominação do ICM e do ISS na Constituição, os Legisladores puseram-se a trabalhar “na ereção destes impostos”, de modo que a “empolgação” teria sido “tão grande que praticamente todos, no Brasil, se esqueceram de olhar para a própria Constituição, que é um reflexo dessa empolgação”¹⁰⁷⁹.

Assim, teria surgido no Brasil doutrina, cujas conclusões se faziam sentir na jurisprudência, que tomaria “as diretrizes fixadas pela Ciência Financeira européia” e as adotaria “para a exegese da legislação brasileira, fazendo uma ponte por cima da Constituição”. Nesse sentido, emprestar-se-ia “a doutrina não jurídica, financeira, pré-jurídica, européia”, e se a utilizaria “para a interpretação de uma legislação que se apóia na Constituição”, ignorando-se, contudo, o quanto previsto na Constituição¹⁰⁸⁰.

Com estas afirmações, afastam-se as conclusões da teoria oposta, denominando-se-a de “pré-jurídica” e “européia”. Em seguida, parte-se ao desenvolvimento de teoria que seria, esta sim, “jurídica” e fundada na Constituição. Para o autor “quando se vai interpretar as disposições constitucionais referentes à competência tributária, se tem que ver quais são os rumos apontados pela Federação, pela República e pela autonomia municipal”¹⁰⁸¹.

O primeiro deles seria a impossibilidade de se considerar taxativa a lista de serviços e a impossibilidade de a lei complementar efetivamente “definir” o que seriam serviços. Causava espécie ao autor que pudesse o Congresso Nacional definir quais serviços seriam passíveis de tributação pelo Município. O entendimento de que assim seria teria deformado e mutilado a Constituição¹⁰⁸². Afinal, seria preciso verificar o “conteúdo material da outorga de competência”, porquanto a lei não pode dispor contra a Constituição. Com efeito, a lei complementar somente poderia definir “quais são os serviços da área cinzenta”.

Particularmente, nota-se o incômodo com o fato de a lista de serviços ter sido editada, “num momento de recesso do Congresso”, por decreto-lei, “num gabinete qualquer (porque não

¹⁰⁷⁸ Dentre os quais inclui não apenas Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto, “a quem devemos o esboço”, como também Baleeiro, “que foi o padrinho da EC 18 no Congresso”. As teorias europeias teriam ainda “impressionado” a Mário Henrique Simonsen, o Ministro Bulhões e Gérson Augusto da Silva, os quais teriam se reunido para produzir a EC nº 18/65. Cf. ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, *RDP*, n. 27-28, 1984, p. 181.

¹⁰⁷⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, *RDP*, n. 27-28, 1984, p. 181.

¹⁰⁸⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, *RDP*, n. 27-28, 1984, p. 181.

¹⁰⁸¹ Cf. ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, *RDP*, n. 27-28, 1984, p. 184.

¹⁰⁸² Cf. ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, *RDP*, n. 27-28, 1984, p. 182.

foi o Congresso que fez, era coisa do Executivo, que a gente ficava sabendo quando saía no Diário Oficial)”¹⁰⁸³. Dada a grande tendência centralizadora de receitas na União, e a vigência de regime autoritário, manter a discriminação de competências dependente de lei complementar seria o mesmo que a manter sob o crivo do Executivo Federal. Nesse sentido é o argumento (*ad absurdum*) do autor:

Quem aceitou que a lei complementar “define” tem que aceitar que define 70 ou define sete. Quem aceitar que define sete tem que aceitar que defina um só. E quem aceitar que defina um só tem que aceitar que pode dizer “revoga-se o Dec.-lei 406 e não se põe nenhuma lei complementar no lugar. Não se define serviço nenhum. E quem entender que a Constituição está dizendo que é competência do Município tributar somente serviço “definido” em lei complementar – se não houver lei complementar definindo o serviço – terá que dizer que a competência tributária do Município, nesse caso, não existe.

Assim, aceitar que a lei complementar pudesse efetivamente definir o que seriam serviços seria o mesmo que aceitar que o Congresso Nacional teria “o poder de, por omissão, castrar uma competência tributária do Município”¹⁰⁸⁴.

Em resumo, portanto, a lei complementar não poderia limitar os serviços passíveis de serem tributados pelo ISSQN – ou ao menos aqueles situados fora da “área cinzenta”. Entende Ataliba que haveria uma série de serviços que os Municípios não estariam tributando, ou por se limitarem a copiar a lista de serviços veiculada pela lei nacional, ou em decorrência da acolhida jurisprudencial da teoria contrária, segundo a qual os serviços tributáveis seriam somente aqueles incluídos na lista de serviços¹⁰⁸⁵.

De outro lado, o autor também denunciava um problema de “excesso de competência”, porquanto os Municípios estariam exigindo o ISSQN sobre “muitas coisas que não são serviços e que não têm nada a ver com serviços”¹⁰⁸⁶. Seriam exemplos as locações de bens móveis, os contratos de leasing e as cessões de direitos. Para o autor, somente seria serviço tributável pelo ISSQN o “contrato de locação civil de serviços”, o qual se caracterizaria “exatamente pela circunstância de o objeto juridicamente exigível ser um esforço humano que alguém produz em favor de terceiro”, desde que prestado sob finalidade econômica e sem relação de emprego.

¹⁰⁸³ Cf. ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, *RDP*, n. 27-28, 1984, p. 182.

¹⁰⁸⁴ Cf. ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, *RDP*, n. 27-28, 1984, p. 186.

¹⁰⁸⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, *RDP*, n. 27-28, 1984, p. 187.

¹⁰⁸⁶ Cf. ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, *RDP*, n. 27-28, 1984, p. 189.

3.5.1.3. A jurisprudência do STF

Em diversas ocasiões enfrentou-se o problema de se definir se determinada atividade, que não consistia na execução de obrigações de fazer seria tributável pelo ISSQN. Em seus recursos, alegavam os contribuintes violação à própria regra de competência da Constituição de 1967 (art. 27, II) e ao art. 110 do CTN. Em todos os julgados adotou o STF o conceito econômico de serviço.

No RE nº 112.947-6/SP, alegava a recorrente, que tinha por atividade econômica a locação de guindastes, a inconstitucionalidade da inclusão da locação de bens móveis na lista de serviços. Sustentava-se que a locação de bens móveis não seria uma obrigação de fazer, no sentido do direito civil, e que, portanto, não seria serviço tributável pelo ISSQN¹⁰⁸⁷. Tal assertiva foi diretamente enfrentada. O Min. Carlos Madeira, remetendo ao debate entre François Geny e Louis Trobatas, bem como à doutrina de Amílcar de Araújo Falcão¹⁰⁸⁸, expressamente negou fosse o direito tributário um “direito de sobreposição, que busca em outras categorias jurídicas os conceitos de que se utiliza para fazer incidir os tributos”. Em seu entendimento, seguido de forma unânime pela Segunda Turma, a competência do ISSQN não seria outorgada pela Constituição a partir do conceito civilista de serviço, levando-se em conta, em vez disso, a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação”.

O voto do Relator, de sucintas três páginas, nega expressamente a outorga da competência para instituição do ISSQN a partir do conceito privado de prestação de serviços e reconhece seu sentido econômico. Nega-se tanto a violação à regra de competência na Constituição de 1967 (art. 24, II), quanto ao art. 110 do CTN.

Em dois julgados posteriores da Segunda Turma¹⁰⁸⁹, também unânimes, encontra-se o mesmo posicionamento, com riqueza maior de detalhes. Em tais julgados, encontra-se ampla referência à obra de Bernardo Ribeiro de Moraes, recorrendo-se ao conceito econômico de serviço¹⁰⁹⁰. Traz-se, ainda, o argumento histórico de Baleeiro, segundo quem o ISSQN seria sucessor do Imposto sobre Indústrias e Profissões. Conforme argumenta o autor, a inclusão da locação de bens móveis na lista de serviços refletiria “sua anterior conceituação de imposto sobre profissões e indústrias, uma das quais é alugar veículos, tratores máquinas, roupas e

¹⁰⁸⁷ STF, RE nº 112.947-6/SP, Rel. Min. Carlos Madeira, 2ª Turma, j. 19.06.1987.

¹⁰⁸⁸ Cf., para uma análise mais detalhada desta doutrina, item 2.1.4, *supra*.

¹⁰⁸⁹ STF, RE nº 115.103-0/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, 2ª Turma, j. 22.03.1988; RE nº 113.383-0/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, 2ª Turma, j. 22.03.1988.

¹⁰⁹⁰ Cf. item 3.5.1.1, *supra*.

chapéus de rigor, instrumentos e, em geral, móveis, como meio de vida ou habitual atividade remuneradora”¹⁰⁹¹. A posição foi mantida em outros julgados¹⁰⁹².

Também a respeito do *leasing* já existia posição do Supremo à luz da Constituição de 1967. Em julgamento a respeito da tributação da atividade de *leasing* pelo ISSQN¹⁰⁹³, entendeu-se que este estaria compreendido no conceito de locação de bens móveis. Reconheceu-se que o *leasing* trazia consigo elementos de financiamento e de locação, mas, considerando-se o critério da preponderância da atividade prestada, concluiu-se tratar de locação de bens móveis, para fins de tributação pelo ISSQN. Desta forma, não seria necessário que o *leasing* constasse expressamente da lista de serviços, pois, conforme a jurisprudência do STF, em que pese a lista de serviços seja taxativa, ela comportaria, em cada um de seus itens, interpretação “ampliativa”¹⁰⁹⁴, em linha com a clássica afirmação de Baleeiro, segundo a qual a lista “pode designar gêneros, dos quais o intérprete extrai as espécies”¹⁰⁹⁵. Nesse sentido, no caso do *leasing*, a “substância da prestação de serviços a que se propõe a empresa, e pela qual a sua atividade se torna específica e significativa do ponto de vista fiscal” seria o “arrendamento de bens, mediante contratos pertinentes, em que a sua configuração é essencial, quanto ao prazo, quanto ao uso da coisa locada e quanto à retribuição”.

Sustentou o Min. Rel. Rafael Mayer que não haveria, no caso em questão, “emprego de analogia criadora de tributo à revelia do art. 108, § 1º do CTN”. Em vez disso, ter-se-ia, “a apreensão da realidade de um serviço prestado habitualmente, cuja conotação essencial, própria do arrendamento mercantil de móveis, encontra correspondência na categoria do serviço prevista no item 52, a saber, a locação de coisas móveis”.

O Min. Oscar Corrêa abriu divergência, sustentando, por sua vez, que “o traço fundamental do *leasing*” seria “o financiamento, sem o qual não se completa e integra a operação financeira em que importa”. Ademais, considerou que o escopo do *leasing* não se restringiria a bens móveis, porquanto não existiria vedação ao *leasing* de bens imóveis. Por conseguinte, não se poderia considerar abrangido pela lista de serviços. O que importa notar desse julgado é que não se questionou em qualquer momento a possibilidade de se tributar pelo ISSQN a locação de bens móveis. Mesmo em relação ao *leasing*, tinha-se, tão somente, um problema de interpretação da lista de serviços, não se concebendo a impossibilidade de adição

¹⁰⁹¹ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 290-293.

¹⁰⁹² Cf., e.g., STF, AgRg no AI nº 119.117-1/SP, Rel. Min. Célio Borja, 2ª Turma, j. 01.09.1987.

¹⁰⁹³ STF, RE nº 106.047-6/SP, Rel. Min. Rafael Mayer, 2ª Turma, j. 19.11.1985.

¹⁰⁹⁴ STF, RE nº 91.737, Rel. Min. Décio Miranda, Segunda Turma, j. 14.11.1980, DJ 27.03.1981.

¹⁰⁹⁵ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 290-293.

de item próprio sequer no voto vencido. Vencido o Min. Oscar Corrêa, passou o Ministro a curvar-se ao entendimento da Turma em julgamentos subsequentes¹⁰⁹⁶.

3.5.1.4. *Síntese e crítica*

À luz da Constituição de 1967, havia jurisprudência pacífica do STF a respeito da constitucionalidade da inclusão da locação de bens móveis na lista de serviços. Por diversas vezes enfrentou-se no Supremo a mesma questão, mantendo-se os fundamentos dos julgados consistentemente em prol de um conceito econômico de serviço. De outro lado, havia corrente que propugnava a interpretação da Constituição conforme o direito civil. Esta posição, em que pese lograsse menções cordiais dos Ministros, nunca foi acatada à luz da Constituição de 1967.

A jurisprudência do STF encontrava-se em linha com os fundamentos da Reforma de 1965 e com a dicção do CTN. A posição contrária é marcada pela crítica aos fundamentos da Reforma de 1965 e por uma retórica de contraposição entre o jurídico e o econômico, refratária à formulação de conceitos autônomos de direito tributário.

3.5.2. *ICM*

A Constituição de 1967 dispunha sobre a competência dos Estados para decretar impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes” (art. 24, II), a que a EC nº 1/69 acresceu tratar-se de “impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado” (art. 23, II). Também em relação ao ICM, concebia parte da doutrina a outorga de competência pela Constituição em termos econômicos. Além da obra de Rubens Gomes de Sousa, pode-se citar a doutrina de Ruy Barbosa Nogueira, Sampaio Dória, Alcides Jorge Costa, Nilton Latorraca e Paulo Celso Bonilha como exemplos mais destacados desta corrente, que sustentava encontrar-se na *circulação econômica* o fato gerador do ICM, conforme será exposto no presente item.

De outro lado, a partir da obra de José Nabantino Ramos, desenvolveu-se a chamada teoria da *circulação jurídica*, a qual encontrou ampla acolhida na doutrina sobre o ICM. Outros autores passaram a sustentar teorias ecléticas, contendo elementos de uma e outra teoria. Ao presente tópico, importa menos a identificação de filiações doutrinárias dentre os inúmeros

¹⁰⁹⁶ Cf., e.g., STF, RE nº 108.665-3/SP, Rel. Min. Oscar Corrêa, 1ª Turma, j. 22.04.1986.

autores que já se pronunciaram sobre o tema e mais a identificação de posições claramente antagônicas a respeito da competência do ICM. Afinal, o intento desta exposição é identificar o tipo de controvérsia doutrinária que se observa na interpretação das regras de competência, para se identificar se, e de que forma, a consideração econômica é relevante para tais questões.

Ao contrário da pacífica jurisprudência sobre ISSQN, a jurisprudência a respeito do ICM era controvertida. Marcada por grande ecletismo, a jurisprudência do Supremo oscilava entre um e outro conceito de circulação, sustentando-se premissas que se mostram, por vezes, antagônicas.

3.5.2.1. A teoria da circulação econômica

Já se discorreu sobre os problemas relativos ao nominalismo da Constituição de 1946¹⁰⁹⁷. Para fins da compreensão da competência do ICM, importa tão somente mencionar que um de seus antecessores, o Imposto de Venda e Consignações era vinculado à figura jurídica da venda mercantil, conforme definida no art. 191 do Código Comercial, sendo este o “principal defeito da conceituação do imposto”, nos dizeres de Gomes de Sousa¹⁰⁹⁸. Tratava-se de tributo incidente sobre a *circulação jurídica*, i.e, sobre “os atos jurídicos pelos quais os direitos são criados, transferidos ou extintos”¹⁰⁹⁹. O imposto incidia em cascata e cumulava-se com outros tributos de competência dos demais entes tributantes, tais quais o imposto sobre o consumo (federal) e o imposto sobre indústrias e profissões (municipal).

Tal “defeito” teria sido, no entendimento de Gomes de Sousa, corrigido pela EC nº 18/65, que o substituiu por um imposto sobre o valor agregado, calculado somente sobre a diferença a maior entre o valor da operação tributada e o valor da operação antecedente. Para que tal alteração fosse possível, fez-se necessário reformular a própria regra de competência constitucional, porquanto, se o imposto “continuasse a incidir sobre o negócio jurídico de venda mercantil, não haveria razão para que a sua base de cálculo não fosse o preço total da venda”. Assim, outorgou-se competência para a instituição de imposto de “incidência genérica sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, qualificada, porém às realizadas por comerciantes, industriais e produtores, de modo a preservar a natureza mercantil do tributo, de resto já indicada pela identificação da circulação como sendo a de mercadorias”¹¹⁰⁰.

¹⁰⁹⁷ Cf. item 3.1, *supra*.

¹⁰⁹⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967, p. 428.

¹⁰⁹⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967, p. 432.

¹¹⁰⁰ Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, *Reforma Tributária Nacional*, Rio de Janeiro: FGV, 1965, pp. 48-49,

Com efeito, a hipótese tributária foi definida inicialmente pelo CTN, em seu art. 52, como a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Passou-se a identificar a hipótese tributária, portanto, não mais com o negócio jurídico de venda ou consignação, mas sim com o fato físico da saída de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, sendo irrelevante que a saída decorresse ou não de uma venda ou de qualquer ato jurídico de alienação¹¹⁰¹. Assim, na definição de Rubens Gomes de Sousa, o fato gerador do ICM é “a saída física da mercadoria do estabelecimento comercial, sendo irrelevante o título jurídico de que tal saída decorra, e bem assim o fato dêse título envolver ou não uma transmissão de propriedade”¹¹⁰². Tratar-se-ia, pois, de tributo incidente sobre a *circulação econômica*, i.e., “sobre fatos materiais, identificados no espaço e no tempo, pelos quais se processa o tráfico de bens fisicamente considerado”¹¹⁰³. No caso do ICM, seria fundamental que a saída “configure uma etapa do processo de circulação de mercadoria, assim entendido o complexo das sucessivas transferências desta, desde o seu produtor, expressão que inclui o fabricante e o importador, até o seu consumidor final”¹¹⁰⁴.

O que se tributaria, portanto, seria a “circulação de mercadorias”, sendo a referência a “operações” destinada “apenas a facilitar ao Legislador ordinário a definição do fato gerador em cada hipótese de incidência”¹¹⁰⁵. Com efeito, a compra e venda seria apenas um dos negócios jurídicos em decorrência dos quais se efetuaria o tráfico físico de mercadorias¹¹⁰⁶. A circulação poderia dar-se, a teor desta doutrina, mediante outros contratos, como troca, doação, comodato ou locação. A mera ocorrência de qualquer desses negócios, por outro lado, não seria suficiente para que se concluísse que houve a circulação de mercadorias tributável pelo ICM. No caso da locação de coisas móveis ou do comodato, deve, em geral, a coisa emprestada ou alugada retornar ao estabelecimento de origem, não seguindo adiante em etapas sucessivas tendentes a seu consumo, motivo pelo qual, não se terá, via de regra, a circulação de mercadoria passível de tributação pelo ICM, nos termos da teoria da circulação econômica¹¹⁰⁷.

Não se deve confundir a *circulação econômica*, com a mera *circulação física*. A *circulação física* é o simples deslocamento de mercadoria de um lugar para o outro e sua caracterização não é tratada por esta doutrina como suficiente para a incidência do ICM. Já a

¹¹⁰¹ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967, p. 430.

¹¹⁰² SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967, p. 431.

¹¹⁰³ SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967, p. 432.

¹¹⁰⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967, p. 432.

¹¹⁰⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967, p. 432.

¹¹⁰⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Temas Fundamentais de Direito Tributário*, Belém: CEJUP, 1983, pp. 73-74.

¹¹⁰⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967, p. 433.

circulação econômica implica uma mudança de estágio econômico da mercadoria, em direção a seu consumo, tal qual uma mercadoria que passa do estágio de produção para o de comercialização.

A adoção da teoria da circulação econômica também se encontra bastante evidente na obra de Alcides Jorge Costa¹¹⁰⁸, que escreveu um dos principais trabalhos sobre o tema. O autor inicia sua exposição alertando para o fato de que, em que pese se trate de teoria cunhada nas ciências econômicas, não se poderia dizer que o conceito não seria também jurídico: “adotado pela Constituição, ou por outra lei qualquer, juridicizou-se”¹¹⁰⁹. No entendimento do autor¹¹¹⁰:

Em suma, circulação é o encaminhamento da mercadoria em direção ao consumo, inclusive o chamado autoconsumo; este encaminhamento faz-se através de operações que tanto podem ocasionar transferência de propriedade ou de posse da mercadoria, como não. Nesse encaminhamento, é relevante qualquer operação de que resulte acréscimo de valor da mercadoria.

O autor admite, portanto, a ocorrência de circulação econômica entre estabelecimentos de uma mesma empresa, considerando, inclusive elementos sistemáticos da redação do CTN e do posterior Decreto-lei nº 406/68, que dispunham o chamado “princípio da autonomia do estabelecimento”. O art. 52, § 3º, do CTN, permitiria à lei tributária considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento, permanente ou temporário, do comerciante, industrial ou produtor. Com efeito, questiona o Professor: “a que viria a autonomia de cada estabelecimento, se a incidência do ICM só pudesse ocorrer em havendo transferência de posse ou propriedade de mercadorias?”¹¹¹¹

Em seu entendimento, o ICM “como imposto sobre o valor acrescido” teria sido “concebido para onerar, de maneira uniforme, o preço final das mercadorias, isto é, o preço de venda a consumidor, daí decorrendo que não se trata de imposto que cria incentivos à integração vertical de empresas”¹¹¹². Assim, seria incompatível com a essência do ICM qualquer conceito de circulação que incentivasse a integração vertical de empresas. Tal incentivo se manifestaria, justamente, nos casos em que uma parcela do valor acrescido deixasse de ser tributada por ser a empresa verticalmente integrada. Portanto, conceitua o autor a circulação como “a série de

¹¹⁰⁸ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 79 e ss.

¹¹⁰⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 80.

¹¹¹⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 88.

¹¹¹¹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 85.

¹¹¹² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 85.

operações que levam as mercadorias da fonte de produção até o consumo final, de acordo com a sua natureza e finalidades, agregando-lhes valor em cada etapa deste percurso”, sendo “irrelevante que, em seu curso, haja ou não transferência de posse ou de propriedade”¹¹¹³.

Cita-se como exemplo da circulação econômica sem transferência de propriedade ou de posse o caso de um banco que produz seus próprios impressos e móveis e os transfere para suas agências, em que serão utilizados. Em tal caso, haverá circulação econômica na remessa dos impressos ou móveis. No caso, na produção de tais móveis e impressos, há agregação de valor, devendo tais bens ser tributados ao saírem de sua fonte de produção e serem encaminhados ao consumo nas respectivas filiais. Caso contrário, ter-se-ia um incentivo à verticalização contrário “à essência, aos requisitos básicos do ICM”¹¹¹⁴.

Também para Nilton Latorraca, em contraposição ao Imposto sobre Vendas e Consignações, que incidia sobre a circulação jurídica, o ICM incidiria sobre “a circulação econômica da mercadoria, o que significa dizer que, para efeito do ICM, é irrelevante a que título jurídico ocorreu a circulação de mercadoria”¹¹¹⁵.

Paulo Bonilha, da mesma forma, entende que o ICM tem “como fato gerador a circulação da mercadoria, quando de sua movimentação em direção ao consumo”. Nesse sentido, as “operações” pelas quais se realiza tal circulação, desde que praticadas por produtores, industriais e comerciantes, serviriam “como o pressuposto de fato, o dado concreto suscetível de exteriorizar a manifestação de riqueza que representa”¹¹¹⁶. O autor reconhece que, “como fatos da economia privada, as operações relativas à circulação da mercadoria são relações econômicas que, pela sua natureza, adentram o mundo jurídico, gozando regulamentação jurídica de Direito Privado”. O intérprete não deveria ficar indiferente a tal “feição jurídica alheia ao campo próprio do Direito Tributário”, a qual seria relevante para a interpretação da hipótese tributária¹¹¹⁷. No entanto, Bonilha entende que “esta utilização da estrutura jurídica de Direito Privado da operação econômica, na caracterização e análise de seus elementos, estará subordinada a uma condição prévia”, qual seja, a de que a “roupagem

¹¹¹³ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, pp. 86-87.

¹¹¹⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 87.

¹¹¹⁵ Cf. LATORRACA, Nilton. *Legislação Tributária*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 1985, p. 370.

¹¹¹⁶ Cf. BONILHA, Paulo Celso. “Alguns aspectos do imposto de circulação de mercadorias”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.), *Direito tributário (estudos de problemas e casos tributários)*, São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 314.

¹¹¹⁷ Cf. BONILHA, Paulo Celso. “Alguns aspectos do imposto de circulação de mercadorias”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.), *Direito tributário (estudos de problemas e casos tributários)*, São Paulo: José Bushatsky, 1969, pp. 315-316.

jurídica” seja condizente com “a natureza econômica do fato”¹¹¹⁸. Por conseguinte, em seu entendimento, também a “operação” a que se refere a regra de competência do ICM possuiria natureza econômica, em que pese sejam os institutos de direito privado relevantes para a interpretação da hipótese tributária¹¹¹⁹.

Souto Maior Borges afirma que, o ICM seria um “um tributo sôbre tráfico econômico”, que seria “neutro quanto à forma jurídica”¹¹²⁰. Em suas palavras, o ICM não seria “um impôsto sôbre o tráfico (circulação) jurídico, mas sôbre o tráfico (circulação) econômico”. Em seu entendimento, “o termo operação é um sub-rogado econômico, pôsto que ampliado, dos conceitos jurídicos de venda e consignação”, de modo que o ICM “alcança, em última análise, situações de direito ou de fato, as operações de circulação de mercadorias, embora a sua incidência seja neutra ou indiferente quanto à tipicidade da forma jurídica”¹¹²¹. Nesse sentido, “saída, para ser tributada pelo I.C.M., decorre geralmente do contrato de compra e venda, mas pode decorrer de outro ato ou fato jurídico relevante”¹¹²².

Aliomar Baleeiro afirma que o “ICM assenta sobre qualquer operação realizada com a mercadoria, isto é qualquer negócio jurídico, ato jurídico relevante ou operação econômica, que ocasione a saída”. Nesse sentido, a “o negócio jurídico, que motiva ou dá causa à saída, é irrelevante do ponto de vista fiscal”¹¹²³. Expressamente negando fosse a mera circulação física suficiente, afirma o autor que não seriam abrangidos o simples deslocamento da mercadoria para fora do estabelecimento, “permanecendo na propriedade e posse do contribuinte seja para depósito, custódia, penhor, comodato ou reparos”, porquanto solução contrária implicaria que “até o furto de mercadoria seria fato gerador do ICM”¹¹²⁴. A filiação deste autor à teoria da circulação econômica é, contudo, controvertida. Em que pese se encontrem tais elementos em sua obra, típicos da teoria da circulação econômica, sua atuação na formação da jurisprudência

¹¹¹⁸ Cf. BONILHA, Paulo Celso. “Alguns aspectos do impôsto de circulação de mercadorias”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.), *Direito tributário (estudos de problemas e casos tributários)*, São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 316.

¹¹¹⁹ Cf. BONILHA, Paulo Celso. “Alguns aspectos do impôsto de circulação de mercadorias”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.), *Direito tributário (estudos de problemas e casos tributários)*, São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 317.

¹¹²⁰ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos, *RDA*, vol. 103, 1971, pp. 33-48 (34).

¹¹²¹ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos, *RDA*, vol. 103, 1971, pp. 33-48 (35).

¹¹²² BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos, *RDA*, vol. 103, 1971, pp. 33-48 (36).

¹¹²³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1976, pp. 204-205.

¹¹²⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1976, pp. 204-205.

do STF, conforme será analisado¹¹²⁵, contém várias passagens que apontam para certa aproximação em relação à circulação jurídica.

3.5.2.2. *A teoria da circulação jurídica*

Apesar dos fundamentos da Reforma de 1965, logo se formulou a teoria da circulação jurídica, que foi desenvolvida, inicialmente, por José Nabantino Ramos, tendo logrado ampla acolhida doutrinária, seja à luz da Constituição de 1967, seja à luz da Constituição de 1988. Para o autor, afirmar que haveria circulação na transferência de mercadorias de um estabelecimento para o outro de um mesmo titular seria o mesmo que afirmar “que o dinheiro circula quando Pedro passa da mão direita para a mão esquerda”¹¹²⁶. Para o autor, a circulação compreenderia “sempre e invariavelmente, a ideia de coisa que muda das mãos de uma, para as mãos de outra pessoa, envolvendo, assim, a mudança de propriedade ou pelo menos mudança de posse da coisa que circula”¹¹²⁷. Para que houvesse circulação, deveria a mercadoria, portanto, deixar de integrar o patrimônio de uma pessoa e passar a integrar o patrimônio de outra pessoa.

Para Ataliba e Giardino, “circulação” seria expressão que deveria ser entendida “juridicamente”¹¹²⁸. Sendo, “do ponto de vista econômico”, um termo “vago e impreciso”, seria esta acepção imprestável “para assegurar a objetividade e segurança específicas do direito”¹¹²⁹. A corrente que identifica na circulação um fenômeno econômico seria equivocada porque “só a exegese jurídica tem instrumental para permitir reconhecer o fenômeno jurídico da transmissão de certos poderes jurídicos sobre a mercadoria”. Para os autores, seria “inaceitável” a postura de se deter a considerações sobre a intenção dos Legisladores “descurando, assim, do conteúdo da norma, tal como inserida no sistema normativo”. Assim, o texto constitucional deve ser interpretado “juridicamente, com critérios jurídicos: interpretação informada por categorias e técnicas da ciência do direito”, de modo que “o conceito único e decisivo a ser considerado há de ser o de circulação jurídica”¹¹³⁰.

Assim, “circular significa, para o direito, mudar de titular”. Somente se uma mercadoria muda de titular é que ela circula para fins jurídicos. Por “titularidade de uma mercadoria” entende-se “a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma,

¹¹²⁵ Cf. item 3.5.2.3, *infra*.

¹¹²⁶ RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação, *RDP*, n. 2, 1967, p. 38.

¹¹²⁷ RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação, *RDP*, n. 2, 1967, p. 38.

¹¹²⁸ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e circulação jurídica, *RDA*, n. 144, 1981, pp. 227-233.

¹¹²⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e circulação jurídica, *RDA*, n. 144, 1981, pp. 228.

¹¹³⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e circulação jurídica, *RDA*, n. 144, 1981, pp. 229.

sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica)”¹¹³¹. Com efeito, haveria circulação quando alguém recebesse direitos de disponibilidade (poder de dispor) sobre uma mercadoria, sendo, portanto, o conceito constitucional de circulação (jurídica) “mais amplo do que a simples transferência de domínio, estritamente compreendida pelo direito privado”, não deixando de ser, por outro lado, “conceito juridicamente apreensível”¹¹³². Assim, haveria circulação no caso de empréstimo de bens fungíveis, porque, em tal caso, assumiria o mutuário poderes plenos sobre a mercadoria, exercendo todos os atributos de dono, podendo dela dispor e agir juridicamente como se dono fosse.

Nesse sentido, entende-se que “para a Constituição, a circulação corresponde a uma translação de direitos, assim entendida, fundamentalmente, a transmissão de *poderes jurídicos de disposição sobre uma mercadoria*”. Nesse sentido, para fins do ICM, a circulação juridicamente relevante seria aquela que “consubstancia transferência, ou cessão, de *poderes jurídicos*”¹¹³³. A Constituição não teria, assim, se prendido a “rígidos conceitos formais de transmissão de propriedade”, mas sim indicado “uma realidade substante, embora também jurídica”. Seria esta realidade “mais abrangente, mais lata, mas da mesma forma inconfundível com a chamada ‘circulação econômica’”¹¹³⁴.

Os autores reconhecem ser distinta a “motivação” que inspirou a EC nº 18/65. O art. 24 II, da Constituição de 1967, tal qual o art. 23, II, da EC nº 1/69, limitaram-se a reproduzir substancialmente o art. 12 da EC nº 18/65, conservando-se a concepção original do imposto. Da mesma forma, as disposições específicas do CTN relativamente à autonomia dos estabelecimentos e à tributação nas transferências interestaduais (art. 52, § 3º, e § 2º, II) foram repetidas no Decreto-lei nº 406/68 (art. 2º, § 1º e art. 6º, § 2º). Apesar disso, entendem Ataliba e Giardino que toda a motivação da EC nº 18/65 teria sido superada com o advento da Constituição de 1967¹¹³⁵.

A teoria da circulação jurídica comportaria, contudo, uma “exceção”. Trata-se do caso em que a transferência de mercadorias dá-se entre estabelecimentos situados em distintas unidades da federação¹¹³⁶. Em vista da necessidade de se assegurar “a equânime repartição de

¹¹³¹ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e circulação jurídica, *RDA*, n. 144, pp. 230. (*destaque no original*)

¹¹³² Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e circulação jurídica, *RDA*, n. 144, 1981, pp. 230.

¹¹³³ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e circulação jurídica, *RDA*, n. 144, 1981, pp. 232.

¹¹³⁴ Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM e circulação jurídica, *RDA*, n. 144, 1981, pp. 232.

¹¹³⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Pressupostos do Estudo Jurídico do ICM, *Revista de Direito Tributário*, n. 15/16, 1986, pp. 96-114.

¹¹³⁶ RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação, *RDP*, n. 2, 1967, p. 39; ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída, *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, 1983, p. 108-109.

receitas”, admitia-se a ocorrência da hipótese tributária do ICM nas transferências interestaduais, ainda que não houvesse mudança de titular da mercadoria. Mesmo diante de todo o esforço em se conceber um “conceito constitucional”, termina-se por admitir, com fundamento no princípio federativo, uma exceção a este conceito, a qual não se encontra expressa no texto constitucional. A constatação de que bastaria uma transferência interestadual entre estabelecimentos anteriormente à transferência da titularidade da mercadoria para que se maculasse a competência tributária do Estado em que efetivamente se criou valor é uma consequência necessária da teoria da circulação jurídica. Nesse sentido, diante desta consequência indesejável, estes autores criam uma exceção à regra de competência constitucional, com fundamento no princípio federativo.

3.5.2.3. A jurisprudência do STF

O STF, por diversas vezes, rechaçou fosse a mera circulação física suficiente para que se configurasse o fato gerador do ICM. De outro lado, ora reconhecia ser suficiente a ocorrência de *circulação econômica*, cuja ocorrência não se dá estritamente em virtude de negócios jurídicos, ora exigia a ocorrência de *circulação jurídica*.

Em Recurso Extraordinário relatado pelo Min. Xavier de Albuquerque¹¹³⁷, julgou-se caso em que a Recorrida realizava a construção de um hotel, de sua propriedade, em terreno próprio e sob sua administração. Considerando o vulto da obra, houve por bem fabricar esquadrias, móveis e instalações internas. Para tanto, arrendou uma fábrica, pelo prazo mínimo de trinta meses, ficando a administração da fábrica sob sua exclusiva responsabilidade, produzindo unicamente as mercadorias que seriam utilizadas na construção do hotel. Insurgindo-se contra a cobrança do ICM nas saídas da fábrica ao hotel, obteve em juízo o reconhecimento de que “a remoção, a transferência da mercadoria da oficina administrada por essa empresa, trabalhando exclusivamente para ela, removidos seus produtos para aquela construção, da mesma empresa e exclusivamente para este fim, não está sujeita ao ICM”. Inexistente comprovação da circulação jurídica, entendeu-se, no tribunal local ser preciso que houvesse “circulação de mercadorias, circulação esta que não pode consistir, pura e simplesmente, na remoção de material, na saída física”.

O Min. Xavier de Albuquerque, contudo, consignou que, para fins de incidência do ICM, deve-se ter saída que “importe num negócio jurídico ou em operação de natureza

¹¹³⁷ STF, RE nº 75.026/RS, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, 1ª Turma, j. 05.10.73.

econômica”. No caso, não haveria “simples transferência de mercadoria de uma para outra casa pertencente ao mesmo estabelecimento”. A oficina e a construtora seriam, “na verdade, dois estabelecimentos autônomos, não obstante o contrato de arrendamento celebrado entre elas”. Nota-se, portanto, que, apesar de inexistirem contratos que lastreassem a *circulação jurídica* das mercadorias e implicassem mudança de propriedade, já que as operações se encontravam sob controle comum, estaria presente a *circulação econômica*, tendo-se se saída de mercadoria realizada entre unidades econômicas autônomas (os estabelecimentos), suficiente para fins de incidência do ICM. A “verticalização”, conforme descrita pelo Professor Alcides Jorge Costa, não culminou, neste caso, na inocorrência do fato gerador do ICM, remanescendo a neutralidade em relação à tributação pelo ICM em atividades horizontalizadas e verticalizadas.

No entanto, julgando caso que versava sobre a fabricação de impressos e móveis por instituição bancária, decidiu o STF que a saída de tais móveis para as filiais não seria operação relativa à circulação de mercadorias, consignando-se que “do ponto de vista econômico esses bens não circulam, visto como permanecem na propriedade e posse de quem os produziu”¹¹³⁸. Este é precisamente o caso criticado por Alcides Jorge Costa, que o utiliza como exemplo de caso que seria contrário à “essência do ICM”, por implicar incentivo à verticalização de empresas¹¹³⁹.

A jurisprudência do STF era também firme em negar a suficiência da circulação física. Em Recurso Extraordinário relatado pelo Min. Cordeiro Guerra, entendeu-se que “o simples deslocamento físico da mercadoria pelo seu proprietário, sem circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM”¹¹⁴⁰. No caso em questão, a Recorrente realizava a construção de aeroporto em Manaus e, para tanto, havia adquirido, de empresa sediada na Bahia, vultosa quantidade de sacos de cimentos, os quais não eram passíveis de armazenamento no próprio local da obra. Por conseguinte, houve por bem locar espaço de terceiro, para que pudesse armazenar os sacos de cimento, tendo sido autuada quando do transporte de tais sacos do depósito para a obra. Pretendia a administração tributária que a “saída” do depósito em direção à obra fosse considerada operação tributável, o que foi negado pelo STF, com fundamento na inexistência de circulação jurídica ou econômica¹¹⁴¹. Igualmente, decidiu-se que no caso em que há “indústria integrada, instalada em área contínua, ainda que situada em mais de um

¹¹³⁸ STF, RE nº 74.852/SP, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, 1ª Turma, j. 20.10.72.

¹¹³⁹ Cf. item 5.5.2.2, *supra*.

¹¹⁴⁰ STF, RE nº 93.523-1/AM, Rel. Min. Cordeiro Guerra, 2ª Turma, j. 24.08.82.

¹¹⁴¹ STF, RE nº 93.523-1/AM, Rel. Min. Cordeiro Guerra, 2ª Turma, j. 24.08.82.

Município, não pode o fisco exigir contabilidade fiscal para o deslocamento da matéria prima da área de produção para a usina”¹¹⁴².

Em outros julgados, contudo, o ecletismo tomava conta. No RE nº 70.538/GB, decidiu o STF pela não incidência do ICM sobre a saída de bens móveis dados em comodato por empresa de combustível a terceiros revendedores de seus produtos, os quais consistiam em bombas para a venda a granel de combustível, tanques, elevadores, entre outros¹¹⁴³. No caso, definiu-se, com fundamento na doutrina de Rubens Gomes de Sousa, que “a saída a que se refere a lei federal, ainda que o explicita o diploma local, ‘a qualquer título’, para permitir a incidência é a que configura etapa do processo de circulação de mercadoria, integrando o complexo de sucessivas transferências desta, desde o produtor até o consumidor”.

A distinção entre as teorias econômica e jurídica da circulação neste caso não é clara. Em que pese tenha o relator reproduzido amplo trecho de Gomes de Sousa sobre a teoria da circulação econômica, invocou também o art. 110 do CTN em sua decisão, sustentando que a “saída dos equipamentos se faz nas circunstâncias por todos reconhecidas: através de empréstimo gratuito (comodato), com a plenitude de efeitos daí emergentes, na conceituação da lei civil”. Em verdade, o conteúdo do breve debate que se travou demonstra que a concepção da maioria se aproximava muito mais da teoria da circulação jurídica do que da circulação econômica¹¹⁴⁴. Assim, em que pese se tenha exposto longamente a teoria da circulação econômica na fundamentação do julgado, acabou-se, ao fim, por solucionar o caso a partir da teoria da circulação jurídica, sem, contudo, analisar-se se haveria, no caso, circulação econômica.

De outro lado, a posição vencida sustentava, sem maior refinamento, que o ICM “incidirá sobre todas as operações que tenham interesse econômico”, bastando-se demonstrar “o interesse econômico”, isto é, que a operação consiste “num ato jurídico do qual resulte interesse econômico a favor de um comerciante, industrial ou produtor”. Em caso posterior, sem maiores elucubrações, e fundamentando-se no precedente, sustentou-se, meramente, que o comodato não é fato gerador do ICM¹¹⁴⁵. Consolidou-se também ampla jurisprudência no sentido de que a importação de bens destinados ao ativo fixo da empresa para posterior locação

¹¹⁴² STF, AgRg nº 55.434/SP, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 22.05.73.

¹¹⁴³ STF, RE nº 70.538/GB, Rel. Min. Thompson Flores, Tribunal Pleno, j. 24.03.71.

¹¹⁴⁴ Veja-se o aparte do Min. Baleeiro: “*Ou, por outras palavras, essa operação, evidentemente, é econômica: não é o caso de o indivíduo mandar retirar a sua mercadoria do estabelecimento central, colocá-la no armazém geral, ou trapiche, ou para consertar uma peça que se estragou. O problema é o seguinte: é se nos casos em que há uma operação econômica, ela se externa por um fato jurídico, ou por um negócio jurídico. Há um conteúdo legal, no caso. Parece-me necessário que haja esse negócio jurídico. A operação econômica se traduz sempre num negócio jurídico, ou então não é operação econômica*”.

¹¹⁴⁵ STF, RE nº 72.283/SP, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, 1ª Turma, j. 07.03.1972.

a terceiros não constitui fato gerador do ICM, justamente em virtude de a operação subsequente não consistir em operação de circulação econômica¹¹⁴⁶.

Especialmente conturbada na jurisprudência do STF a respeito do ICM é a percepção do estabelecimento como unidade econômica, que é elemento caro à teoria da circulação econômica. Foram julgadas inconstitucionais legislações do Pará¹¹⁴⁷, do Mato Grosso do Sul¹¹⁴⁸ e da Paraíba¹¹⁴⁹, que consideravam estabelecimentos autônomos as usinas em que se beneficiava e as divisões fundiárias em que se plantava a cana de açúcar. As legislações dos Estados visavam a operações realizadas por unidades que promoviam tanto o plantio da cana como seu beneficiamento, em uma área territorialmente contígua e sob mesma titularidade. Tais unidades, para fins da lei complementar, representavam um único estabelecimento, de modo que não havia “saída” de mercadoria na transição entre uma e outra parte do processo produtivo – situações estas que as leis estaduais pretendiam modificar, determinando-se que haveria, por ficção, a saída quando da transição no âmbito do processo produtivo.

Para o Ministro Rafael Mayer, não se teria circulação econômica ou jurídica em tais casos, porquanto “a operação que a suscita somente assume relevo quando significa uma exteriorização relativamente ao âmbito do estabelecimento”. Com efeito, os “atos internos, os graus de processamento no interior do estabelecimento” não poderiam “ser elementos de circulação econômica e jurídica, pois são simples atos físicos ou materiais do processo produtivo, e não dão causa à incidência do tributo”¹¹⁵⁰.

Em que pese se tratasse de julgamento sobre a constitucionalidade de norma estadual, emprestou-se grande relevância à lei complementar. Em seu voto, considerou o Ministro que a lei complementar coloca “como aspecto dominante do fato gerador do ICM a saída da mercadoria para incorporar-se na dinâmica da economia da circulação e do consumo”. Portanto, não ocorrendo a saída da mercadoria do estabelecimento ou a entrada no estabelecimento de mercadoria importada, não se teria o fato gerador do ICM. Como a lei complementar à época vigente considerava contribuinte o comerciante, industrial ou produtor que promovesse a saída de mercadoria ou sua importação – “conotação que deve prevalecer no exercício, pelo Estado, da faculdade de considerar, como autônomo, cada estabelecimento do contribuinte” –, não poderia o Estado “considerar como estabelecimento autônomo a unidade empresarial, em

¹¹⁴⁶ Cf., *e.g.*, STF, RE 93.715/SP, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, 1ª Turma, j. 10.02.81; RE nº 88.941/SP, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, 1ª Turma, j. 26.09.78; RE nº 88.333/SP, Rel. Min. Cunha Peixoto, 1ª Turma, j. 09.05.78.

¹¹⁴⁷ STF, Rp nº 1.181-0/PA, Rel. Min. Rafael Mayer, Tribunal Pleno, j. 26.09.84.

¹¹⁴⁸ STF, Rp nº 1.292-1/MS, Rel. Min. Francisco Rezek, Tribunal Pleno, j. 08.05.86.

¹¹⁴⁹ STF, Rp nº 1.355-3/PB, Rel. Min. Oscar Corrêa, Tribunal Pleno, j. 12.03.1987.

¹¹⁵⁰ STF, Rp nº 1.181-0/PA, Rel. Min. Rafael Mayer, Tribunal Pleno, j. 26.09.84.

determinado estágio produtivo, que não tem por missão promover a saída, pois não é saída o simples degraú no processo interno da produção”. Assim, entendeu-se que os dispositivos violariam normas constitucionais e da lei complementar “ao seccionar o processo de produção para tributar um momento de alteração ou deslocamento físico de insumos ou materiais que não se destinam diretamente ao ingresso no meio circulante da economia”¹¹⁵¹.

No mesmo sentido, em julgamento posterior, o Min. Francisco Rezek considerou que o deslocamento “na área interna de um mesmo estabelecimento”, ainda que correspondente à passagem de uma fase à outra do processo produtivo, não poderia ser qualificado como “operação de circulação realizada por produtor ou industrial, pois esta supõe necessariamente o envolvimento de estabelecimentos ou de pessoas distintas”¹¹⁵².

Em suma, portanto, a teor destas duas decisões, tomadas por unanimidade, a lei estadual não poderia seccionar o estabelecimento e considerar ter havido “saída” deste quando esta não houvesse ocorrido fisicamente. Somente se poderia falar em dois estabelecimentos quando houvesse isolamento físico entre eles. Não caberia à lei estadual seccionar o processo produtivo, devendo-se prestigiar os conceitos de “estabelecimento” e “saída” contidos na lei complementar. Veja-se, portanto, que, embora se possam conceber economicamente dois estágios do processo produtivo (plântio e beneficiamento), cada qual promovendo individualmente agregação de valor, a lei complementar exigia que se tivesse a saída do estabelecimento, elegendo este como unidade econômica autônoma, a qual não poderia, a teor da jurisprudência do STF, ser objeto de seccionamento.

No julgamento da lei estadual paraibana, contudo, em que pese se tenha também concluído pela inconstitucionalidade da lei, adotaram-se fundamentos bastante diversos. O Min. Oscar Corrêa entronizou a determinação do conceito de estabelecimento para o deslinde da questão, remetendo, em seu voto, ao que denominou de “princípio da autonomia do estabelecimento”. Em suas palavras, a questão a ser solucionada dizia respeito à possibilidade de se considerarem “autônomos, para fins de conceituação como contribuinte do ICM, *estabelecimentos* (unidades técnicas) integrantes da mesma *unidade econômica* de propriedade da mesma empresa (figura jurídica, *in casu*)”. Para o Ministro não haveria distinção “entre *estabelecimento* e *unidade econômica* (independentemente do *aspecto jurídico* da *propriedade* que integram)”¹¹⁵³.

¹¹⁵¹ STF, Rp nº 1.181-0/PA, Rel. Min. Rafael Mayer, Tribunal Pleno, j. 26.09.84.

¹¹⁵² STF, Rp nº 1.292-1/MS, Rel. Min. Francisco Rezek, Tribunal Pleno, j. 08.05.86.

¹¹⁵³ STF, Rp nº 1.355-3/PB, Rel. Min. Oscar Corrêa, Tribunal Pleno, j. 12.03.1987. (*destaques* no original)

Veja-se, portanto, que o Ministro contrapôs “estabelecimento” e “empresa”, inovando no trato da matéria em relação aos outros dois julgados. Em seu entendimento, a lei complementar, ao autorizar que fossem considerados como contribuintes autônomos cada estabelecimento “evidentemente formula a hipótese em que esse estabelecimento se comporte autonomamente, independentemente de unidade econômica na qual se integre”. Logo, se os estabelecimentos integram a “mesma unidade econômica, como partes indistintas do mesmo processo de produção, e não extrapolam dessa atividade integrada, não há considerá-los estabelecimentos autônomos para fim de geração de atividade tributável pelo ICM”. Assim, em seu entendimento, somente se daria a circulação econômica no momento em que “após percorrer o ‘iter’ produtivo na *unidade produtiva* (da *empresa*), ainda que integrando elementos – materiais, produtos semi-acabados, e de mais de um estabelecimento – só aí incida o imposto, porque só aí se verifica a operação de mercadoria tributável”. Com efeito, pontuou o Ministro que “a menos que o estabelecimento não remeta a outro da mesma unidade o seu produto, mas o transfira a outra empresa – *de outro proprietário* – quando então se terá verificado igualmente a operação sobre a qual incide a exação – e isto porque agiu como autônomo”.

A lei paraibana era, em seus elementos essenciais, muito semelhante às leis do Pará e do Mato Grosso do Sul e sua inconstitucionalidade poderia ter sido fundada nos mesmos argumentos daquelas outras duas ações – em que pese tenha havido algum refinamento da tese fazendária neste último caso. No entanto, a fundamentação do Min. Oscar Corrêa é bastante distinta daquela de que lançaram mão os Min. Rafael Mayer e Francisco Rezek, embora não tenha o Min. Oscar Corrêa (ao menos explicitamente) pretendido qualquer ruptura com a jurisprudência do Supremo. Ao contrário, o Min. Oscar Corrêa inclusive invoca os dois precedentes na fundamentação de seu voto.

O que se nota, todavia, é que o Ministro procurou conciliar as teorias da circulação jurídica e econômica, fazendo afirmações inerentes a ambas as correntes. Ampliou a unidade econômica tomada como referência do “estabelecimento” para “empresa” e passou a sustentar que somente no caso em que houvesse transferências entre empresas (“*de outro proprietário*”) é que se teria a circulação econômica. Pretendeu, ao assim afirmar, que “empresas” seriam sempre de titularidades distintas, de modo que a transferência entre empresas seria também transferência de titularidade. Veja-se, contudo, que na prática, o que se tem é a adoção da teoria da circulação jurídica em um caso que poderia ser solucionado a partir da jurisprudência existente, que adotava a teoria da circulação econômica. Tal transição foi realizada sem apertes, e sem clareza a respeito do abandono da teoria da circulação econômica.

Se a fundamentação distinta não produziu grandes consequências àquele caso concreto, ela permitiu desenvolvimento jurisprudencial em caso posterior. No RE 113.090-3/PB, deu-se um passo adiante em direção à teoria da circulação jurídica. Decidiu-se que o “simples deslocamento físico dos insumos destinados à composição do produto dentro da mesma unidade empresarial” não seria suficiente para que se tivesse a ocorrência do “fato gerador do ICM, pois não passa de mero ato do processo produtivo, insuscetível de gerar incidência tributária”¹¹⁵⁴. Na fundamentação, faz-se referência, indistintamente, às três Representações relatadas *supra* e consigna-se que a decisão recorrida “ao entender que o deslocamento da matéria prima (cana-de-açúcar) para o fabrico do álcool, dentro de uma mesma empresa agro-industrial, não constitui fato gerador do ICM”, teria seguido as jurisprudência do STF.

Este outro caso versa também sobre a legislação da Paraíba, cujos dispositivos relativos à ficção de saída já haviam sido declarados inconstitucionais. O lançamento do tributo não pressupunha, portanto, aquela legislação, tratando-se de caso distinto daqueles sobre os quais versavam as Representações. Não há, no RE 113.090-3/PB, qualquer referência à “contiguidade” da unidade econômica, tendo havido efetiva “saída” de um estabelecimento a outro (ainda que de mesma titularidade). A adoção do vocábulo “empresa” em detrimento de “estabelecimento” e a referência a efetivo “deslocamento” da matéria-prima conota desvio significativo em relação aos casos anteriores. Sem que se pretenda avaliar o acerto ou o equívoco de tal posicionamento, fato é que a fundamentação da decisão não se justifica pela “linha exegética adotada pelo STF”, conforme pretendeu o Min. Relator. Trataram-se casos distintos como se fossem semelhantes. No caso, distintamente das Representações, tratava-se de efetiva saída de um estabelecimento a outro. Ainda que ambos os estabelecimentos pertencessem a uma mesma “empresa”, não estavam presentes os elementos das Representações. Não havia a contiguidade territorial e, por conseguinte, havia “saída”, não se podendo falar em mero deslocamento interno ao “*estabelecimento*”, ainda que o deslocamento fosse interno à “*empresa*”.

Veja-se, então, que na jurisprudência do STF, a regra de competência do ICM contemplava a *circulação econômica* de mercadorias realizada entre estabelecimentos, entendidos estes como *unidades econômicas*. Apesar de, a teor da lei complementar, ser o estabelecimento a unidade econômica relevante, teve-se, posteriormente, julgamento em que se considerou a empresa como unidade econômica relevante, promovendo-se, portanto, notória aproximação em relação à teoria da circulação jurídica.

¹¹⁵⁴ STF, RE nº 113.090-3/PB, Rel. Min. Djaci Falcão, 2ª Turma, 19.05.87.

3.5.2.4. Síntese e crítica

Em termos práticos, as teorias da circulação econômica e jurídica divergem, essencialmente, a respeito da possibilidade de tributação do autoconsumo, a qual depende da percepção do estabelecimento como unidade autônoma. Enquanto à luz da teoria da circulação econômica tributam-se também transferências entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, a teoria da circulação jurídica exige que se tenha a transferência de titularidade, entre contribuintes distintos. É importante que se enfatize que nenhuma das duas teorias pretende que se tribute a mera circulação física, que é distinta tanto da circulação econômica quanto da circulação jurídica¹¹⁵⁵.

Nos julgados examinados, percebe-se postura incerta do Supremo, muitas vezes com a conjugação de premissas contraditórias entre si. Embora em alguns casos os fundamentos sejam claros e consistentes, outros conciliam teorias incompatíveis e divergem, nos fundamentos, de precedentes com os quais aparentam concordar. Observou-se na jurisprudência uma incrível dificuldade em lidar com o conceito de estabelecimento enquanto “unidade econômica autônoma”, promovendo-se uma evolução velada na jurisprudência, sem enfrentamento das questões que realmente importavam. De qualquer forma, encontram-se julgados que endossam ambas as teorias, com prevalência, em termos práticos, dos resultados da teoria da circulação jurídica: não se tributa o autoconsumo, mas se tributa a transferência interestadual de mercadorias, ainda que não exista neste caso a circulação jurídica.

Interessa ao presente trabalho apenas notar que, assim como no caso do ISSQN, a crítica à teoria da circulação econômica formula-se a partir de uma rejeição a argumentos percebidos como “econômicos”, e não “jurídicos”. A teoria da circulação jurídica fundamenta-se na contraposição entre o “jurídico” e o “econômico”, pretendendo-se, a partir deste recurso, negar validade à teoria oposta, como se não fosse ela também “jurídica”. De argumentos substantivos, resta apenas uma interpretação melódica do texto constitucional, centrando-se a tônica em “operação” em detrimento da “circulação”, e a afirmação singela de que “circular significa, para o direito, mudar de titular”. Afirma-se, também, que a teoria da circulação econômica não seria passível de oferecer a segurança jurídica necessária ao direito – em que pese a circulação econômica tenha sido domada em tantos outros sistemas e em termos muito mais complexos que o pretendido pelo ICM, em impostos de base ampla, que compreendem também a prestação

¹¹⁵⁵ Cf. evidenciado no item 3.5.2.1, *supra*.

de serviços e operações que não possuem caráter mercantil. Finalmente, a teoria da circulação jurídica termina aceitando uma exceção a ela própria, no caso de transferências interestaduais, em homenagem ao princípio federativo.

Na doutrina de Alcides Jorge Costa, de outro lado, encontra-se amplo esforço na construção de conceitos autônomos de direito tributário, orientados por uma lógica inerente ao imposto, identificada a partir dos fundamentos da Reforma de 1965. Ao contrário do que pretende sustentar a corrente oposta, a argumentação do autor é inegavelmente “jurídica”, atenta ao princípio da igualdade, aos efeitos e à estrutura do imposto, bem como aos aspectos federativos que lhe são caros. Já anteriormente à Constituição de 1988, contudo, desviava-se a jurisprudência do STF significativamente de sua teoria, inviabilizando a tributação do autoconsumo e a definição do estabelecimento como unidade autônoma.

3.6. A Constituição Federal de 1988

Na CF, tal sorte de dissenso, entre acepções “econômicas” e “jurídicas” ainda se mantém. Antes que se proceda à análise da controvérsia doutrinária contemporânea, cumpre evidenciar em que sentido se manteve a estrutura do Sistema Tributário Nacional na CF e a importância das contribuições sociais, que não serão analisadas no presente trabalho.

3.6.1. A manutenção do Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional foi mantido em suas linhas gerais pela Constituição de 1988. Dornelles empresta grande importância à EC nº 18/65 e afirma que “o sistema vigente foi lá construído e apenas reformado pela Constituição de 1988”¹¹⁵⁶. Também Schoueri afirma que a Reforma “trouxe as bases do sistema tributário de hoje”¹¹⁵⁷. Da mesma forma, Ives Gandra afirma que “se examinarmos os artigos 145 a 156 da CF, há de se perceber que o sistema idealizado para a Lei nº 5172/68, para a E.C. nº 18/65 e para a CF 1967, é ainda o arcabouço que permite manter o sistema tributário nacional”¹¹⁵⁸.

¹¹⁵⁶ Cf. DORNELLES, Francisco. “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”, In: *Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças*, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2008, p. 4.

¹¹⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267.

¹¹⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “50 anos do CTN”, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (org.), *CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar*, São Paulo: Fecomércio, 2017, p. 17.

A estrutura da EC nº 18/1965 foi essencialmente mantida pela Constituição de 1988¹¹⁵⁹, inclusive de maneira deliberada. A intenção de se recepcionar por completo o CTN é bem relatada por Ives Gandra, que sugeriu a inserção do vocábulo “especialmente” no art. 146, III – a qual não constava do texto da subcomissão a ser submetido à Comissão de Sistematização – justamente a fim de se preservar o Código, “reconhecidamente de excelente qualidade por tantos quantos eram os juristas que se debruçaram sob sua promulgação, desde 1967”¹¹⁶⁰.

Isso não significa que não existissem propostas alternativas. A Comissão de Reforma Tributária e Administrativa (“CRETAD”), coordenada pelo Professor Fernando Rezende e integrada por seletos grupo de especialistas – dentre os quais o Professor Alcides Jorge Costa –, propunha a criação de um IVA de base abrangente¹¹⁶¹. Tais estudos serviram de base para os trabalhos que antecederam a Constituinte¹¹⁶². Apesar de a proposta ter sido acatada no Anteprojeto da respectiva comissão¹¹⁶³, logrou-se avanço apenas parcial em relação às propostas da CRETAD no texto da Constituição promulgada.

A leitura das regras de competência revela, contudo, que o Constituinte pouco inovou e não procurou novas fontes de capacidade contributiva, tendo antes redistribuído as existentes¹¹⁶⁴. Na competência estadual, o antigo ICM absorveu os chamados “impostos únicos”, sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e mineração, bem como sobre comunicações e transportes, tornando-se ICMS (CF, art. 155, I, b), e elevou-se a participação dos Municípios sobre a arrecadação deste tributo, de 20% para 25% (CF, art. 158, IV). Contrariamente ao quanto proposto no Anteprojeto da Comissão, remanesceu o ISSQN como imposto cumulativo, de competência dos Municípios.

¹¹⁵⁹ Cf. DORNELLES, Francisco. “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”, In: *Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças*, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2013, p. 7.

¹¹⁶⁰ O Relato do telefonema com Dornelles é digno de transcrição: “*Discutimos o assunto por mais de uma hora, e Dornelles se convenceu de que a redação do texto da subcomissão, ao elencar hipóteses fechadas, tornava a lista taxativa e não exemplificativa. Explicou-me, então, que não havia mais possibilidade de rediscutir a matéria no âmbito da subcomissão, ao que eu lhe indaguei: “Dornelles, foi intenção da comissão não recepcionar parte do CTN?”, e ele me respondeu: “Não!”. Observei, então, que era apenas uma questão de redação e sugeri acrescentar um advérbio “especialmente” no artigo 146 da CF, com o que a lista, de taxativa, voltou a ser exemplificativa, sem alterar em nada o pensamento da subcomissão*”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “50 anos do CTN”, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (org.), *CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar*, São Paulo: Fecomércio, 2017, p. 16.

¹¹⁶¹ Cf. CRETAD, *TD0104 - Estudos para a Reforma Tributária - Tomo 1, Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: IPEA, 1987, pp. 15-21.

¹¹⁶² Cf. CUNHA, Augusto Carlos Rodrigues da. Federalismo e Grupos de Pressão: os impasses da reforma tributária, *Revista de Direito UPIS*, 2003, pp. 246-247; FEITOSA, Raymundo Juliano Rêgo. *Finanças públicas e tributação na constituinte: 1987/1988*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003, p. 19.

¹¹⁶³ Cf. Assembleia Nacional Constituinte, Relatório e Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, Brasília: Senado Federal, 1987.

¹¹⁶⁴ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 268.

3.6.2. *As Contribuições Sociais e o “Sistema Tributário Paralelo”*

De outro lado, as contribuições sociais trouxeram, na elucidativa expressão de Dornelles, um “sistema tributário paralelo”, cuja incidência se sobrepõe às bases econômicas concebidas para o Sistema Tributário Nacional. Conforme afirma Dornelles, “o capítulo dedicado à Seguridade Social da Carta Magna abriu caminho para a criação de novas contribuições, que, na realidade, são impostos disfarçados e alcançam receitas, lucros, loterias e até movimentação financeira”¹¹⁶⁵.

Em que pese não possa o presente trabalho cuidar em detalhe das contribuições sociais, algumas observações preliminares precisam ser feitas. Na sistemática da CF, a Seguridade Social encontra-se separada do Sistema Tributário Nacional. Enquanto o produto dos principais impostos de competência da União deve ser repartido com Estados e Municípios, o mesmo não ocorre em relação às contribuições, cuja receita pertence, em regra, integralmente à União. Com efeito, a CF produziu evidente incentivo à União para que esta ampliasse suas receitas mediante a instituição de contribuições sociais, a ampliação de sua base de cálculo e alíquota, e até mesmo a substituição de impostos por contribuições.

Se o CTN define impostos, taxas e contribuições de melhoria, à CF não se seguiu a definição e classificação das contribuições, em que pese cumpra à lei complementar definir tributos e suas espécies (CF, art. 146, III, “a”). Apesar de a doutrina jurídica ter produzido extensamente - e com muita qualidade¹¹⁶⁶ - sobre as contribuições sociais, procurando estabelecer critérios para seu controle, fato é que a jurisprudência toma como suficiente para a instituição de contribuições o “financiamento da seguridade social”, não se tendo, lamentavelmente, logrado maiores avanços no sentido do controle das contribuições sociais a partir de sua finalidade. Admitindo finalidade tão ampla e tão representativa do orçamento da União, as contribuições sociais comportam-se, na prática, como verdadeiros impostos, mormente quando se considera a Desvinculação de Receitas da União (“DRU”). Os “impostos disfarçados” a que alude Dornelles introduziram uma segunda camada de ônus às bases econômicas sobre as quais o Sistema Tributário Nacional se assenta.

¹¹⁶⁵ DORNELLES, Francisco. “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”, In: *Constituição de 1988 : O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças*, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2008, p. 1.

¹¹⁶⁶ Cf., especialmente, BARRETO, Paulo Ayres. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2005; PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições no sistema tributário brasileiro*, 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

Ao contrário do Sistema Tributário Nacional, contudo, a Seguridade Social, sob a perspectiva tributária, não foi pensada de maneira sistemática. A competência para a instituição de contribuições sociais foi outorgada a partir de bases amplas e lacônicas, as quais foram preenchidas paulatinamente ao longo das décadas seguintes. Enquanto o Sistema Tributário Nacional foi objeto de longa maturação, tendo incluído não apenas extenso detalhamento dos trabalhos, como também regulamentação por lei complementar, o mesmo não se deu com a Seguridade Social. Basta ver que as contribuições sociais que acabaram positivadas na Constituição não foram objeto de análise dos trabalhos da CRETAD.

Por constituírem inovação na tradição constitucional brasileira, as regras de competência para contribuições não apresentavam um referencial prévio: eram regras de competência para novos tributos, os quais eram, em grande parte, desconhecidos da tradição tributária brasileira. Enquanto a Reforma de 1965 dialogava com a Constituição de 1946 e com as principais tendências do direito comparado, as contribuições sociais foram positivadas pela CF, em grande medida, como uma completa inovação.

Nesse sentido, em relação às contribuições sociais, observa-se notável tendência em se interpretarem as regras de competência mediante referência a conceitos pressupostos, como “salários” e “faturamento”, com grande prevalência da teoria que será aqui denominada “estática”¹¹⁶⁷. A referência às regras de competência das contribuições sociais demanda um arcabouço teórico muito mais complexo do que aquele que o presente trabalho é capaz de oferecer. Na jurisprudência do STF, domina uma espécie de “primado do direito civil” (e de outras áreas do direito), com recurso a argumentos semânticos estáticos, em relação às contribuições sociais, que a presente monografia não pretende criticar ou endossar, já que tanto a crítica quanto o endosso demandam a consideração de outros aspectos do ordenamento, mormente relacionados ao princípio federativo e à própria conceituação do que seja uma contribuição social.

Em vez disso, manter-se-á a estrutura do item 3.5, apresentando-se leituras doutrinárias a respeito das regras de competência e, em seguida, investigando-se de que maneira tal debate se reproduz na jurisprudência do Supremo. Novamente, e pelos mesmos motivos expostos no item 3.5, são eleitos como exemplos os casos do ISSQN e do ICMS na análise empreendida.

¹¹⁶⁷ Cf. item 3.6.3.1, *infra*.

3.6.3. Correntes doutrinárias sobre a discriminação de competências

À luz da Constituição de 1988 tem-se imensa quantidade de trabalhos a respeito das regras de competência, os quais são bastante resistentes a classificações. Apesar disso, as correntes doutrinárias a respeito da discriminação de competências constitucionais são sistematizadas de maneira bastante eloquente pelo Professor Paulo Ayres Barreto¹¹⁶⁸. Enuncia o autor a existência de, “ao menos, quatro entendimentos distintos” a respeito do tema. A classificação é feliz porque estabelece uma gradação em relação à densidade normativa dos vocábulos utilizados na regra de competência constitucional.

Consoante a primeira acepção, as significações dos vocábulos contidos na regra de competência seriam atribuídas integralmente pelo Legislador infraconstitucional. Tal entendimento é encontrado em voto do Min. Nelson Jobim, com pretensão fundamento nas obras de Aliomar Baleeiro e de Rubens Gomes de Sousa. Baleeiro, citando Sousa, afirma que o conceito de renda seria “fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação”¹¹⁶⁹.

Barreto, acertadamente, relativiza a assertiva de Baleeiro, criticando, portanto, a ênfase emprestada à citação pelo Ministro Jobim. No contexto da obra, a assertiva prestar-se-ia a “demonstrar que o Direito não depende da Economia Política para estabelecer a cogência de suas regras”¹¹⁷⁰.

A isso devemos acrescentar que diversas manifestações de Baleeiro, na qualidade de Ministro do STF, em verdade infirmam a inclusão do autor na suposta corrente. Embora em matéria de imposto de renda entendesse o Ministro ser admitida a consideração econômica¹¹⁷¹ (o que tampouco implica completo esvaziamento da regra de competência), em relação a alguns impostos entendia Baleeiro que a Constituição teria incorporado conceitos de direito civil. No Supremo Tribunal Federal, ainda à luz da Constituição de 1946, em duas oportunidades, rechaçou o Ministro Aliomar Baleeiro a “interpretação econômica” em relação ao ITBI. Em ambos os casos, tratava-se da incidência do “imposto sobre transmissão *inter vivos*” sobre promessa de compra e venda. Considerou o Ministro que o fato gerador do ITBI seria “o

¹¹⁶⁸ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. “Conceitos constitucionais e competência tributária”, In: Nélida Cristina dos Santos et. al. (coord.), *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*, São Paulo, Saraiva, 2013, pp. 331-343. Cf., também, BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*, Tese de Livre-Docência: FDUSP, 2008, pp. 68-77.

¹¹⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 183.

¹¹⁷⁰ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. “Conceitos constitucionais e competência tributária”, In: SANTOS, Nélida Cristina dos, et. al. (coord.), *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*, São Paulo, Saraiva, 2013, pp. 331-343.

¹¹⁷¹ STF, RMS 16.050, 2ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 22.03.1966.

negócio jurídico pelo qual alguém transfere a outrem o domínio sobre imóveis”, o qual não abrangeria a promessa de venda de imóveis nem a cessão de direitos resultantes desta promessa, considerada “mera obrigação pessoal”. Note-se que neste caso, o fundamento foi a própria regra de competência do imposto sobre transmissão *inter vivos*:

A interpretação econômica no Direito Fiscal, desprezando o conceito de institutos de Direito Privado, defendida por alguns, não pode ser admitida no caso, pois a Constituição, evidentemente, ao estabelecer a competência do Município, no art. 29 (Emenda n. 5/61), referiu-se ao negócio jurídico da transferência de propriedade imobiliária e só a êle.¹¹⁷²

Veja-se que, no entendimento do Ministro, a competência tributária referir-se-ia ao próprio “negócio jurídico”. A EC nº 5/61, dispunha em seu art. 29, III, que “pertencem aos Municípios os impostos sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedade”. Na prática, portanto, endossando-se a crítica de Barreto, pode-se dizer que a tese do completo esvaziamento da regra de competência se encontra somente no voto do Ministro Jobim, que sustentou que “o conceito de renda, para efeitos tributários, é o legal”¹¹⁷³. Daí porque, em que pese se deva reconhecer a existência desta posição, ela não demanda maiores considerações no presente trabalho.

Na segunda acepção, haveria “um importante nível de imprecisão ou vaguidade nas referências sígnicas constitucionais, de modo a permitir um espaço significativo para a participação do Legislador na construção de sentido desses conceitos”. Na terceira, “o legislador constituinte teria feito referência a tipos que, por sua natureza, são sempre abertos e fluidos, delegando ao legislador complementar a tarefa de conceituá-los”. Na quarta, “o espaço de atuação legiferante ficaria circunscrito ao papel de dar contornos mais nítidos ao conceito já identificado, em exegese constitucional”¹¹⁷⁴.

A distinção proposta por Barreto é mais refinada do que aquela que aqui se poderia analisar, pois pressupõe fundamentos teóricos a respeito da distinção entre tipos e conceitos, que a presente monografia não pretende oferecer. No primeiro capítulo, limitou-se a monografia a classificar argumentos, de modo que aquela classificação é o instrumental teórico de que se dispõe. À presente monografia importa distinguir entre dois grandes grupos de teorias, que se

¹¹⁷² STF, RE 31.320, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, 2ª Turma, j 07.06.1966, DJ 21.09.1966; RE 38.029, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, 2ª Turma, j 07.06.1966.

¹¹⁷³ STF, RE 201.465-6/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 02.05.2002.

¹¹⁷⁴ BARRETO, Paulo Ayres. “Conceitos constitucionais e competência tributária”, In: SANTOS, Nélida Cristina dos, et. al. (coord.), *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 332-335.

diferenciam em relação à modalidade de argumentação admitida para fins de interpretação das regras de competência.

3.6.3.1. *A hermenêutica estática da competência tributária*

A teoria aqui denominada “estática” é provavelmente dominante na doutrina tributária brasileira, ainda que não exista unanimidade a respeito de seus exatos contornos¹¹⁷⁵. O essencial dessa teoria é que a significação dos conceitos constitucionais se daria “com base em sua acepção jurídica preexistente”¹¹⁷⁶. Obtêm-se sentidos mínimos das regras de competência a partir de argumentos semânticos estáticos e lógico-formais. Dentre os muitos exemplos desta acepção, pode-se mencionar a teoria de Ávila, que a explorou de maneira detida em seus principais trabalhos¹¹⁷⁷ e a “complementou” com uma “teoria jurídica da argumentação”¹¹⁷⁸.

Segundo esta teoria, teria o Constituinte discriminado competências tributárias a partir de conceitos pressupostos. Outros autores sustentam, ainda, que a discriminação de competência tributária seria realizada mediante regras que possuiriam “grau relativamente baixo de generalidade” e cuja aplicação não demandaria qualquer forma de ponderação¹¹⁷⁹. A discriminação de competências tributárias seria um caso de “reserva material constitucional”, em que a Constituição “utiliza expressões como renda, rendimento, capital, faturamento ou salário, que já possuem sentidos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem”¹¹⁸⁰.

A Constituição atribuiria a estas expressões determinados conceitos, expressa ou implicitamente. Um exemplo de conceituação expressa seria a expressão “salários”, que seria “conceituada, legal e doutrinariamente, como exprimindo a remuneração obtida pelo empregado numa relação de subordinação com seu empregador. Um exemplo de conceituação implícita seria a expressão “renda”, cujo significado “só pode ser o de resultado patrimonial líquido auferido por uma fonte econômica em um período determinado de tempo”¹¹⁸¹.

¹¹⁷⁵ Cf. *e.g.*, COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*, São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 50-51.

¹¹⁷⁶ BARRETO, Paulo Ayres. “Conceitos constitucionais e competência tributária”, In: SANTOS, Nélida Cristina dos, et. al. (coord.), *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Botallo*, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 332-335.

¹¹⁷⁷ Cf., *e.g.*, ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 261-267; ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, 3ª. Ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 69.

¹¹⁷⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico, *Revista de Direito Tributário*, n. 79, 2001, pp. 163-183.

¹¹⁷⁹ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e Integração da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 379.

¹¹⁸⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 261.

¹¹⁸¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 262.

Segundo essa teoria, quando a Constituição se utiliza de um termo, sem o conceituar de modo diverso, terminaria “por incorporar o conceito que é utilizado no direito infraconstitucional vigente antes da sua promulgação”. Assim, para que se mantenham os exemplos do ISSQN e do ICMS, o conceito de serviço seria “aquele previsto no direito infraconstitucional pré-constitucional, qual seja, o conceito de obrigação de fazer previsto no Código Civil (esforço humano empreendido em benefício de outrem)”, enquanto o conceito de mercadoria seria “aquele estabelecido no direito infraconstitucional pré-constitucional, a saber, o conceito de mercadoria previsto no Código Comercial (coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com habitualidade)”¹¹⁸². No mesmo sentido é a doutrina de Carrazza, para quem o conceito de mercadoria haveria “de ser entendido como o era em direito comercial, ao ensejo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988”¹¹⁸³, negando-se expressamente que eventual alteração legislativa subsequente venha a produzir efeitos para fins da discriminação de competência constitucional. No entendimento de Ávila, seria preciso “revalorizar a linguagem constitucional, cuja importância terminou diminuída em face da euforia com que a doutrina começou a lidar com a interpretação sistemática e com o contexto”¹¹⁸⁴.

Tal endosso da teoria conceitual é acompanhado de uma justificação baseada na teoria da argumentação¹¹⁸⁵. O autor reconhece que os conceitos não estariam prontos nos dispositivos interpretados, sendo, antes reconstruídos pelo intérprete. Em decorrência do sobreprincípio do Estado de Direito e dos subprincípios da separação dos poderes, da segurança jurídica e da legalidade, o intérprete deveria, em sua reconstrução, dentre as várias interpretações possíveis, atribuir “prevalência aos argumentos linguísticos e sistemáticos”, porquanto eles se baseariam na “primazia daquilo que é objetivável no ordenamento jurídico frente àquilo que deixou de sê-lo”. Ademais, a legalidade não conteria “nenhuma instrução suficiente a respeito do conteúdo material da lei tributária” e as leis com finalidades fiscais não conteriam qualquer “teleologia que permita estruturar a sua aplicação”¹¹⁸⁶.

¹¹⁸² ÁVILA, Humberto. “Regra-matriz versus princípios”, In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.), *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 75-76.

¹¹⁸³ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 52.

¹¹⁸⁴ ÁVILA, Humberto. “Regra-matriz versus princípios”, In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.), *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 77.

¹¹⁸⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 268.

¹¹⁸⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 268.

Ao intérprete, restaria, então, identificar quais seriam os conceitos implícita ou expressamente pressupostos, primariamente a partir de argumentos semânticos estáticos¹¹⁸⁷. Afirma-se que as finalidades, “mesmo no caso de estarem vinculadas a uma regra de competência não podem servir de justificativa para a ampliação da medida de comparação constitucionalmente eleita”¹¹⁸⁸. Em suma, Ávila considera não ser possível o recurso a argumentos teleológicos para se “ampliar” a abrangência da regra de competência, entendendo-se por ampliado um sentido que seja mais amplo que aquele decorrente de um dado argumento semântico estático.

Nesta teoria, imunizam-se as regras de competência também contra a “alteração” a partir de finalidades fiscais ou extrafiscais: “o sujeito, o objeto, a base de cálculo e a alíquota dos impostos pressupostos e limitados na Constituição somente são aplicados (melhor: concretizados), não ampliados”¹¹⁸⁹. As regras de competência, interpretadas como incorporadoras de conceitos pressupostos, teriam eleito “medidas de comparação”, as quais não poderiam ser “alteradas” pelo Legislador ou pelo intérprete a partir de uma finalidade. Assim, embora reconheça como finalidade fiscal não apenas a “arrecadação”, como também a “repartição de encargos tributários”, entende Ávila que tais finalidades não poderiam justificar a “eleição de outras medidas de comparação”¹¹⁹⁰. Em suma, em que pese possam as finalidades operar dentro da medida de comparação eleita, elas não poderiam prestar-se à “ampliação” de conceitos determinados a partir de referência ao direito infraconstitucional pressuposto pelo Constituinte de 1988.

3.6.3.2. *A hermenêutica dinâmica da competência tributária*

De outro lado, encontram-se trabalhos que sustentam, em maior ou menor grau, a interpretação dinâmica das regras de competência constitucionais¹¹⁹¹. Nesse sentido, expressamente opondo-se à posição de Ávila, Lobo Torres afirma que os conceitos constitucionais tributários se abririam para a “interpretação segundo os vários métodos, desde o literal até o sistemático e o teleológico”, não se tratando de conceitos “fechados e unívocos”,

¹¹⁸⁷ No mesmo sentido, cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e Integração da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 380.

¹¹⁸⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, 3ª. Ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 69.

¹¹⁸⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 521.

¹¹⁹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, 3ª. Ed., São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 70-71.

¹¹⁹¹ Cf., sustentando a mutação do “conceito constitucional de mercadoria”, para abranger não apenas bens corpóreos, mas também os incorpóreos: BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*, Tese de Doutorado, PUCSP, 2014, pp. 181-191.

mas sim de conceitos que, “da mesma forma que os demais conceitos tributários, operam dentro da possibilidade expressiva do texto a interpretar”¹¹⁹². Nestes casos, admite-se a interpretação das regras mediante referência a argumentos além daqueles estritamente semânticos estáticos e lógico-formais. Em tais teorias, pode o intérprete valer-se, em maior ou menor medida, da atualização dos sentidos linguísticos das expressões empregadas pelo Constituinte (argumentos semânticos dinâmicos), ou de argumentos teleológicos (inclusive valorativos) em sentido mais amplo. Em maior ou menor grau, admitiriam as regras de competência, portanto, alguma atualização – ainda que em um sentido que possa ser considerado “ampliativo” em relação a um outro sentido obtido por argumentos semânticos estáticos.

Dentre os muitos exemplos desta acepção, pode-se mencionar a teoria de Schoueri, para quem a discriminação de competência na CF 1988 não teria decorrido de uma análise lógico-racional da realidade econômica¹¹⁹³. A repartição dos impostos seria compreendida de maneira muito mais satisfatória a partir de aspectos históricos e políticos. O Constituinte de 1988 teria repartido os impostos entre os entes federados, tendo diante de si uma realidade política preexistente, em que os entes federados julgavam ter “direitos históricos” sobre determinados impostos¹¹⁹⁴. Caberia, portanto, à lei complementar trazer os contornos definitivos da competência tributária.

Reconhece o autor que, em alguns casos, teria o constituinte se valido de conceitos de direito privado, deixando pouquíssimo espaço para se questionarem os limites da competência do ente federado. Em tais casos, já se conheceriam os limites da competência, cabendo ao Legislador instituir o imposto, respeitando tais limites¹¹⁹⁵.

No entanto, sustenta o autor que “o mero fato de uma expressão empregada pelo Constituinte existir no Direito Privado não implica necessariamente que o instituto de Direito Privado que com ela se designa tenha sido acatado pelo Constituinte”. A Constituição haveria de ser lida em seu contexto, para que se pudesse compreender se houve ou não a adoção de um instituto de Direito Privado pelo Constituinte. Ademais, nem sempre se poderia extrair do texto constitucional um conceito, tendo-se por possível a discriminação dos impostos a partir de uma aproximação tipológica¹¹⁹⁶. Tal sorte de consideração não é endossada pelos autores que

¹¹⁹² TORRES, Ricardo Lobo. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, *In: MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 353.

¹¹⁹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de competências e competência residual”, *In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.), Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998, pp. 82-115.

¹¹⁹⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 269.

¹¹⁹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 270.

¹¹⁹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 270.

sustentam a interpretação estática das regras de competência, para os quais a incorporação de conceitos pré-existentes é tratada como necessária, sem que se admita, em qualquer caso, a existência de um tipo constitucional.

A expressão “tipo” é empregada no sentido em que descrita por Strache e Larenz/Canaris, nos mesmos termos em que se já se descreveu¹¹⁹⁷. Cumpre somente enfatizar, conforme o faz Schoueri, que a evolução do tipo não seria mero problema de indeterminação da linguagem: a interpretação do tipo exige mais do que a solução de vagezas e indeterminações¹¹⁹⁸. A evolução do tipo pode implicar a agregação de novos elementos que antes não se encontravam presentes, culminando em sua ampliação¹¹⁹⁹.

Deve-se ressaltar, contudo, que a teoria de Schoueri possui um diferencial importante em relação às teorias tipológicas alemãs, e mesmo em relação a outras obras brasileiras¹²⁰⁰. Na teoria de Schoueri, a lei complementar deve sempre trazer um “conceito”, vez que a CF lhe atribui o papel de definir tributos e suas espécies, bem com os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, “a”). Nesse sentido, afirma que “enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao Legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos”¹²⁰¹. Logo, concebe-se um sistema tributário ainda “rígido”, mas esta rigidez não se esgotaria na Constituição, necessitando-se de referência à lei complementar. Esta é que conteria verdadeiros “conceitos”.

3.6.4. A discriminação de competências e a jurisprudência do STF

Cumpre examinar, pois, de que maneira estas teorias se encontram se reproduzem na jurisprudência do STF, examinando-se os julgados em que surge o tipo de controvérsia que interessa ao trabalho, levando-se em consideração, ainda, as controvérsias existentes anteriormente à promulgação da CF.

3.6.4.1. ISSQN

¹¹⁹⁷ Cf. Cap. II, item 3.5.3, *supra*.

¹¹⁹⁸ Sobre a distinção entre tipos e conceitos indeterminados, cf., também, MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos, *Competência Tributária: entre a rigidez e a indeterminação*, Tese de Doutorado, FDUSP, 2013, pp. 92-94.

¹¹⁹⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 274.

¹²⁰⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*, Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 310.

¹²⁰¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 277.

A jurisprudência do STF acerca do termo “serviços de qualquer natureza” é extremamente conturbada e inconsistente, tendo-se abandonado o conceito econômico de serviço anteriormente prevalente, adotado um conceito civilista, para em seguida retornar-se ao conceito econômico, a partir de outros fundamentos. O imposto, da forma como vige, não possui uma justificativa econômica, nem sequer uma explicação dogmática que faça sentido. O ISSQN somente pode ser compreendido à luz do relato da oscilação jurisprudencial ao longo dos últimos vinte anos, marcada por uma pluralidade de fundamentos contraditórios entre si.

3.6.4.1.1. Locação de bens móveis

Em 2000, o STF abandonaria pela primeira vez o conceito econômico de serviço, adotado desde a promulgação do CTN em 1966, para adotar um conceito civilista, declarando-se a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, contida na lista de serviços do Decreto-lei nº 406/68¹²⁰². O caso tratava das atividades de uma sociedade que locava guindastes, e argumentava-se que a tributação da atividade de locação pelo ISSQN seria inconstitucional.

No voto do Min. Octavio Gallotti, encontra-se a devida referência à jurisprudência do Supremo e à prevalência do sentido econômico em seus precedentes¹²⁰³. O Ministro Relator remeteu à evolução do imposto nas regras de discriminação de competência das Constituições anteriores, encarando-o como um substituto do extinto Imposto sobre Indústrias e Profissões. Calcado da doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, o Min. Gallotti descreveu o ISSQN como um “imposto sobre circulação de bens imateriais”, em contraposição ao ICM, que incidia sobre bens materiais. Do ponto de vista semântico, ressaltou a expressão “de qualquer natureza”, da qual se deveria extrair algum conteúdo. O voto do Ministro Relator foi no sentido da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, negando-se provimento ao recurso, em sentido muito semelhante àquele dos precedentes então existentes.

A posição divergente defendia a prevalência do sentido civilista, da maneira como era sustentada já anteriormente ao advento da CF 1988¹²⁰⁴. Em que pese existam discussões importantes no julgado, importa apenas noticiar que, por seis votos a cinco, prevaleceu o entendimento segundo o qual o sentido “técnico” de direito privado deveria prevalecer¹²⁰⁵.

¹²⁰² RE nº 116.121/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, red. p/ o ac. Min. Marco Aurélio, j. 11.10.2000.

¹²⁰³ Cf. os julgados discutidos no item 3.5.1.3, *supra*.

¹²⁰⁴ A doutrina foi descrita no item 3.5.1.2, *supra*.

¹²⁰⁵ Para uma crítica da decisão, cf. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 263.

Posteriormente, editou-se a Súmula Vinculante 31, segundo a qual “[é] inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”. O entendimento tem sido aplicado de maneira consistente. Encontram-se diversos julgados em que o STF afastou a tributação da locação de bens móveis pelo ISSQN¹²⁰⁶. Em 2010, definiu-se como tese de repercussão geral que é inconstitucional a incidência do ISSQN “sobre operações de locação de bens móveis, dissociadas da prestação de serviços”¹²⁰⁷.

Ives Gandra afirma que “[o] CTN, que surgiu após a E.C. 18/65, jamais teve sequer um de seus dispositivos considerado inconstitucional, tal a excelência de sua conformação”¹²⁰⁸. Esta afirmação está indubitavelmente correta, porquanto, formalmente, declarou-se a inconstitucionalidade de dispositivo do Decreto-lei 406/68. Veja-se, contudo, que ao declarar a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante do item 79 da lista de serviços veiculada pelo Decreto-lei nº 406/68, declarou-se inconstitucional dispositivo idêntico àquele que já se encontrava na redação original do CTN. Tal dispositivo, por uma questão sistemática, havia deixado de constar do próprio CTN, para ser veiculado juntamente com as outras normas gerais sobre o ISSQN. Não há como se desconsiderar, portanto, que a decisão constitui uma mácula em relação a um fundamento importante da Reforma de 1965, a qual se faria sentir em julgados posteriores.

3.6.4.1.2. Arrendamento mercantil

Sendo inconstitucional a tributação da locação de bens móveis pelo ISSQN, em virtude da adoção de um conceito civilista de serviço, o STF foi logo provocado a se manifestar sobre contratos mais complexos, que deveriam, então, seguindo-se o precedente da locação de bens móveis, ser analisados sob a perspectiva do direito civil.

Em 2009, decidiu o STF a respeito da competência do ISS em relação a contratos de arrendamento mercantil financeiro, arrendamento mercantil operacional e *lease-back*¹²⁰⁹. Na ocasião, restou latente que a discriminação de competências a partir de conceitos de direito privado também impõe desafios. No caso do arrendamento mercantil, os Ministros enveredaram em um debate acerca da “causa” dos negócios em questão, ou do “núcleo do contrato”.

¹²⁰⁶ Cf., com outras referências, STF, RE 446.003 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, j. 30.05.2006.

¹²⁰⁷ STF, RE 626.706, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 08.09.2010.

¹²⁰⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “50 anos do CTN”, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (org.), *CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar*, São Paulo: Fecomércio, 2017, p. 17.

¹²⁰⁹ STF, RE 547.245/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 02.12.2009; RE 592.905, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 02.12.2009.

Assim, o Min. Eros Grau argumentou que a causa dos contratos de leasing financeiro e de *lease-back* não seria a entrega do bem em locação, mas sim o seu financiamento, surgindo a arrendadora como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário, concluindo que “financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir”. De outro lado, o arrendamento mercantil operacional teria causa de locação, não devendo incidir o ISSQN. Distintamente, argumentou o Min. Joaquim Barbosa que no “arrendamento mercantil financeiro, há, por exemplo, a prestação de serviços de aproximação entre quem tem disponibilidade de recursos e quem deles necessita, não de forma geral como num empréstimo, mas com o objetivo específico de se garantir acesso ao uso de um bem”. A caracterização como serviço surgiria na “nota característica de aproximação de interesses convergentes (aquisição do direito de uso de um bem, segundo termos contratuais e regime tributário específico)”. Em sentido distinto, sustentou o Min. Carlos Britto que “disponibilizar crédito para a obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, uma intermediação, obrigação de fazer, portanto”. O Min. Marco Aurélio, vencido em seu entendimento, sustentava que o *leasing* seria meramente uma espécie de locação.

De qualquer forma, observa-se grande incômodo dos Ministros com a análise civilista. O Min. Joaquim Barbosa argumentou que “o deslocamento da ênfase para um ou outro elemento do contrato de arrendamento mercantil” não seria “critério hábil para o desate da questão”. O Min. Peluso criticou a “aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre obrigações de dar, fazer e não fazer”. Em seu entendimento “o mundo moderno é extremamente mais complexo para poder ser explicado à luz da economia do mundo romano” e também o contrato seria complexo, envolvendo uma série de atos que poderiam, de algum modo, ser reduzidos à produção individualizada de uma só atividade, a qual só poderia corresponder “hoje, ao sentido de prestação de serviços, e não ao de doação ou de outra coisa similar”.

Nota-se, que o caso da locação de guindastes levou à conclusão de que seria determinante para fins da identificação de um serviço a existência de uma obrigação de fazer. Tal entendimento fez com que, no caso de contratos mais complexos, tais quais os contratos de arrendamento mercantil, fossem feitas referências à “causa” ou ao “núcleo” do contrato – expressões utilizadas indistintamente pelos Ministros. O problema é que, mormente em se tratando de contrato atípico, a causa há de variar conforme o quanto conste do contrato. Nesse sentido, sem referência a qualquer contrato específico, fizeram os Ministros assertivas a respeito da “causa” de contratos concebidos em abstrato, identificando elementos que seriam típicos aos

contratos de arrendamento mercantil financeiro, operacional e *lease-back*. Mesmo com esta delimitação, estabelecendo-se certas premissas a respeito do que seria um contrato de arrendamento mercantil financeiro, por exemplo, não se obteve consenso. As “causas” são praticamente tão numerosas quanto o número de votos. Houve quem identificasse “financiamento”, “intermediação”, “aproximação de interesses convergentes”, ou mesmo se recusasse a proceder a tal análise, tal qual o Min. Peluso, simplesmente concluindo tratar-se de serviço. Houve quem entendesse se tratar de uma “espécie de locação”, tal qual o Min. Marco Aurélio, concluindo, portanto, não haver serviço para fins da regra de competência do ISSQN.

Enquanto precedente, o caso é difícil de ser interpretado. A argumentação do Min. Eros Grau é de direito civil, buscando-se identificar as prestações a que se obriga o arrendador na celebração de um contrato de arrendamento mercantil. Conclui que o “núcleo do contrato” é um financiamento, sujeito ao ISSQN. Paralelamente, argumenta que a lista de serviços também contém atividades que não consubstanciam “típicas obrigações de fazer” e que a locução “de qualquer natureza” justificaria a extensão da regra constitucional a essas atividades. Essa dualidade apresenta-se também no voto do Min. Joaquim Barbosa e a crítica mais enfática à abordagem civilista surge no voto do Min. Peluso.

3.6.4.1.3. Planos de saúde

Em 2016, no caso a respeito dos planos de saúde¹²¹⁰, a “interpretação econômica” foi expressamente invocada pelo Relator, abandonando-se de maneira mais enfática o exame do “núcleo do contrato”, que surge em apenas dois dos votos. O caso cuidava da constitucionalidade de dois itens da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, quais sejam, os itens 4.22 (planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres) e 4.23 (outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário). A decisão foi tomada por maioria, restando vencido apenas o Min. Marco Aurélio. Em sede de embargos de declaração, restou posteriormente esclarecido que a decisão não abrangia os casos de “seguro-saúde”¹²¹¹.

A análise do julgado encontra-se aqui dividida em duas partes. Na primeira parte, examinam-se afirmações de caráter mais geral contidas no voto do Relator, Min. Luiz Fux, a

¹²¹⁰ STF, RE nº 651.703/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016.

¹²¹¹ STF, RE nº 651.703 ED-SEGUNDOS/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 28.02.2019.

respeito da interpretação da lei tributária. Tais considerações são de particular interesse ao presente trabalho, mas elas não diziam respeito, propriamente, à interpretação das regras de competência e não parecem ter sido decisivas para o resultado do julgamento, o que justifica a segregação. Na segunda parte, examina-se a parte do voto do Min. Luiz Fux dedicada mais especificamente à interpretação da regra de competência, em conjunto com os demais votos proferidos.

3.6.4.1.3.1. A refutação do primado do direito privado e a enunciação de “princípios” interpretativos

O voto do Min. Luiz Fux inicia-se com afirmações amplas a respeito da relação entre direito tributário e direito privado. Afirma-se a inexistência de um “primado do Direito Privado”. Invocam-se os casos relativos ao arrendamento mercantil, para se afirmar que em tais casos teria o STF assentado que “não há um primado do Direito Privado”, pois, seria sem dúvidas “viável que o Direito Tributário – e primordialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios”. Afirmou-se que os “conceitos conotados por seus enunciados podem identificar-se com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes”, mas essa identidade não seria necessária. Assim “embora os conceitos de Direito Civil exerçam um papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não exaurem a atividade interpretativa”.

Outra afirmação importante que se nota no voto é que a ideia de “unidade do sistema jurídico” repousaria “muito mais no plano axiológico do que no linguístico, não havendo porquanto qualquer óbice a que determinada palavra tenha um sentido diferente no Direito Tributário”. Nesse sentido, o acórdão sugere uma contraposição entre “teorias economicistas”, de que seria exemplo a obra de Enno Becker, e as “ideias desenvolvidas pelos tributaristas pós-positivistas”, dentre os quais se incluiriam Tipke e Vogel. Assim, contemporaneamente, “a utilização do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico” não derivaria “de uma preocupação arrecadatória, mas de uma apreciação axiológica baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade”. Dever-se-ia reconhecer “a interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico”, pesquisando-se, a partir do “sentido literal possível das palavras” a influência dos sentidos civilistas para o direito tributário.

Remetendo-se à tradução de Brandão Machado do artigo de Beisse, afirmam-se três princípios para a interpretação dos “conceitos de direito tributário”.

O primeiro deles seria que conceitos econômicos de direito tributário, entendidos como aqueles “criados pelo legislador tributário ou por ele convertidos para os seus objetivos” deveriam ser interpretados segundo consideração econômica. Seria exemplo de tal modalidade a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, que não encontraria definição no direito civil e seria inteiramente determinada pelo Legislador tributário.

O segundo deles é que “conceitos de Direito Civil” deveriam ser interpretados, no âmbito do sentido literal possível, economicamente, quando o “objetivo da lei tributária” impusesse, “de forma objetivamente justificada”, um desvio do conteúdo do conceito de Direito Privado, em nome do princípio da igualdade, que poderia ser violado por meio de uma interpretação civilística da expressão legal. O terceiro princípio seria que conceitos de direito civil deveriam ser interpretados de acordo com a definição contida na legislação civil “quando, conforme o sentido e o objetivo da lei tributária, se tem certeza de que o Legislador cogitou exatamente do conceito de direito privado” ou quando o sentido literal possível não permite uma outra alternativa que não aquela oferecida pelo direito civil.

Veja-se que tais afirmações não dizem respeito estritamente à interpretação das regras de competência. O artigo de Beisse trata da interpretação da lei tributária, e não de regras de competência, e a referência aos “tributaristas pós-positivistas” parece indicar a pretensão de se remeter às teorias interpretativas descritas no capítulo anterior¹²¹². Em suma, em que pese seja desejável que exista clareza na jurisprudência do STF a respeito dos métodos utilizados na interpretação da lei tributária, não era esta a questão em análise.

O caso cuidava da interpretação de regra de competência, discutindo-se se definição veiculada pela lei complementar seria compatível com a regra constitucional. Regra de competência e lei complementar determinam os limites do exercício da competência tributária, a ser exercida pelo ente federado. Importava tão somente interpretar a regra constitucional, sem que fossem necessárias afirmações mais amplas a respeito da interpretação da lei tributária editada por ente federado no exercício de sua competência.

Com a segregação destes fundamentos, não se pretende, de forma alguma, rechaçar a posição expressa no voto a respeito da interpretação da lei tributária. Este entendimento já foi exposto em termos semelhantes pelo Min. Fux em outros julgados, por ocasião de sua atuação como Ministro do STJ, em casos que cuidavam da interpretação da lei tributária. Estes casos serão também oportunamente analisados¹²¹³. Tampouco se pretende refutar a afirmação de que

¹²¹² Cf. Cap. II, item 4.5.

¹²¹³ Cf. item 4.4, *infra*.

os mesmos “princípios” seriam aplicáveis tanto para a interpretação da lei tributária quanto para a interpretação das regras de competência. A segregação aqui promovida tem uma única função: relativizar a importância destas afirmações a respeito da interpretação da lei tributária para a formação do entendimento do Tribunal no caso em questão. Do fato de se ter formado maioria a respeito do conteúdo da regra de competência não decorre que se tenha formado maioria a respeito das premissas relativas à interpretação da lei tributária.

3.6.4.1.3.2. A discriminação de competências a partir de tipos

Encaminhando-se para a interpretação da regra de competência, afirmou o Min. Fux, então, que o ISSQN e o ICMS se abririam “também à interpretação econômica, porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica”. Ademais, seria “uníssona a doutrina no sentido de que a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos” – em que pese o estudo da doutrina contemporânea leve à conclusão de que essa posição não é doutrinariamente uníssona e talvez seja minoritária. Enquanto os conceitos seriam marcados “por uma definição clara e a indicação exaustiva de todas as notas que o compõem” e permitiriam “a aplicação do método subsuntivo”, os tipos não seriam passíveis de definição, mas sim de descrição e estariam, pela sua própria abertura “voltados à concretização de valores”.

Tal entendimento teria sido adotado pelo STF também no caso do arrendamento mercantil. Na ocasião, teria sinalizado a Corte que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional teria “um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de ‘obrigação de fazer’, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer”. A “finalidade” da acepção civilista escaparia totalmente à “finalidade” que teria pretendido o Constituinte alcançar, que seria a captação de “todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado”. Para sustentar um tal entendimento, retoma-se a doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes¹²¹⁴. A taxatividade da lista de serviços seria um contraponto ao conceito econômico constitucional, o qual seria dotado de maior abertura semântica. A lista garantiria, portanto, “segurança jurídica ao sistema”.

¹²¹⁴ Cf. item 3.5.1.1, *supra*.

Da mesma forma, o Min. Barroso sustentou que “o conceito de serviço disposto na Constituição é mais amplo do que o descrito na legislação civil e busca abranger as múltiplas e complexas atividades econômicas existentes no mercado”. Apontou, de um lado, a “amplitude semântica” decorrente da locução “de qualquer natureza”, que denotaria a “intenção do constituinte de incluir todas as atividades empresariais cujos produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal”. Em seu entendimento, “excetuando as atividades em que o constituinte determinou a incidência de ICMS ou IOF, todas as demais que envolvam a prestação de uma utilidade com elementos de um serviço devem ser tributadas pelo ISS”.

De outro lado, sustentou que o “perfil constitucional do conceito de serviço” seria necessariamente intermediado por uma definição legal: “a Constituição determinou que os contornos jurídicos do serviço de qualquer natureza deveriam ser delimitados por lei complementar específica”. Assim, a lista de serviços da lei complementar abrangeria¹²¹⁵⁻¹²¹⁶:

- (i) *atividades tradicionalmente entendidas como prestação de serviços (e.g.: assessoria, consultoria, planejamento, guarda e vigilância);*
- (ii) *atividades que passam a categoria de serviço para fins de incidência do tributo, pois, caso contrário, ficariam imunes de qualquer tributo; e*
- (iii) *operações mistas, em que se afirma a prevalência do serviço para fins de tributação (e.g.: reparação, conservação e reforma de edifícios; execução de empreitada e subempreitada; conserto, reparo e manutenção e máquinas, veículos e equipamentos).*

Nesse sentido, rechaçou o Min. Barroso “resultado tão restritivo quanto o que pretende o recorrente, por meio de uma mera dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar”.

O significado do caso dos arrendamentos mercantis enquanto precedente é controverso. Para o Min. Marco Aurélio, o STF teria reconhecido um sentido ampliativo ao vocábulo serviço, mas não haveria como “argumentar superação do entendimento relativamente à necessidade de demonstração de um fazer para fins de incidência tributária”. No entendimento do Ministro, o Plenário teria tão somente assentado ser indispensável considerar, em relação aos negócios jurídicos complexos “o conjunto de atos praticados para extrair a essencialidade da prestação”. Importaria, portanto, identificar o “núcleo da prestação”, não existindo competência para a instituição de ISSQN nos casos em que se tivesse “em essência, obrigação

¹²¹⁵ STF, RE nº 651.703/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016, p. 78.

¹²¹⁶ Lista semelhante encontra-se em parecer do Min. Ilmar Galvão, que foi transcrito pelo Min. Eros Grau no caso do arrendamento mercantil. STF, RE 592.905, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, j. 02.12.2009, p. 1004.

de dar”, já que a operação não preencheria os elementos do “tipo serviço”¹²¹⁷. Isso explicaria a razão pela qual a Súmula Vinculante nº 31 permaneceria vigente.

De qualquer forma, mantiveram-se, em dois dos votos, as controvérsias civilistas a respeito do “núcleo do contrato”. Para o Min. Marco Aurélio, a natureza do negócio em questão envolveria assegurar ao contratante a eventual prestação de serviço médico. Não haveria fornecimento do serviço em si, mas tão somente a garantia por parte do operador de que, quando o serviço se fizesse necessário, seria proporcionado pela rede credenciada, ou ocorreria o ressarcimento do usuário. O contrato não teria natureza comutativa, pois ao desembolso não corresponderia exatamente uma prestação, sendo o contrato marcado pela aleatoriedade, pelo que seriam as atividades assemelhadas a contratos de seguro. De maneira diversa, para o Min. Edson Fachin, “o núcleo do contrato entre operadora de planos de saúde e seus clientes” seria “a disponibilidade de usuário contratante de uma rede credenciada e a garantia da cobertura dos infortúnios previstos no contrato”. Sustentou o Ministro que as operadoras de plano de saúde “não pagam indenização em caso de sinistro”, tal qual se observa no contrato de seguro. Mais uma vez, nota-se, portanto, a dificuldade de se identificar o “núcleo do contrato”, com a conseguinte obtenção de resultados distintos em cada voto.

A oscilação da jurisprudência é evidente¹²¹⁸. Em que pesem as afirmações “pós-positivistas”, “tipológicas” e as discussões a respeito do “núcleo do contrato”, em termos práticos, a decisão promove meramente um retorno aos fundamentos já presentes no conceito econômico de serviço, conforme exposto na obra de Bernardo Ribeiro de Moraes, que aliás não deixou de ser defendido na doutrina brasileira¹²¹⁹.

3.6.4.2. ICMS

Em relação ao ICMS, pode-se dizer que as controvérsias entre as teorias da circulação jurídica e econômica perderam força, tendo-se ampla aceitação da teoria da circulação jurídica. A questão essencial da controvérsia, que dizia respeito ao autoconsumo, foi deixada de lado.

¹²¹⁷ STF, RE nº 651.703/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016, p. 53.

¹²¹⁸ Cf., para uma crítica da jurisprudência, TAKANO, Caio Augusto; PRZEPIORKA, Michell. “A mutação do conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”, In: BUISSA, Leonardo et. al. (org.), *Direito e Finanças Públicas nos 30 anos da Constituição*, vol. 8, Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, pp. 135-156; LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, *RDTA*, vol. 41, 2019, pp. 296-317.

¹²¹⁹ Contemporaneamente, recorrendo a um “conceito econômico de serviço”, cf., entre outros, MACEDO, Alberto. “ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado”. In: *XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo*, São Paulo: Editora Noeses, 2015, pp. 71-79.

Em relação ao tema, cumpre dar notícia, portanto, somente a respeito da “exceção” tradicionalmente prevista pelos autores que sustentavam a teoria da circulação jurídica, a qual parece também ter perdido força na jurisprudência, embora ainda seja lembrada pela doutrina.

Ademais, cumpre investigar, também, a controvérsia recente a respeito do termo “mercadoria”, que ganhou importância em virtude do desenvolvimento tecnológico observado nas últimas décadas.

3.6.4.2.1. Circulação jurídica e econômica

Na doutrina brasileira contemporânea, a teoria da circulação jurídica é amplamente majoritária¹²²⁰, embora alguns autores mantenham-se firmes na teoria da circulação econômica¹²²¹. A “exceção” contida na doutrina tradicional a respeito do conceito de circulação jurídica a respeito da suficiência da circulação física para a ocorrência do fato gerador em transferências interestaduais segue logrando ampla acolhida. Ives Gandra e Fátima Souza sustentam que nas transferências interestaduais, a circulação física, mesmo que sem transferência de titularidade, seria suficiente para ocorrência do fato gerador do ICMS, tendo em vista a necessidade de definir a participação de cada Estado no imposto incidente¹²²². Também Carrazza segue o mesmo entendimento “em homenagem ao princípio federativo”¹²²³. Greco, da mesma forma, sintetiza sua posição da seguinte forma: “a) nas transferências internas de mercadorias, ainda que para fins de comercialização futura, não há fato gerador do ICMS; e b) nas transferências interestaduais, para fins de comercialização futura no Estado de destino, há fato gerador do ICMS.”¹²²⁴

No plano legal, a Lei Complementar nº 87/96 estabelece que se considera “ocorrido o fato gerador do imposto no momento (...) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” (art. 12, I). A Súmula nº 116 do STJ, por sua vez, estabelece que “[n]ão constitui fato gerador do ICMS o simples

¹²²⁰ Cf., e.g., MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*, São Paulo: Dialética, 11ª ed., 2009, p. 14; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, 11ª ed., 1996, p. 259.

¹²²¹ Cf., e.g., RIBEIRO, Ricardo Lodi. A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 227, 2014, pp. 102-114.

¹²²² MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos..., *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 219, 2013, p. 133.

¹²²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 70.

¹²²⁴ GRECO, Marco Aurélio. “ICMS – transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa”. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.), *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*, São Paulo: IASP, 2015, pp. 802-803.

deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Há ampla jurisprudência do STJ a respeito do tema, mas aqui interessa a questão constitucional.

Em vista da aparente contradição entre as normas, e da conseguinte insegurança existente na prática, o Governador do Rio Grande do Norte ajuizou ação direta de constitucionalidade (ADC nº 49). Segundo o Governador, existiriam diversos precedentes afastando a incidência do ICMS na hipótese de transferência interestadual de mercadorias, com fundamento na Súmula 166. Sustenta que o enunciado não declararia expressamente a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/96 sobre o tema, gerando instabilidade jurídica e exigindo o pronunciamento do STF. Argumenta, ainda que a incidência, em tais casos, não traria prejuízo aos contribuintes, sendo um problema exclusivo de alocação da competência tributária entre os Estados, motivo pelo qual se deveria reconhecer a constitucionalidade da cobrança do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

O Parecer da PGR é pelo não conhecimento da ação, porque não haveria controvérsia judicial relevante. Segundo o Parecer, ter-se-ia jurisprudência pacífica do STF e do STJ “no sentido de que a mera saída fiscal de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte não configura hipótese de incidência do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria”. De fato, encontram-se ementas de julgados de ambas as turmas com uma tal assertiva. Em julgado da Segunda Turma, tratou-se de caso envolvendo a “transferência de bens entre estabelecimentos de mesmo contribuinte em diferentes Estados da federação”, em que teria havido “simples deslocamento físico”. Sustentou-se que, em tal caso, a não incidência do imposto decorreria da “inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto”¹²²⁵. Na Primeira Turma, encontram-se julgados no mesmo sentido¹²²⁶.

Nota-se, portanto, que não apenas a teoria da circulação econômica tem sido amplamente rechaçada, como também a “exceção” outrora contida na teoria da circulação jurídica tem sido abandonada na jurisprudência do STF, embora parte significativa da doutrina ainda a sustente e o assunto não tenha sido debatido a fundo no STF.

¹²²⁵ Cf., com outras referências, STF, RE 267.599 AgR-ED, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, j. 06.04.2010.

¹²²⁶ Cf., com outras referências, STF, ARE 1.033.286 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 12.05.2017; RE 1.039.439 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, j. 18.12.2017.

3.6.4.2.2. O vocábulo “mercadorias”

Parte da doutrina sustenta a existência de um conceito de mercadoria, coincidente com aquele veiculado pelo Código Comercial, vigente à época da promulgação da CF, o que implica dizer que, para a CF, somente bens corpóreos seriam “mercadorias”¹²²⁷. Em linha com as teorias aqui denominadas “estáticas”, a se admitir a existência de um conceito pressuposto, não tolera este conceito qualquer forma de “mutação” ou “evolução”.

No entanto, o STF tem sido provocado a se pronunciar sobre casos envolvendo *softwares* e outros bens incorpóreos comercializados digitalmente. A questão que se coloca é, portanto, se também bens incorpóreos poderiam ser considerados “mercadorias” para fins da regra de competência.

Inicialmente, lidando com casos em que os softwares eram comercializados mediante um suporte físico, procedeu o STF a uma distinção entre *softwares* de prateleira – produzidos em série e comercializados no varejo – e *softwares* customizáveis – desenvolvidos para atender especificamente as necessidades de determinado usuário. No primeiro caso, ter-se-ia circulação de mercadoria¹²²⁸:

A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS

No segundo caso, a circulação de mercadorias não ocorreria¹²²⁹:

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS.

Nota-se que o *corpus mechanicum* era decisivo na argumentação. Conforme observa Schoueri, seguindo-se este entendimento, seria esperado que na ausência de um *corpus mechanicum* se negasse a competência para instituição de ICMS, o que implicaria dizer que, na comercialização do *software* mediante um *download*, não teriam os Estados competência para instituir ICMS sobre a transação¹²³⁰.

¹²²⁷ CHIESA, Clélio. Competência para tributar as operações com programa de computador (software), *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n° 36, 2001, p. 52; CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 52.

¹²²⁸ STF, RE n° 199.464-9/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02.03.1999.

¹²²⁹ STF, AgRg no RE n° 285.870-6/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 17.06.2008.

¹²³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 818.

No entanto, em julgamento de Medida Cautelar, o STF sinalizou entendimento diverso¹²³¹. O STF indeferiu medida liminar para suspender provisoriamente texto legal promulgado pelo Estado do Mato Grosso, em relação à incidência de ICMS sobre operações com *softwares* realizadas por meio de transferência eletrônica de dados. No caso, utilizou-se a denominação “mercadoria em sentido estrito” para se designarem os bens corpóreos, renunciando-se a extensão do conceito em vista da “revolução da internet”. De qualquer forma, trata-se de indeferimento de Medida Cautelar, em que se fizeram meras conjecturas a respeito da necessidade de se refletir “com maior profundidade quando do julgamento do mérito da questão”.

Nesse contexto, o potencial para se observarem conflitos de competência é grande, impondo-se o desafio adicional de se distinguir, para fins da regra de competência, a circulação jurídica mercantil de bens incorpóreos (ICMS) da circulação de bens imateriais (ISSQN), conforme se sustentou no caso dos planos de saúde.

3.7. Síntese e comparação

Conforme exposto, dúvidas interpretativas a respeito do conteúdo das regras de competência não são exatamente uma novidade no direito brasileiro. Há praticamente cinquenta anos digladiava-se a jurisprudência, por exemplo, a respeito do que seja um “serviço de qualquer natureza” ou uma “operação de circulação de mercadorias”. Conforme visto, na jurisprudência do STF, inicialmente adotava-se um conceito econômico de serviço, o qual foi abandonado para se adotar um conceito civilista, tendo-se posteriormente recorrido a um entendimento tipológico, meramente para se adotar um sentido que já seria possível no âmbito do conceito econômico outrora negado. De outro lado, embora se tenha estreitado o sentido de “operação de circulação”, caminha-se para a ampliação do sentido de “mercadorias”.

O presente trabalho identificou dois grandes grupos de teorias, que se diferenciam em relação à modalidade de argumentação admitida para fins de interpretação das regras de competência. Cumpre evidenciar as desvantagens e vantagens inerentes a cada um dos grupos.

As teorias estáticas importam em algum arbítrio em relação a qual seria o conceito pressuposto pelo Constituinte. Apenas para que se exemplifique, em relação ao ISSQN, tinha-se, quando do advento da CF, um conceito econômico e outro civilista; em relação ao ICM, uma teoria da circulação econômica e uma teoria da circulação jurídica. Ainda que se tome por

¹²³¹ STF, ADI nº 1.945-MT (Medida Cautelar), Tribunal Pleno, j. 26.05.2010.

verdadeira a premissa de que o Constituinte discriminou competências a partir de conceitos pressupostos, resta o problema de se identificar, afinal, qual é este conceito.

Embora se pretenda fundamentar tal remissão conceitual em argumentos semânticos e lógico-sistemáticos, apresentando-se um sentido como única alternativa possível, não se pode deixar de considerar a contingência de tal modalidade de argumentação¹²³². Um exemplo ilustra o problema. A CF atribui aos Municípios competência para instituir “imposto sobre serviços de qualquer natureza”. Quando de sua promulgação vigia o Decreto-lei nº 406/68 (materialmente lei complementar tributária), o qual dispunha que “[o] impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa” (art. 8º). Também vigia o Código Civil de 1916, o qual definia a “locação de serviços” (art. 1.216 e ss)¹²³³.

Como se deveria interpretar, a partir de argumentos semânticos, a regra de competência constitucional? Com referência à lei complementar tributária ou ao Código Civil? O argumento semântico levaria à conclusão de que “serviços de qualquer natureza” e “locação de serviços” são expressões distintas. Pretendesse o Constituinte remeter ao Código Civil então vigente, teria ele discriminado competência para a criação de um “imposto sobre locação de serviços”. A bem da verdade, a interpretação do dispositivo constitucional demandaria que se questionassem as razões pelas quais o Constituinte se utilizou de locução distinta daquela empregada pelo direito civil, sendo a conclusão pela identidade entre os termos, esta sim, carente de justificação¹²³⁴. O argumento semântico poderia levar, por exemplo, à constitucionalização da lista vigente quando do advento da CF 1988. Também do ponto de vista lógico-sistemático, seria de se preferir o conceito da lei complementar tributária ao conceito do direito civil. Não é isso, contudo, o que sustentam os autores que se alinham à interpretação estática.

De qualquer forma, importa ver que uma teoria estática consistentemente aplicada oferece maior segurança jurídica aos cidadãos, na medida em que a competência tributária dos entes federados permanecerá imutável, inobstante modificações observadas na realidade fática – com todos os riscos de obsolescência daí decorrentes. Uma vez obtido o pretendido consenso

¹²³² Esse problema foi amplamente explorado no Cap. I, item 5.1, *supra*.

¹²³³ A doutrina de longa data prefere a expressão “prestação de serviços”, por considerar que somente coisas podem ser locadas, sendo a “locação de serviços” incompatível com a dignidade humana. Cf., sobre a questão terminológica, PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil, v. 3, 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 376.

¹²³⁴ Tal assertiva pode ser justificada por várias das “regras semânticas” expostas Cap. I, item 5.1, *supra*.

a respeito da significação dos vocábulos constitucionais, não se encontrarão boa parte das dúvidas inerentes às teorias dinâmicas.

As teorias dinâmicas demandam que o intérprete autêntico decida, afinal, quanto dinamismo a regra de competência tolera - o que, para as limitadas pretensões do presente trabalho, é um problema que se identifica tanto quando se fala em “mutação do conceito” quanto quando se concebe uma “evolução do tipo”. Em tais casos, entram em jogo concepções conflitantes a respeito do ordenamento, as quais dizem respeito à natureza de cada um dos impostos discriminados, à função das regras de competência na CF 1988, ao peso da capacidade contributiva, ao conteúdo do princípio federativo, e assim por diante. É natural que tais teorias impliquem maior insegurança que uma teoria estática consistentemente aplicada e atribuam, inegavelmente, eficácia constitutiva às decisões do STF. No entanto, apresentam a vantagem de permitir alguma maleabilidade dos impostos em relação a modificações sociais, sem que se façam necessárias emendas constitucionais.

Na jurisprudência do STF, ora se atualizam sentidos, ora se buscam sentidos pressupostos, sem que se tenham parâmetros claros para que se possa antecipar a oscilação.

Conforme se demonstrou, controvérsia semelhante observou-se na doutrina alemã, embora o debate se encontre superado na jurisprudência desde a década de 1970. Algumas diferenças muito significativas devem ser apontadas, contudo.

As teorias conceituais alemãs sustentavam, em maior ou menor grau, a constitucionalização de conceitos pré-existentes ao advento da GG. Sustentava-se que a estrutura dos impostos pré-existentes teria sido alçada à categoria de direito constitucional, havendo controvérsias a respeito de quais elementos dos impostos teriam sido constitucionalizados. As teorias estáticas alemãs eram, também elas, autonomistas, não raro incorporando conceitos construídos a partir de consideração econômica na jurisprudência do RFH.

As teorias estáticas brasileiras, de outro lado, sustentam, em geral, a interpretação de vocábulos constitucionais a partir de categorias do direito civil – e essa tendência é observada, mesmo que a Reforma de 1965 tenha abertamente pretendido discriminar competências a partir de bases econômicas. Estas teorias fundam-se em uma contraposição entre o “jurídico” e o “econômico”, sustentando-se, por exemplo, um conceito jurídico de “serviço” ou de “operação de circulação”, em contraposição a conceitos “econômicos” ou “financeiros”, que não se prestariam ao labor do jurista. Não raro ignoram controvérsias a respeito dos pretendidos conceitos pré-constitucionais, em alguns casos sustentando sentidos que não encontravam

acolhida dos tribunais e eram sustentados por apenas parte da doutrina quando do advento da CF.

As teorias tipológicas alemãs são dependentes de critérios desenvolvidos pela jurisprudência e apenas de maneira muito remota remetem ao texto constitucional. Veja-se, nesse sentido, o caso do imposto sobre a aquisição de bens imóveis (“*Grunderwerbsteuer*”), que incidia somente sobre a transmissão de propriedade, no sentido do direito civil, tendo sido, posteriormente, reformado, para incidir em situações em que, apesar de não haver a transmissão da propriedade, tem-se a transferência da disponibilidade econômica ou a transmissão do direito de explorar economicamente o imóvel¹²³⁵. Apesar de não ter havido qualquer reforma do texto da GG, a “evolução” do imposto foi aceita pelo BVerfG sem maiores dúvidas, apesar de o imposto agora não mais incidir apenas em situações em que se tem a transferência de propriedade civil¹²³⁶.

Estas teorias não invocam propriamente a “consideração econômica” para a interpretação da própria regra de competência, sendo a expressão mais comumente empregada para a interpretação da lei tributária. No âmbito da teoria tipológica, discute-se mais abertamente a função das regras de competência, enunciando-se, por exemplo, as condições para que se renunciem a elementos do tipo, como a “transferibilidade” no caso dos impostos sobre consumo ou a “renda líquida”, no caso do imposto de renda.

As teorias dinâmicas brasileiras são, de outro lado, muito mais apegadas aos sentidos possíveis do texto constitucional. Mesmo as teorias tipológicas brasileiras propugnam a observância de conceitos de direito privado contidos na regra de competência. Isso se justifica, em parte, em virtude de as regras de competência brasileiras serem, em alguns casos, mais detalhadas do que as regras alemãs. No caso do imposto sobre “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”, por exemplo, existirá espaço bastante reduzido para se sustentar que o Constituinte não teria pretendido incorporar conceitos de direito civil para limitar o campo de competência.

A “consideração econômica” foi invocada no caso dos planos de saúde para se afastar um sentido civilista de expressão contida na regra de competência e adotar-se um sentido econômico. Este sentido poderia ser sustentado a partir de argumentos semânticos estáticos, adotando-se um “conceito pressuposto”, a partir do Decreto nº 406/68 ou da jurisprudência

¹²³⁵ Cf. Cap. II, item 4.5.5, *supra*.

¹²³⁶ BVerfG v. 08.01.1999 – 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999.

pretérita do STF. No entanto, como havia o precedente contrário, relativo à locação de bens móveis, foi necessário emprestar ares de “evolução” ao entendimento. Pragmaticamente, contudo, algumas atividades foram tratadas na jurisprudência a partir do conceito civilista, enquanto outras o foram a partir do conceito econômico, tendo-se uma jurisprudência inconstante, que culminou na configuração de um campo de competência inconsistente.

O objeto último do presente trabalho é precisar os sentidos possíveis da consideração econômica. Resta compreender se o conceito econômico de serviço e o conceito de circulação econômica são determinados por consideração econômica, o que é uma questão terminológica. Caso se entenda que a consideração econômica designa o recurso a argumentos teleológicos, para a construção de um conceito autônomo de direito tributário, a resposta há de ser positiva. Veja-se que Alcides Jorge Costa e Bernardo Ribeiro de Moraes têm em consideração, em seus respectivos trabalhos, uma dada aceção sobre como o tributo deveria ser e pretendiam, portanto, elaborar um arcabouço conceitual apto à promoção do estado de coisas vislumbrado. Argumentam levando em consideração a estrutura de cada tributo no âmbito da Federação e as distorções alocativas que pretendem evitar, firmes no espírito da Reforma de 1965. Têm em conta que os respectivos impostos deveriam cumprir a decisão do Constituinte de onerar dados fatos econômicos. Em suma, o ICM e o ISSQN na doutrina destes autores é diferente do ICM e do ISSQN na doutrina de outros autores que pretendem interpretar termos constitucionais a partir do direito civil.

O mais importante, contudo, é que ambos os trabalhos são verdadeiras teses e propiciam um estudo sistemático à luz do texto constitucional e da legislação então vigente, atribuindo sentido às expressões neles contidas, de maneira harmônica. A consideração econômica, assim compreendida, não surge como argumento fiscalista para se justificar uma dada ampliação de um sentido normativo no caso concreto, mas sim como método legítimo de atribuição de sentido à luz de premissas mais amplas a respeito da estrutura do imposto no âmbito do ordenamento. É notório, de outro lado, que a oscilação jurisprudencial é danosa a um tal projeto.

4. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO

No presente item, investiga-se a relevância da consideração econômica na interpretação da lei tributária no direito brasileiro. Após estudo das normas do CTN a respeito da interpretação da lei tributária (item 4.1), examinam-se as principais teorias existentes no direito brasileiro (item 4.2), fazendo-se, ainda, uma breve ressalva a respeito da utilização da consideração econômica na qualificação dos fatos jurídico-tributários (item 4.3). Examinam-se

casos julgados pelo STJ, em que a referência à consideração econômica mostra-se decisiva (item 4.4), concluindo-se com uma síntese e comparando-se os elementos identificados com o quanto enunciado a respeito do direito alemão (item 4.5).

4.1. As regras de interpretação no CTN

No CTN, o capítulo relativo à interpretação e à integração da legislação tributária limita-se a cinco artigos (arts. 107 a 112), sendo que o primeiro deles restringe-se a enunciar que “[a] legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”. O Capítulo tem pretensões mais tímidas que os títulos do Anteprojeto e do Projeto, já examinados. No presente item, serão investigados os arts. 109 e 110, bem como o artigo 118, que, apesar de constar do capítulo referente à obrigação tributária, também trata da interpretação do fato gerador. O art. 108 diz respeito ao emprego da analogia e será examinado no item 5. O art. 111 (interpretação literal) e o art. 112 (interpretação de infrações) não serão aqui estudados.

4.1.1. O art. 109

O art. 109 do CTN dispõe que:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

O artigo 109, lido no contexto sistemático-formal do CTN, não apresenta a clareza que apresentava no Anteprojeto e no Projeto do CTN, e existe uma pluralidade de interpretações do dispositivo na doutrina. Conforme se demonstrou, os predecessores do dispositivo, no Anteprojeto e no Projeto do CTN, eram interpretados conjuntamente com dispositivos que os antecederiam. Anteprojeto e Projeto continham referências mais específicas a respeito da utilização de conceitos de direito privado na lei tributária e a função da primeira parte do dispositivo era evidente – e de certa forma, necessária. Naqueles documentos, restava também claro que os “efeitos tributários” remetiam a acepções econômicas do fato gerador, as quais adquiriam centralidade em ambos os trabalhos.

Inserido no CTN, o dispositivo dá origem a interpretações diametralmente opostas. Há autores que entendem que o dispositivo seria expressão da consideração econômica e autores que sustentam que o dispositivo enunciaria o primado do direito civil.

A primeira interpretação que deve ser mencionada é a do próprio Rubens Gomes de Sousa, que manteve, após a promulgação, o entendimento de que o art. 109 e 110 teriam o mesmo conteúdo do art. 76 e parágrafo único do Projeto¹²³⁷. A mesma linha exegética é sustentada por Ricardo Lobo Torres, que entende que o dispositivo permitiria que os “efeitos tributários” dos institutos de direito privado pudessem ser pesquisados pelo intérprete sem se ater à forma jurídica civilista adotada¹²³⁸. Também Eros Grau encontra no art. 109 manifestação da consideração econômica, sustentando que o dispositivo preveniria a ocorrência de conflitos entre o direito tributário e o direito privado, considerando que “os objetivos de ambos – realidade econômica e validade formal” divergiriam “inteiramente” entre si¹²³⁹.

Dentre os autores que sustentam que o dispositivo seria expressão do primado do direito civil¹²⁴⁰, a exposição de Luciano Amaro é particularmente interessante, porquanto busca articular a literalidade do dispositivo. Para o autor, o que o dispositivo pretenderia estabelecer seria que os institutos de direito privado deveriam ter sua “definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo direito privado, não para efeitos privados (o que seria óbvio e não precisaria, nem caberia, ser dito num código tributário), mas sim para efeitos tributários”. Ressaltando a unidade do ordenamento jurídico, o autor afirma que o direito tributário meramente importaria os conceitos de direito privado, “sem deformações, nem transfigurações”¹²⁴¹.

No entendimento de Navarro Coelho, o artigo teria munido o Legislador “de meios para enfrentar o abuso de formas de Direito Privado, não significando, conclusivamente, permissão para a ‘interpretação econômica dos fatos geradores’ pelos intérpretes”¹²⁴². Ademais, o artigo cuidaria da “dramática questão do uso das ficções e presunções no Direito Tributário”, com viés de simplificação e combate a condutas elisivas. O autor entende, portanto, que “a regra endereça-se ao Legislador, nunca aos intérpretes oficiais da lei fiscal (Executivo e Judiciário)”. Entendimento semelhante é o de Sampaio Dória, para quem o dispositivo constituiria autorização ao Legislador ordinário para alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos

¹²³⁷ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 79 e ss.

¹²³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 77.

¹²³⁹ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 78.

¹²⁴⁰ Cf., dentre muitos outros, OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Planejamento Tributário – Elisão e evasão fiscal – Norma antielisão e norma antievasão”, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 443 e ss.

¹²⁴¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, Cap. VII, item 4.

¹²⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 685.

institutos, conceitos e formas de direito privado, salvo se estes tiverem sido utilizados para definir ou limitar competências¹²⁴³. Tal leitura, em que pese seja frequente na doutrina¹²⁴⁴, é difícil de ser conciliada com o fato de o dispositivo encontrar-se em capítulo do CTN dedicado à “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”.

4.1.2. O art. 110

O art. 110 do CTN sofreu modificação importante em relação a seu predecessor no Projeto, não se prestando mais a regra de interpretação, como o era o dispositivo proposto. Na dicção do dispositivo:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Nota-se que o artigo se limita a exigir a observância do texto constitucional. O artigo não contém a exigência de alteração “expressa” dos conceitos de direito privado pela lei tributária, tal qual se observava no parágrafo único do art. 76 do Projeto. Dessa forma, no Projeto, tem-se uma norma que soluciona eventuais problemas de ambiguidade na utilização de expressões que podem remeter a um conceito de direito privado. No CTN, tal norma não se faz presente.

Da forma como se encontra, o dispositivo direciona-se, pois, tão somente ao Legislador e perde o caráter de regra interpretativa que apresentava no Projeto, embora se a tenha mantido no título referente à interpretação e integração do direito tributário. Para Navarro Coelho, o artigo teria o objetivo de preservar “a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação, segregando a partir de conceitos de Direito Privado já sedimentados as fontes de receita tributária dos mesmos”¹²⁴⁵. O art. 109 interagiria, então, com o art. 110, permitindo-se ao Legislador evitar o “abuso de formas” mediante a alteração dos efeitos tributários de institutos, conceitos e formas de direito privado. Assim, lendo conjuntamente um e outro dispositivo, entende o autor que conceitos utilizados pela

¹²⁴³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 99.

¹²⁴⁴ Cf. e.g., DERZI, Misabel. “A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 219-220.

¹²⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 689.

Constituição não poderiam “ser *desarrazoadamente* alterados pelo Legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo”¹²⁴⁶.

4.1.3. O art. 118

O art. 118 do CTN dispõe que:

*Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.*

Aqui se encontra a dualidade entre “validade jurídica dos atos efetivamente praticados” e “efeitos dos fatos efetivamente ocorridos” que permeiam as normas de interpretação do Projeto do CTN. Conforme se evidenciou, naquele Projeto, a referência aos “efeitos” surge sempre para designar o recurso à consideração econômica, seja na interpretação da hipótese tributária, seja na (correspondente) qualificação dos fatos jurídico-tributários.

Parte da doutrina pretende justificar o art. 118, II, tão somente como consagração do princípio do non olet, como um permissivo à tributação de atividade ilícitas, rechaçando qualquer referência à consideração econômica no dispositivo¹²⁴⁷.

Schoueri, por sua vez, articula o art. 118 com o art. 116 do CTN, já que este contempla uma “situação de fato” e uma “situação jurídica”. Se a hipótese tributária consistir em uma “situação de fato”, então a validade jurídica dos fatos atos praticados é irrelevante; se a hipótese tributária consistir em “situação jurídica”, são então irrelevantes os efeitos fáticos. Distinguem-se, portanto, hipóteses tributárias que contemplam negócios jurídicos e hipóteses tributárias que contemplam fatos econômicos, prestando-se o art. 118 a discernir a interpretação em um e outro caso¹²⁴⁸.

Lodi Ribeiro entende que o artigo esvaziaria a “possibilidade de uma interpretação civilística, ao desconsiderar na interpretação do fato gerador, a validade jurídica dos atos efetivamente praticados e de seus efeitos efetivamente ocorridos”. O dispositivo seria, em seu entendimento, dispensável, porquanto a “consideração econômica deriva dos princípios ético-

¹²⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 689.

¹²⁴⁷ Cf., sobre a aplicação do art. 118 a tais casos, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, pp. 151-157.

¹²⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 546.

jurídicos e da natureza dos atos econômicos praticados pelo contribuinte”, mas teria o mérito de “desautorizar a teoria, dominante em nossa doutrina positivista, de prevalência da forma jurídica sobre a essência econômica do fato jurídico escolhido pelo Legislador como hipótese de incidência tributária”¹²⁴⁹.

Conforme se evidenciou¹²⁵⁰, no Projeto, optou-se por inserir no título relativo à obrigação tributária os artigos referentes à qualificação dos fatos jurídico-tributários. Poder-se-ia questionar se o dispositivo não versaria, então, estritamente, sobre a qualificação dos fatos jurídico-tributários, comportando-se como um espelho do art. 109¹²⁵¹. De outro lado, a dicção do dispositivo remete expressamente à interpretação da “definição legal do fato gerador”, que parece referir-se à própria hipótese tributária.

4.1.4. Síntese

Conforme se identificou, o CTN é lacônico sobre a consideração econômica e não apresenta o mesmo grau de detalhamento que o Anteprojeto e o Projeto. Vale a afirmação de Baleeiro, segundo quem “o CTN se apresenta tímido quanto à interpretação econômica: insinua-a, mas não a erige em princípio básico”¹²⁵².

Por um lado, a timidez do CTN é salutar, pois, conforme se identificou ao se examinarem o Anteprojeto e o Projeto, estes incorporavam diversas acepções teóricas que podem engendrar complicações de caráter metodológico. De outro lado, sua redação permite a elaboração de uma diversidade de teorias, relegando-se à doutrina e à jurisprudência o papel de se pronunciar mais especificamente sobre questões atreladas à interpretação da lei tributária. Nesse sentido, mostra-se importante a referência às teorias existentes a respeito da interpretação da lei tributária no direito brasileiro.

4.2. Teorias Contemporâneas

Dentre os autores contemporâneos, tem-se elevado grau de consenso a respeito de a distinção entre interpretação e integração encontrar-se no sentido possível das palavras,

¹²⁴⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A importância da realidade econômica na interpretação do Direito Tributário, *RFDT*, ano 17, n. 98, 2019, pp. 31-48.

¹²⁵⁰ Cf. item 2.1.5.2, *supra*.

¹²⁵¹ Cf., sustentando esta posição, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 833.

¹²⁵² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 447.

conforme se evidenciou no primeiro capítulo¹²⁵³. Uma exceção importante encontra-se na obra de Marco Aurélio Greco, que entende não ser analogia a colmatação de lacunas mediante referência ao princípio da capacidade contributiva – o que, na terminologia do presente trabalho é um caso evidente de analogia. Cabem algumas considerações preliminares a respeito do entendimento do autor antes que se proceda à sistematização das correntes doutrinárias acerca da consideração econômica no direito brasileiro.

Para Marco Aurélio Greco, o princípio da capacidade contributiva seria uma “norma geral inclusiva”, que permitiria ao intérprete concluir, em dadas situações, que “embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência”¹²⁵⁴. Assim, apesar de um dado fato não estar previsto na hipótese tributária, caso este represente “manifestação de capacidade contributiva tributada pela lei, então, estará alcançado pela incidência tributária”, porquanto a lei, em última análise, prestar-se-ia a “captar tais manifestações, pois este é o parâmetro de rateio do custeio do Estado”. Tal entendimento estaria em consonância com a “ideia de tipicidade por modelos ou categorias” e ainda “com o reconhecimento da eficácia positiva das normas programáticas”¹²⁵⁵.

Nesse sentido, ao se deparar com uma lacuna, o passo seguinte a ser seguido pelo intérprete seria a aplicação da chamada norma geral inclusiva, “de modo que o não expressamente previsto estará dentro do alcance da norma tributária, como resulta do princípio da capacidade contributiva e do valor isonomia”. Em seu entendimento, um tal expediente não implicaria “sustentar a aplicação da analogia para solucionar a lacuna”. A analogia somente estaria presente se “diante da inexistência de norma específica o intérprete/aplicador fosse buscar uma norma específica semelhante pertencente a outro subordenamento para aplicá-la ao caso concreto”. Isso não ocorreria na hipótese sustentada, porquanto, conforme entende Greco, “a norma geral inclusiva pertence ao ordenamento tributário” e não haveria, portanto, “analogia pela busca de outra norma”¹²⁵⁶.

Ademais, a “norma específica (de incidência)” seria, “em grande número de casos, aplicação do princípio da capacidade contributiva”, de modo que, “se o caso configura manifestação de capacidade contributiva já se encontra debaixo do seu alcance” e só não geraria “aparentemente a obrigação de pagar o tributo por faltar referência expressa àquele caso de manifestação de capacidade contributiva”¹²⁵⁷.

¹²⁵³ Cf. Cap. I, item 3, *supra*.

¹²⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 188.

¹²⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 188.

¹²⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 190.

¹²⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 190.

Em verdade, na doutrina de Greco, não existiriam verdadeiras lacunas, pois “à falta de norma específica haverá sempre uma norma de caráter geral a ser aplicada”. Sustenta o autor que somente se pode conceber a existência de uma lacuna, caso se considere que a lei tributária é formulada apenas com tipos fechados. Em seu entendimento, “só tem sentido afirmar que há um limite na lei e que há um vazio na previsão, partindo da premissa de que a lei opera com tipos fechados”¹²⁵⁸.

Nota-se, portanto, que existe uma ênfase na dimensão ideal do direito, sem a correspectiva limitação do intérprete ao sentido possível das palavras, encontrando-se sempre a “norma geral inclusiva” à disposição do hermeneuta, sem qualquer ônus argumentativo para que se possa a ela recorrer. Tal sorte de sistema sem lacunas não encontra par na doutrina aqui estudada, seja no Brasil, seja na Alemanha. Sem que se pretenda aprofundar nos desafios hercúleos de um tal projeto teórico, cumpre apenas dar notícia de que a distinção entre interpretação e integração encontra, na obra do autor, referencial distinto daquele adotado no presente trabalho, o qual prevalece na doutrina de ambos os sistemas analisados.

Feita a ressalva, pode-se proceder ao esclarecimento da sistematização das correntes identificadas no direito tributário brasileiro. A percepção do direito tributário como direito de sobreposição é majoritária na doutrina brasileira, o que é reconhecido inclusive por autores que sustentam entendimento diverso¹²⁵⁹. Esta teoria será brevemente exposta no item 4.2.1.

Na doutrina brasileira, sustentam a possibilidade de recurso à consideração econômica na interpretação da lei tributária, dentre outros autores, Luís Eduardo Schoueri¹²⁶⁰, Ricardo Lobo Torres¹²⁶¹, Eros Grau¹²⁶², José Maria Arruda de Andrade¹²⁶³, Fernando Aurélio Zilveti¹²⁶⁴, Hugo de Brito Machado¹²⁶⁵, Ricardo Lodi Ribeiro¹²⁶⁶, Marco Aurélio Greco¹²⁶⁷, Luciana Saliba

¹²⁵⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 184.

¹²⁵⁹ Cf. GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, pp. 284-285; ANDRADE, José Maria Arruda de. “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 204.

¹²⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 765-776.

¹²⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 345.

¹²⁶² Cf. GRAU, Eros Roberto. *Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 75-78.

¹²⁶³ ANDRADE, José Maria Arruda de. “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, pp. 240-205

¹²⁶⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. *A capacidade contributiva: uma condição de cidadania*, Dissertação de Mestrado, FDUSP, 2002.

¹²⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 102-104.

¹²⁶⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A importância da realidade econômica na interpretação do Direito Tributário, *RFDT*, ano 17, n. 98, 2019, pp. 31-48.

¹²⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 178.

e Marciano Seabra de Godoi¹²⁶⁸. Deve-se observar, contudo, que a consideração econômica possui sentidos não necessariamente idênticos nas obras deste autores. Com efeito, optou-se pela sistematização possível à luz do instrumental teórico do primeiro capítulo, enunciando-se duas alternativas: uma em que recorre o intérprete a finalidades imanentes na interpretação da lei tributária (item 4.2.2) e outra em que se estende o intérprete ao recurso a finalidades sistemáticas (item 4.2.3).

Em essência a diferença entre estas correntes diz respeito ao grau de abstração da finalidade empregada na argumentação e às fontes a que se recorre para a determinação da finalidade. O enquadramento dos autores em cada uma das correntes não é estanque, tendo-se, antes, um *continuum* de posições que transitam entre estes dois extremos enunciados. Não importa ao trabalho discutir em minúcia se determinado autor se posiciona de maneira mais próxima de uma ou outra corrente, mas meramente enunciar os casos mais evidentes.

4.2.1. O direito tributário como direito de sobreposição

Arruda de Andrade afirma que, na doutrina brasileira, em que pese existam “raras exceções”, pode-se falar em uma “maioria contrária à interpretação econômica, à análise funcional-teleológica”, excepcionando-se o caso das imunidades, em que a doutrina costuma admitir um pluralismo maior de argumentos¹²⁶⁹.

De fato, contemporaneamente, no direito brasileiro, relevante parcela da doutrina sustenta ser o direito tributário um “direito de sobreposição” ou “superposição”¹²⁷⁰. Nesse sentido, a legislação tributária se referiria primariamente a fatos “já juridicizados (ou positivados)”, tomando-os tal qual já trabalhados “pelo direito anterior, como substrato para a incidência tributária”¹²⁷¹. Considera-se que ao direito privado cumpre reger as relações econômicas formadoras e modificadoras de patrimônios. Como inferência lógica, seriam, pois, as normas de direito privado que disciplinariam “os atos e suas consequências de natureza

¹²⁶⁸ Cf. GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, *In: MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, pp. 284-285.

¹²⁶⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária”, *In: MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 204.

¹²⁷⁰ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e Integração da Lei Tributária”, *In: MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 382.

¹²⁷¹ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e Integração da Lei Tributária”, *In: MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 382.

econômica que representam os substratos das normas jurídicas tributárias, porque revelam capacidades contributivas subjacentes a eles”. Sem o direito privado “as normas tributárias ficariam inertes em previsões abstratas que jamais se concretizariam em mandamentos a serem cumpridos”¹²⁷².

Outra premissa importante sustentada pelos autores que negam qualquer importância à consideração econômica no direito tributário é que o “modelo tributário instaurado pela Constituição não é um modelo de concreção, mas é um modelo de previsibilidade, ou pelo menos é um modelo de previsibilidade mínima”¹²⁷³. Desta premissa, decorrem considerações importantes a respeito da interpretação das leis tributárias. A primeira delas, já explorada quando se tratou da hermenêutica das regras de competência, é que o “primado do direito civil” teria adquirido contornos constitucionais, na medida em que as próprias regras de competência teriam sido redigidas a partir de conceitos pressupostos, advindos não apenas do direito civil, mas também de outras áreas do direito. Por conseguinte, também a liberdade do Legislador ordinário restaria limitada, em decorrência de uma opção hierarquicamente superior pela chamada “tese da rigidez”. A segunda delas é que o Legislador tributário, observados limites postos e pressupostos pelo ordenamento, somente poderia estabelecer conceitos de maneira expressa: “se ele não atuar expressamente e silenciar, haverá uma recepção daquele conceito de Direito Privado”¹²⁷⁴. A formulação de conceitos tributários próprios deveria sempre ser realizada expressamente no bojo da lei tributária.

Observa-se, então, uma tendência de se encararem todos os termos contidos na legislação como remissões conceituais, relacionados a realidades pré-existentes. Nesse sentido, afirma-se que “sempre que a legislação tributária faz menção a um termo e este termo é conceituado, só pode haver uma referência conceitual, na medida em que não teria nenhum propósito linguístico fazer uma referência sem que essa referência estivesse relacionada a um conceito”¹²⁷⁵.

Ademais, a “reserva de lei em sentido formal”, a “tipicidade fechada” e a vedação à analogia gravosa tornariam inconstitucional o recurso a institutos como o abuso de direito e a

¹²⁷² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexões sobre a Vontade, a Intenção e o Motivo (Objeto e Causa) no Mundo Jurídico. PARISI, Fernanda Drummond et al (Coord.). *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*, v. 3, São Paulo: Malheiros, 2014, p. 148.

¹²⁷³ ÁVILA, Humberto. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”, In: GRUPENMACHER, Betina, *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 78.

¹²⁷⁴ ÁVILA, Humberto. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”, In: GRUPENMACHER, Betina, *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70.

¹²⁷⁵ ÁVILA, Humberto. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”, In: GRUPENMACHER, Betina, *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 67.

fraude à lei tributária¹²⁷⁶. Chega-se a sustentar que nem mesmo por emenda constitucional se poderiam adotar determinados tipos de cláusulas gerais no direito brasileiro¹²⁷⁷.

4.2.2. A interpretação teleológica e a restrição a finalidades imanes

Parte da doutrina sustenta a possibilidade de referência a finalidades imanes na interpretação da lei tributária. Para Schoueri, caberia ao intérprete verificar se o Legislador teria ou não levado em conta a estrutura de direito privado na definição da hipótese tributária, sendo o Legislador livre para se vincular, ou não, às formas de direito privado. Nos casos em que o Legislador se utiliza de uma expressão que possui sentido próprio no direito privado, não se teria, necessariamente, remissão ao direito privado, o que somente poderia ser verificado a partir “do contexto das leis em que se encontram”¹²⁷⁸.

O autor exemplifica com o art. 43 do CTN. Ao descrever a hipótese tributária do imposto de renda, tem-se referência a um “acréscimo patrimonial”. Caso se entendesse que a expressão deveria ser interpretada conforme o seria a partir do direito civil, far-se-ia letra morta da distinção entre disponibilidade econômica e jurídica prevista no próprio dispositivo. Assim, nada impediria que se atribísse um sentido econômico à expressão, independentemente a aquisição de renda de um título jurídico¹²⁷⁹. Seria lícito ao Legislador ordinário prever hipóteses tributárias para o imposto de renda em que o contribuinte frui de um bem mesmo sem ser juridicamente seu proprietário¹²⁸⁰.

Neste caso, por “contexto” designa-se a relação sistemático-formal da expressão interpretada (*e.g.*, “acréscimo patrimonial”) com outras que com ela se relacionam (*e.g.*, “disponibilidade econômica”), justificando-se a adoção em sentido diverso daquele do direito privado.

Especificamente em relação à consideração econômica, o autor afirma, após amplo estudo do desenvolvimento teórico no direito comparado¹²⁸¹, que não haveria “espaço para

¹²⁷⁶ Cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001.

¹²⁷⁷ Cf., sobre o tema, MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

¹²⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 765.

¹²⁷⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”, *In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.), Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos)*, São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264; SCHOUERI, Luís Eduardo. “O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica”. *In: ELALI, André (org.), Direito corporativo: temas atuais*, 2013, p. 726.

¹²⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 765.

¹²⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 765-776.

consideração de circunstâncias não previstas pelo Legislador; apenas porque este prestigiou fenômenos econômicos é que o aplicador da lei os investiga”¹²⁸². A consideração econômica seria, portanto “mero prestígio da interpretação teleológica”. Em suas palavras, “a consideração econômica nada mais faz que reconhecer que a lei tributária, em sua missão de prover recursos financeiros ao Estado, distribuindo o encargo entre os contribuintes, vincula o dever de contribuir a situações da vida econômica nas quais se manifesta a capacidade contributiva dos obrigados”¹²⁸³.

O autor distingue, portanto, hipóteses¹²⁸⁴ em que:

- i) a lei tributária contempla conceitos econômicos (jurídico-tributários) e estes devem ser interpretados com recurso à consideração econômica;
- ii) a lei tributária contempla conceitos de direito privado e estes devem ser interpretados com referência à teleologia própria do direito privado;
- iii) a lei tributária contempla expressões que poderiam referir-se a conceitos de direito civil, mas o contexto leva à conclusão de que não é relevante a ocorrência da forma jurídica, mas sim seu conteúdo econômico; neste caso, ter-se-á um conceito econômico, que deve ser interpretado com recurso à consideração econômica.

Um primeiro sentido da consideração econômica é, portanto, evidente. No caso de se ter um conceito econômico, ou jurídico-tributário, em que não se encontra qualquer possibilidade de remissão a conceitos de outras áreas do direito, a consideração econômica é a expressão utilizada para se designar a interpretação teleológica, a interpretação orientada pelas finalidades do tributo em questão. Ter-se-á, em tal caso, o recurso a elementos teleológicos para que se possam solucionar eventuais indeterminações contidas na hipótese tributária.

No caso de a hipótese tributária contemplar um conceito de direito privado, a consideração econômica não exercerá qualquer papel, seja na interpretação da hipótese tributária, seja na qualificação do fato jurídico-tributário. À subsunção importará tão somente verificar se a forma de direito privado prevista na hipótese tributária se verifica no plano fático, sem qualquer consideração especificamente tributária, seja para fins de interpretação da hipótese tributária, seja para fins de qualificação do fato jurídico-tributário. Eventuais indeterminações devem ser solucionadas mediante recurso à teleologia própria do direito civil,

¹²⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 776.

¹²⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 777.

¹²⁸⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 778.

considerando-se, inclusive institutos como a simulação, que pode adquirir relevância no caso concreto.

No terceiro caso, contudo, a hipótese tributária contém uma expressão que poderia remeter a um conceito de direito privado, mas a interpretação da lei em seu contexto leva à conclusão de que se trata, em verdade, de um conceito autônomo de direito tributário. Em tal caso, tem-se, inicialmente, uma ambiguidade (conceito de direito privado versus conceito autônomo), a qual é solucionada pela interpretação da lei em seu contexto – mediante referência, por exemplo, a um argumento de caráter sistemático-formal. Concluindo-se pela existência de um conceito autônomo, a consideração econômica designará, novamente, o recurso a elementos teleológicos para que se possam solucionar eventuais indeterminações contidas na hipótese tributária.

A consideração econômica, conforme apresentada na obra de Schoueri, não importaria, então, “uma ruptura com a Jurisprudência dos Conceitos”, mas o mero reconhecimento da possibilidade de o Legislador não ter empregado um conceito de direito privado, e sim um conceito econômico (jurídico-tributário) na formulação da hipótese tributária. Esta afirmação precisa ser devidamente contextualizada.

O autor reconhece algum influxo da jurisprudência dos valores, vez que alguma indeterminação haverá de ser solucionada na formulação do conceito econômico – caso em que a capacidade contributiva adquire relevância –, mas rechaça expressamente a possibilidade de se encontrar um “tipo” na hipótese tributária¹²⁸⁵. Em outras palavras, embora o conceito econômico alternativo ao de direito privado seja indeterminado e demande construção por parte do intérprete, não se poderia cogitar uma hipótese tributária dotada de alto grau de dinamismo, ajustável a toda e qualquer modificação observada na realidade fática. Conforme afirma, “a consideração econômica, critério para a interpretação teleológica, encerra-se com a construção de uma norma jurídica” e não se presta a “escusa para a extensão da norma, ou para sua fragmentação”¹²⁸⁶.

Na obra do autor, a consideração econômica não se encontra associada de maneira mais ampla à ideia de consistência material. Em que pese se reconheça “certa abertura” na construção de conceitos, o autor também afirma a necessidade de estabilização que, em sua doutrina, expressa-se pela recusa ao raciocínio tipológico na interpretação da hipótese tributária¹²⁸⁷:

¹²⁸⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 780.

¹²⁸⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 788.

¹²⁸⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 789-790.

É certo que, na própria construção da norma, existe certa abertura que se vê influenciada pela jurisprudência dos valores. São estes que serão fundamentais para o processo de interpretação/aplicação no processo de escolha entre alternativas igualmente válidas. O jurista não desconhece a evolução dos fatos e dos valores do ordenamento. Essa abertura, entretanto encontra limite imposto pelo Ordenamento quando, em matéria de tributação, exige decisão, incompatível com o raciocínio tipológico.

Em suma, o traço central da corrente que aqui se pretende designar é o reconhecimento da possibilidade de recurso à consideração econômica enquanto interpretação teleológica, sem que se tenha, por outro lado, aspirações teóricas mais elevadas a respeito da consistência material orientada pelo princípio da capacidade contributiva. O que se nota é a imposição de um ônus argumentativo significativo ao intérprete para que este possa optar por um conceito econômico em detrimento de um outro conceito que poderia ser eventualmente pressuposto. Centra-se a interpretação da lei em seu contexto, devendo-se evidenciar a existência de um conceito econômico não exclusivamente a partir de princípios constitucionais, mas sim mediante estudo mais detido de elementos históricos, sistemáticos e teleológicos imanentes à própria lei interpretada.

Entendimento semelhante é encontrado na doutrina de outros autores, embora de maneira menos detida. Também Eros Roberto Grau inclui-se entre os “adeptos da interpretação econômica”¹²⁸⁸. Para Grau, a interpretação econômica não seria oposta à jurídica, mas sim “um critério jurídico no sentido de que as leis tributárias devem interpretar-se sob uma modalidade especial, inerente à sua natureza”. Expressamente confrontando a posição de Alfredo Becker, afirma Grau que a interpretação econômica não implicaria a substituição de um critério jurídico por outro econômico. Em seu entendimento, a interpretação econômica consideraria “simplesmente a necessidade de interpretar-se a norma jurídico-tributária teleologicamente, tendo em vistas as específicas finalidades econômicas a que se reportam”¹²⁸⁹. Eros Grau não encontra qualquer incompatibilidade entre a interpretação econômica e o princípio da legalidade. Em vez disso, alerta ser “de fundamental importância” ao sujeito passivo “precisar, com exatidão a matéria econômica alcançada por este ou por aquele outro instrumento impositivo, dado que apenas assim será possível determinar com precisão os limites da área de incidência alcançada pelos vários tributos integrantes do sistema tributário nacional”¹²⁹⁰.

¹²⁸⁸ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 76.

¹²⁸⁹ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 75-76.

¹²⁹⁰ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 78.

Quanto aos fundamentos, Eros Grau encontra nos art. 109, 110 e 118 do CTN a base legal para a aplicação da interpretação econômica no direito tributário.

Também na obra de Hugo de Brito Machado encontram-se referências a respeito da importância da consideração econômica para a interpretação teleológica. Para o autor, a “natureza econômica da relação de tributação” seria “importante para o intérprete da lei tributária, porque faz parte integrante do próprio conteúdo de vontade da norma, sendo elemento seguro de indicação do fim ou objetivo visado pela regra jurídica”. A interpretação econômica encontraria fundamento, também, no “princípio da capacidade econômica”, que orientaria tanto a atividade do intérprete quanto a do Legislador. Para o autor, distintamente das leis civis, para cuja interpretação importa examinar a validade do contrato e os efeitos que este produz no direito civil, para a lei tributária, os contratos seriam percebidos como “simples fatos”, como “referência apenas aos efeitos econômicos que esse contrato geralmente produz”, sendo irrelevante, portanto, a perquirição a respeito da validade ou invalidade deste. No entendimento do autor, “ao Direito Tributário importa a realidade econômica, que há de prevalecer sobre a simples forma jurídica”, sendo a interpretação econômica nada mais que “uma forma de manifestação de preferência pelo substancial, em detrimento do formal”¹²⁹¹. No entanto, alerta o autor que, em que pese o conteúdo econômico inegável da relação tributária, não se poderiam “afastar os métodos de interpretação, e os meios de integração, para buscar o sentido da regra jurídica só e exclusivamente tendo em vista os efeitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação”¹²⁹².

Fábio Piovesan Bozza, por sua vez, afirma que, em regra, deveria prevalecer o sentido constante da legislação privada e a exceção seriam os casos em que “o contexto legislativo em que a referida expressão tiver sido empregada”, impuser “conclusão incontestavelmente diferente”¹²⁹³. Conforme afirma, o fato de a legislação tributária utilizar uma expressão consagrada em outro ramo jurídico, sem alteração expressa de sua definição constituiria circunstância que não poderia ser desprezada pelo intérprete¹²⁹⁴.

¹²⁹¹ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 22^a ed., São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 102-104.

¹²⁹² Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 22^a ed., São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 102-104.

¹²⁹³ BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*, São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 72.

¹²⁹⁴ BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*, São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 72.

4.2.3. A interpretação teleológica e o recurso a finalidades sistemáticas

Uma terceira corrente, autodenominada “pós-positivista”, pode ser encontrada na obra de Ricardo Lobo Torres, que influenciou e influencia diversos autores. Esta doutrina inspira-se largamente nos escritos de Klaus Tipke. Segundo Lobo Torres, em que pese prevaleça na doutrina a percepção do direito tributário como direito de sobreposição, já se notaria “por parte de tributaristas mais jovens a adesão às ideias básicas da jurisprudência dos valores e dos princípios, do pluralismo metodológico e do pós-positivismo”¹²⁹⁵. Lobo Torres pretende opor-se ao que denomina de “positivismo conceptualista”, visto por ele como “atraso teórico, que constitui um dos resquícios do entulho autoritário no campo do Direito Tributário”¹²⁹⁶.

Embora se repudiem as tentativas de hierarquizar métodos, o que se observa, na prática, é a prevalência de argumentos teleológicos na obra de Lobo Torres. Conforme o faz Tipke, sustenta Lobo Torres que não existiriam interpretações semânticas, históricas ou sistemáticas ao lado da interpretação teleológica: em vez disso, seriam aqueles métodos apenas meios para se alcançar a finalidade da lei¹²⁹⁷. Assim, a doutrina de Lobo Torres possui pretensões mais amplas voltadas à construção de um sistema interno¹²⁹⁸, no sentido em que já foi exposto¹²⁹⁹. Para o autor, o finalismo pressuporia o sistema, porquanto os princípios constitucionais tributários e a ciência do Direito também se organizariam em sistema. O critério teleológico e a consideração econômica se orientariam pelo próprio sistema tributário, e a percepção dos fins não seria “imaneente a cada norma tomada isoladamente”, mas exigiria “uma visão ampliada da norma dentro do ordenamento”¹³⁰⁰.

Tais elementos desta doutrina justificam a segregação em relação aos autores cujo entendimento se expôs no item anterior. Enquanto aqueles autores buscam evidências na própria lei interpretada a respeito de uma finalidade que justifique o emprego de um sentido econômico, na doutrina de Lobo Torres têm-se aspirações mais amplas voltadas à construção

¹²⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, *In: MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 343.

¹²⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, *In: MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 354.

¹²⁹⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, *In: MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 344.

¹²⁹⁸ Veja-se, nesse sentido, dentre outros trabalhos, TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação*, Rio de Janeiro: Renovar, 1999; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

¹²⁹⁹ Sobre o sistema interno, cf. Cap. I, item 5.5.1.2, *supra*. Sobre o sistema interno na doutrina tributária de Tipke, cf. Cap. II, item 4.5.3, *supra*.

¹³⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, *In: MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 345.

de um sistema interno, admitindo-se, portanto, a referência a finalidades dotadas de maior grau de abstração.

Ricardo Lodi Ribeiro sustenta a consideração econômica como interpretação teleológica, encontrando no sentido literal possível os limites da interpretação em sentido estrito¹³⁰¹. A partir da obra de Beisse, Lodi Ribeiro propõe quatro cânones para a hermenêutica das regras tributárias (um a mais, portanto, do que aqueles concebidos no voto do Min. Luiz Fux), trazendo exemplos do direito brasileiro.

Em seu entendimento, conceitos econômicos de direito tributário, entendidos como aqueles “criados pelo legislador tributário ou por ele convertidos para os seus objetivos” deveriam ser interpretados segundo consideração econômica¹³⁰². Seria exemplo de tal modalidade a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, que não encontraria definição no direito civil e seria inteiramente determinada pelo Legislador tributário.

“Conceitos de direito civil” deveriam ser interpretados, no âmbito do sentido literal possível, economicamente, “quando o objetivo da lei tributária impõe, de forma objetivamente justificada, um desvio do conteúdo do conceito de Direito Privado, em nome do princípio da igualdade, que poderia ser violado por meio de uma interpretação civilística da expressão legal”. No direito brasileiro, seria exemplo de tal modalidade o termo “empregadores”, contido no art. 195 da CF, o que teria sido confirmado pela “interpretação autêntica” do dispositivo pela EC nº 20/98, que substituiu a expressão “dos empregadores” pela expressão “do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei”.

Conceitos de direito civil deveriam ser interpretados de acordo com a definição contida na legislação civil “quando, conforme o sentido e o objetivo da lei tributária, se tem certeza de que o legislador cogitou exatamente do conceito de direito privado” ou quando o sentido literal possível não permite uma outra alternativa que não aquela oferecida pelo direito civil. Seria exemplo de tal modalidade o fato gerador do ITR, cujo fato gerador corresponde à “propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, *como definido na lei civil*” (CTN, art. 29).

Estes três primeiros cânones são encontrados no voto do Ministro Luiz Fux no caso do ISS sobre planos de saúde¹³⁰³. A eles, Lodi Ribeiro adiciona um quarto cânone. Assim, “em caso de dúvida”, deveria prevalecer a aceção econômica sobre a interpretação civilística, porquanto em um sistema jurídico orientado por valores, deveria o intérprete evitar contradições

¹³⁰¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A importância da realidade econômica na interpretação do Direito Tributário, *RFDT*, ano 17, n. 98, 2019, pp. 31-48.

¹³⁰² Lodi Ribeiro mantém a expressão “critério econômico”, tal qual encontrada na tradução de Brandão Machado ao trabalho de Beisse.

¹³⁰³ Cf. item 3.6.4.1, *supra*.

valorativas. A esta afirmação não se poderia contrapor o “princípio da ordem jurídica”, porquanto esta não seria realizada pelo primado do direito civil. A unidade do sistema jurídico seria axiológica e não linguística, inexistindo, portanto, qualquer óbice a que “determinada palavra tenha um sentido diferente no Direito Tributário”¹³⁰⁴.

4.3. A consideração econômica na qualificação jurídica

No primeiro capítulo, enunciou-se que os fatos jurídico-tributários devem ser qualificados sempre à luz da hipótese tributária¹³⁰⁵. Não existe qualificação sem referência ao sentido da hipótese normativa. Se o intérprete procede ao exame da ocorrência de um determinado elemento na realidade fática, é porque este elemento é relevante para a hipótese normativa.

No Brasil, com alguma frequência, observa-se a afirmação de que a “consideração econômica” poderia ser aplicada para fins da qualificação jurídica e que isso seria algo distinto da “interpretação econômica”, como se a interpretação da hipótese tributária e a qualificação dos fatos jurídico-tributários pudessem ser desvinculadas uma da outra¹³⁰⁶. Conforme se observou ao se examinarem as origens da consideração econômica no direito alemão, uma tal distorção metodológica encontra-se de longa data superada¹³⁰⁷.

Importa deixar claro que a consideração econômica somente terá alguma relevância na qualificação dos fatos jurídico-tributários, na medida em que se tenha sustentado um sentido econômico ou jurídico-tributário, relevante para a interpretação ou para a integração da hipótese tributária. A qualificação jurídica mediante referência à consideração econômica, sem a respectiva remissão a um conceito econômico ou jurídico-tributário, não faz qualquer sentido do ponto de vista metodológico.

Deve-se observar, no entanto, que os problemas do descasamento entre interpretação e qualificação não se observam estritamente nos debates sobre consideração econômica. Por vezes, problemas referentes à qualificação jurídica surgem sem qualquer referência à consideração econômica. Nesse sentido, afirma Greco que seria uma excepcionalidade dos

¹³⁰⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A importância da realidade econômica na interpretação do Direito Tributário, *RFDT*, ano 17, n. 98, 2019, pp. 31-48.

¹³⁰⁵ Cf. Cap. I, item 2.5, *supra*.

¹³⁰⁶ Cf., analisando a questão, BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*, São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 72. Cf., também, GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 178. Este autor se utiliza de uma distinção entre “consideração econômica” e “interpretação econômica” que lhe é própria, distinguindo o “querer” e o “ser” em termos que não se identificou igual no direito comparado.

¹³⁰⁷ Cf., item XX, *supra*.

casos de planejamento tributário o fato de o intérprete ter de lidar “com três elementos e não apenas com dois”: não se trataria de exame apenas da lei e do fato, mas também de exame da “qualificação jurídica do fato”¹³⁰⁸. Conforme se sustentou, porém, em qualquer caso de aplicação da lei, há que se proceder à qualificação jurídica do fato: não se trata de qualquer peculiaridade dos casos de “planejamento tributário”. E o autor vai além¹³⁰⁹:

A grande maioria das divergências, em matéria de planejamento – a quase totalidade –, não é sobre a lei. A lei todos conhecem, o fato também todos sabem qual é; está lá a Ata, está escrito o que foi feito e a conduta realizada é conhecida. A grande divergência existe em relação à qualificação jurídica que deve ser dada àquele fato. O contribuinte diz que fez um aumento de capital seguido de cisão seletiva. O Fisco olha os mesmos fatos e sustenta que foi uma venda de participação societária em que houve ganho de capital. Onde está a diferença? Mudou a lei? Não. Mudou o fato? Não. A divergência está na maneira pela qual o fato é visto, na qualificação jurídica que cada uma das partes dá ao mesmo fato.

O excerto merece ser discutido à luz da metodologia exposta no primeiro capítulo, para que se identifique, afinal, onde está a “diferença” a que o autor se refere. Deve-se ver, inicialmente, que não há como se discutir o exemplo do autor, sem referência a uma hipótese tributária descrita na lei. É sempre à luz da lei interpretada que se qualificam os fatos. Caso a lei tributária descreva um negócio jurídico de direito civil em seu antecedente (interpretação), importa verificar se o negócio ocorreu no caso concreto (qualificação), para que se possa, em seguida, verificar se os fatos em questão são tributáveis ou não (subsunção). Neste caso, não há que se falar em uma qualificação divergente daquela do direito civil: se à hipótese tributária importa o conceito de direito civil, é à luz da teleologia deste que a qualificação jurídica deve ser realizada. Caso a lei tributária contenha um conceito econômico ou jurídico-tributário em seu antecedente (interpretação), cabe enunciar os elementos do conceito e examinar se estes estão presentes no caso concreto (qualificação). Estas seriam as hipóteses que poderiam ser consideradas como interpretação em sentido estrito, conforme se definiu. Veja-se, que neste caso, poderia ocorrer de fisco e contribuinte estarem sustentando sentidos normativos distintos, tendo-se divergência relativa à interpretação da hipótese tributária. A “diferença”, neste caso, estaria, sim, na qualificação, mas também na interpretação da hipótese tributária.

Pode ser, ainda, que tal qual sustenta o autor, conforme já se examinou¹³¹⁰, a “capacidade contributiva” venha a justificar a adoção de um sentido mais amplo que aquele descrito na hipótese tributária, preenchendo-se uma lacuna. Ainda assim, dever-se-ia, então, evidenciar qual é este sentido que se atribui à hipótese tributária, e por quais razões desviou-se o intérprete

¹³⁰⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 613.

¹³⁰⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 613.

¹³¹⁰ Cf., item 4.2, *supra*.

dos sentidos normativos possíveis. Na terminologia do presente trabalho, ter-se-ia uma analogia gravosa (que o autor sustenta que de analogia não se trataria). A argumentação transcorreria, por hipótese, da seguinte forma: a lei tributária exige, por exemplo, que se tenha uma compra e venda de participação societária; embora esta compra e venda não tenha ocorrido, o contribuinte teria praticado negócios jurídicos artificiosos, sob o exclusivo intento de fraudar a lei tributária. Nesse sentido, a capacidade contributiva justificaria a extensão do sentido normativo, para que se abarcasse na lei uma situação por ela não comportada.

No entanto, ao tratar o problema exclusivamente como uma divergência de qualificação, o que se acaba logrando é esquivar-se da justificação dos sentidos normativos da hipótese tributária, e mesmo de sua enunciação. É suficiente observar que o exemplo do autor não traz referência a qualquer hipótese tributária. Para o autor, não existiria analogia no exemplo, porquanto o “cerne do debate” estaria “em que desde o início sempre existiu uma venda de participação societária”, tratando-se, não de “extensão analógica”, mas sim de “determinar a efetiva identidade do fato ocorrido”¹³¹¹. A questão é tratada como se houvesse uma “verdade” a respeito da “identidade do fato ocorrido”.

Ao se tratar a questão da qualificação jurídica como um problema em apartado, sem referência à interpretação da hipótese normativa, o que se promove é um completo descolamento em relação à lei e a qualquer parâmetro objetivo de controle. Afinal, segundo quais critérios se deve “determinar a efetiva identidade do fato ocorrido”? Segundo os critérios extraídos mediante interpretação da hipótese normativa! Na medida em que estes não são sequer considerados, reina o casuísmo, impossibilitando-se tanto a segurança jurídica quanto a consistência valorativa do ordenamento.

Da forma como exposto o problema, não se tem qualquer referência aos elementos que devem ser considerados na qualificação dos fatos jurídico-tributários, e a hermenêutica jurídica é reduzida a uma completa imprevisão, que não se presta aos ideais doutrinários de qualquer das correntes expostas: não se tem segurança jurídica, porque não se sabe quais são os elementos a ser considerados pelo intérprete na qualificação jurídica; não se têm elementos para a construção de um sistema valorativamente justo, dotado de consistência material, porque a hipótese tributária não é sistematizada, desenvolvida e articulada com os princípios materiais que a deveriam orientar.

4.4. A consideração econômica na jurisprudência brasileira

¹³¹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 613.

Finalmente, cumpre examinar casos decididos com emprego da consideração econômica na interpretação da lei tributária. O exame se restringe a casos da jurisprudência do STJ, por se tratar de tribunal superior. Considerando-se o grande número de tribunais estaduais, regionais e administrativos, todos com competência para julgar casos em que a consideração econômica poderia ser aventada, alguma delimitação seria necessária para a pesquisa de casos, de modo que se procedeu àquela cujo fundamento é mais evidente.

O presente item se refere a casos em que a consideração econômica foi expressamente invocada (item 4.4.1 e item 4.4.2). Além disso, estuda-se um caso em que, embora não se tenha mencionado a consideração econômica, a argumentação teleológica desenvolvida poderia ser assim denominada (item 4.4.3), explorando-se, portanto, uma das vocações da metodologia funcionalista de direito comparado empregada na presente monografia.

4.4.1. A “interpretação econômica” na qualificação jurídica

No STJ, há sete julgados, todos em sentido idêntico, que recorrem à “interpretação econômica” para solucionar questões relativas a verbas salariais pagas pelo Banco do Estado do Ceará a seus funcionários em razão de acordo coletivo¹³¹². Das respectivas ementas, consta a seguinte afirmação: “Interpretação econômica que se impõe, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica”¹³¹³. Cumpre precisar, pois, o sentido em que a “interpretação econômica” foi utilizada no caso em questão.

Em todos os casos, insurgiram-se os jurisdicionados contra retenção de imposto de renda sobre pagamentos resultantes do acordo coletivo que pôs fim a conflitos decorrentes de convenções coletivas. A questão a ser solucionada pelo STJ dizia respeito à “natureza jurídica do pagamento em atraso de valores oriundos de abonos firmados em convenções coletivas de trabalho, acrescidos de correção monetária e juros de mora”.

Consoante dispõe a lei tributária, os “rendimentos do trabalho assalariado”, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas encontram-se sujeitos à tributação na fonte (Lei n°.

¹³¹² STJ, REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 07.06.2005, DJ 29.08.2005; REsp 700.338/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 19.05.2005, DJ 13.06.2005; REsp 675.274/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 07.04.2005, DJ 02.05.2005; REsp 661.481/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 02.12.2004, DJ 28.02.2005; REsp 643.797/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 05.10.2004, DJ 16.11.2004; REsp 610.893/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 01.06.2004, DJ 28.06.2004; REsp 602.303/SC, Rel. Min. José Delgado, Rel. p/ Acórdão Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 10.02.2004, DJ 25.09.2006.

¹³¹³ Não há diferenças substantivas entre os respectivos suportes fáticos dos casos analisados, tampouco na argumentação do Relator. As citações se referem ao caso mais recente, que traz mais detalhes que os demais.

7.713/88, art. 7º, I, c/c art. 25). Do ponto de vista da interpretação da hipótese tributária, caberia, portanto, identificar se os valores recebidos corresponderiam a “rendimentos do trabalho assalariado”, nos termos da lei tributária.

O principal problema com o qual lidam os casos diz respeito à qualificação dos fatos jurídico-tributários. O contribuinte buscou qualificar o montante objeto de controvérsia como “abono de natureza indenizatória”, pretendendo que este não se encontrasse sujeito à tributação pelo IRPF. No entanto, observou o Ministro Fux que, se tais valores “tivessem sido pagos no momento em que acordados, seriam tributados, porquanto integrariam a remuneração”¹³¹⁴. A questão seria determinar-se, pois, se o abono concedido em substituição ao reajuste salarial possuiria natureza salarial ou indenizatória.

Em sua fundamentação, o Ministro Fux afirmou que seria “princípio assente, por força da própria posição enciclopédica do direito tributário”, que este se vale de “conceitos de outros ramos da ciência jurídica, como o direito do trabalho”¹³¹⁵. Assim, “abono”, no sentido do direito do trabalho, significaria “antecipação salarial”. Com efeito, em suas palavras:

O abono pecuniário concedido aos empregados em substituição ao reajuste de salários inadimplidos no tempo devido, não obstante fruto de reconhecimento via transação, é correção salarial e, como tal, incide o imposto devido, tal como incidiria a exação, se realmente paga a correção no tempo devido. Abono salarial com esse teor, é, em essência, salário corrigido, sendo indiferente que a atualização se opere por força de decisão judicial ou de transação.

Do ponto de vista trabalhista, portanto, o pagamento possuiria natureza de “abono salarial”. Assim, em que pese a qualificação pretendida pelo contribuinte dos rendimentos como sendo “de natureza indenizatória”, utilizou-se o Ministro da “interpretação econômica” para rechaçar tal qualificação e, considerando a realidade econômica a que o pagamento dizia respeito, em detrimento de sua mera qualificação formal para fins do acordo coletivo, tratá-la como sendo de natureza salarial. O pagamento “em forma de abono de natureza indenizatória” possuiria, segundo o Ministro, natureza salarial.

Quanto ao resultado, não há o que se objetar a estes julgados. Sendo o “abono” verba salarial, não há dúvida de que tal rendimento constitui “rendimento do trabalho assalariado”, sujeito à tributação na fonte. Duas considerações merecem ser feitas, contudo, em relação à fundamentação, ainda que sejam estas bastante pontuais. Em primeiro lugar, não há clareza em relação a qual o conceito legal interpretado. Em segundo lugar, sustentam-se premissas teóricas contraditórias, sem que se tenha clareza a respeito de como estas se articulam no caso concreto.

¹³¹⁴ STJ, REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 07.06.2005, DJ 29.08.2005, p. 7.

¹³¹⁵ STJ, REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 07.06.2005, DJ 29.08.2005, p. 8.

Em relação ao primeiro problema, a lei tributária não traz qualquer referência ao “abono salarial”. O conceito relevante para a interpretação da lei tributária é o conceito de “rendimentos do trabalho assalariado” (Lei nº. 7.713/88, art. 7º, I), o qual não se encontra devidamente contemplado. Nota-se, nos julgados, alguma dificuldade em se identificar o que se está, afinal, interpretando, já que a referência ao conceito relevante à hipótese tributária simplesmente não aparece. O excerto supratranscrito, bastante claro em suas razões, poderia ter sido articulado com o conceito de “rendimentos do trabalho assalariado”, de modo a garantir maior segurança a respeito do direito positivo. Bastaria esclarecer, por exemplo, que, dentre os rendimentos do trabalho assalariado de que trata o art. 7º, incluem-se os abonos pecuniários, nos termos em que descrito.

No que diz respeito ao segundo problema, embora os julgados se refiram à interpretação econômica, não houve, propriamente, interpretação dissonante em relação ao conceito de direito do trabalho. Não houve, ao menos expressamente, a referência a um conceito jurídico-tributário autônomo, construído a partir de teleologia própria do direito tributário. Ao contrário, afirmou-se que o direito tributário se valeria de “conceitos de outros ramos da ciência jurídica, como o direito do trabalho”¹³¹⁶, remetendo-se ao conceito trabalhista de “abono”, embora este não se encontre expressamente na lei tributária. Qualificado o montante pago como “abono”, restou imediata a subsunção do “abono” ao conceito de “rendimentos do trabalho assalariado”, mas tal relação não se coloca de modo expresse nos julgados¹³¹⁷.

Nota-se que os dois problemas de fundamentação, quando cumulados, geram incerteza a respeito do que efetivamente foi decidido. Os julgados sustentam duas premissas antagônicas (adoção de conceito do direito do trabalho x interpretação econômica). A pluralidade de premissas, aliada à ausência da determinação em relação ao que se está interpretando, impede que se conclua, definitivamente, se, afinal, o conceito de “rendimentos do trabalho assalariado” é um conceito próprio de direito tributário ou um conceito que remete a categorias de direito do trabalho – tipo de enunciado que é fundamental que se possa extrair de decisões de uma corte superior.

Sabe-se que “abono”, no sentido em que empregado, é um conceito de direito do trabalho, mas este não se encontra na legislação tributária e não há clareza a respeito de como este se articula com os conceitos efetivamente previstos pela lei tributária. De outro lado, faz-

¹³¹⁶ STJ, REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 07.06.2005, DJ 29.08.2005, p. 8.

¹³¹⁷ O afastamento em relação à legislação ordinária é manifestação de uma tendência mais ampla que se observa no STJ em, a partir do art. 43 do CTN, distinguir-se entre verbas salariais e indenizatórias, concluindo-se pela tributação ou não tributação dos itens de rendimento a partir de referência a esta dicotomia e sem maiores desenvolvimentos a respeito da lei ordinária.

se referência à interpretação econômica, mas não se evidencia qual é, afinal, o conceito assim interpretado e quais são as propriedades de um tal conceito.

Do ponto de vista pragmático, o recurso à interpretação econômica surge nos casos para rechaçar a qualificação das verbas como sendo de “natureza indenizatória”, tal qual veiculada no acordo coletivo. A interpretação econômica, no caso concreto, é invocada para sustentar que a incidência do imposto de renda independe da denominação atribuída aos valores oriundos de acordos coletivos do trabalho. Pretendiam os jurisdicionados que a qualificação do montante, supostamente descrita no acordo coletivo, fosse utilizada para fins de aplicação da legislação de imposto de renda. Após reproduzir extenso excerto da obra de Hugo de Brito Machado¹³¹⁸ sobre a interpretação econômica, o Ministro sustentou que “desvirtuaria a sua *ratio essendi* o entendimento defendido pelos recorrentes, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica”¹³¹⁹.

O problema é que qualificação e interpretação encontram-se sempre de mãos dadas. Se a qualificação deve realizar-se de acordo com a “realidade econômica” é porque o conceito interpretado assim o exige. Se assim é, por que, então, a referência à “posição enciclopédica do direito tributário” e a remissão ao conceito de direito do trabalho? Tal “realidade econômica” seria aquela do direito do trabalho? Ou existiria uma “realidade econômica” própria que o direito tributário buscaria contemplar?

Assim, dos julgados pode-se extrair o seguinte enunciado: *abono pecuniário substitutivo de reajuste de salários inadimplidos, ainda que fruto de transação, é correção salarial tributável pelo IRPF*. Este enunciado basta à solução dos casos concretos. Contudo, este enunciado pode ser sustentado tanto com base em interpretação econômica, quanto com base na recepção de conceitos de direito do trabalho pela lei tributária. Surpreendentemente, ambas as premissas se encontram expressas nos acórdãos.

Parece-nos que, para se rejeitar a qualificação pretendida pela parte, a referência ao art. 3º, § 4º, da Lei nº. 7.713/88, que versa especificamente sobre a tributação, pelo IRPF, de rendimentos auferidos pela pessoa física, seria a mais adequada:

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

¹³¹⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 102-104. Sobre a posição do autor, cf. item 4.2.2, *supra*.

¹³¹⁹ STJ, REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 07.06.2005, DJ 29.08.2005, pp. 10-11.

Fundamentação semelhante pode ser encontrada, também, no próprio CTN, que, em seu art. 43, § 1º, dispõe que:

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

O afastamento da qualificação em relação à mera denominação ainda não resolve o problema da interpretação da hipótese tributária. Colocando-se em termos mais sucintos, importava para a lei tributária que se tratasse de “rendimento do trabalho assalariado”, para que houvesse a retenção na fonte. Este é o conceito relevante para a interpretação da hipótese tributária. A qualificação dos fatos jurídico-tributários independe, em tal caso, da mera denominação dos rendimentos, bastando, nos termos da lei, “o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título”. Tendo-se qualificado como “abono salarial” o rendimento pago, tomou-se por imediato que tal rendimento corresponderia a “rendimento do trabalho assalariado”, não se tendo, em verdade, desenvolvido os elementos da hipótese tributária. Se “rendimentos do trabalho assalariado” é um conceito atrelado estritamente a categorias de direito do trabalho, ou se possui sentido próprio no direito tributário, é uma dúvida que não se responde mediante referência a estes julgados.

Nesse sentido, tem-se, na jurisprudência do STJ, exemplo em que a interpretação econômica contribuiu para a devida qualificação dos fatos jurídicos-tributários, afastando-se a mera denominação dos pagamentos nos termos em que acordado pelas partes. No entanto, em virtude da ausência de clareza em relação ao conceito legal interpretado e da latente contradição em relação às premissas metodológicas adotadas, os julgados pouco contribuem para a elucidação dos conceitos legalmente previstos.

4.4.2. O conceito de estabelecimento comercial e a consideração econômica

O STJ sedimentou jurisprudência a respeito da cobrança de contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC) e o Serviço Social do Comércio (SESC)¹³²⁰ sobre as atividades de prestadores de serviço. Além de o tema ter sido julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos¹³²¹, editou-se a Súmula nº 499, segundo a qual “[a]s empresas

¹³²⁰ STJ, REsp nº 1.255.433/SE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, j. 23.05.2012; STJ, REsp 326.491/AM, Rel. Min. Eliana Calmon, Rel. p/ Ac. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, j. 06.06.2002; STJ, REsp nº 431.347, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 23.10.2002; STJ, REsp nº 895.878, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, j. 08.08.2007.

¹³²¹ STJ, REsp nº 1.255.433/SE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, j. 23.05.2012.

prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao SESC e SENAC, salvo se integradas noutra serviço social”. Para a incidência das contribuições, que, segundo a jurisprudência do STF possuem natureza de contribuição social geral¹³²², é essencial a interpretação da expressão “estabelecimento comercial”, presente nos decretos-leis que criaram ambas as instituições.

Os decretos-leis nº 8.621/46 e 9.853/46, criaram, respectivamente, o SENAC e o SESC, estabelecendo as respectivas fontes de custeio. Para custeio do SENAC, ficaram obrigados a contribuir “os estabelecimentos comerciais cujas atividades, de acôrdo com o quadro a que se refere o artigo 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, estiverem enquadradas nas Federações e Sindicatos coordenados pela Confederação Nacional do Comércio” (Decreto-lei nº 8.621/46, art. 4º). Já para o custeio do SESC, ficaram obrigados a contribuir “os estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio (art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1º de Maio de 1943), e os demais empregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciantes” (Decreto-lei nº 9.853/46, art. 3º).

Contra uma e outra contribuição, insurgiram-se prestadores de serviços - em particular as empresas prestadoras de serviços médicos e hospitalares -, com base no entendimento de que não praticavam atos de comércio em sentido estrito e, portanto, não poderiam ser considerados “estabelecimentos comerciais” nos termos da lei.

Tal entendimento foi inicialmente acatado pelo STJ, afirmando-se, inclusive que este seria o entendimento do extinto Tribunal Federal de Recursos sobre a matéria. Esse entendimento era também sustentado pela Min. Eliana Calmon ao relatar caso a respeito do tema. O Min. Franciulli Neto, contudo, abriu divergência para sustentar que também as empresas prestadoras de serviços deveriam ser consideradas estabelecimento comercial para fins da contribuição ao SENAC e ao SESC¹³²³. No argumento não se invocava uma finalidade própria do direito tributário, mas propugnava interpretação dinâmica do próprio conceito de direito privado:

conquanto não se trate de sociedade comercial no sentido clássico do termo, que indica a intermediação da venda de mercadorias (atos de comércio), a sociedade civil com fins lucrativos, (...) que se dedica à prestação de serviços em caráter profissional, é considerada modernamente como comercial. A atividade de prestação de serviços, vista em face da teoria dos atos de comércio, fica afastada do âmbito do direito comercial, mas a sua crescente importância econômica tem pressionado o direito a dar-lhe o tratamento peculiar dispensado à atividades comerciais típicas. É o conceito

¹³²² STF, RE 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 01.07.1992, DJ 28.08.1992.

¹³²³ STF, REsp 326.491/AM, Rel. Min. Eliana Calmon, Rel. p/ Ac. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, j. 06.06.2002.

moderno de empresa, entendida como a exploração econômica da produção ou circulação de bens e serviços.

Em suas palavras, não se trataria de interpretação “extensiva”, mas sim de “mera interpretação atual do mesmo conceito de ‘estabelecimento comercial’ contemplado pelos decretos de 1946 que instituíram as contribuições para o SESC e o SENAC, que, como é de convir, adquiriu novos contornos”, invocando-se, inclusive o conceito de empresário do Código Civil de 2002 (art. 966). Da mesma forma, convergindo, referiu-se o Min. Paulo Medina ao “dinamismo da Ciência do Direito”.

O mesmo entendimento, que se pacificou na Primeira Turma¹³²⁴, seria seguido posteriormente em votos do Min. Fux, na Segunda Turma, aos quais agregou novos fundamentos. O argumento do conceito “moderno” de empresa é repetido em seu voto:

As prestadoras de serviços que auferem lucros e com esse produto remuneram seus “sócios” são, inequivocamente, estabelecimentos comerciais, quer por força do seu ato constitutivo, oportunidade em que elegeram o regime jurídico próprio a que pretendiam se submeter, quer pela novel categorização desses estabelecimentos, à luz do conceito moderno de empresa.

No entanto, o Min. Fux também fundamenta seu entendimento em uma finalidade tributária inerente aos tributos em questão. Invocando a doutrina de Amílcar de Araújo Falcão, o Min. Luiz Fux sustentou que¹³²⁵:

... na apreciação da incidência tributária prevalece mais o fundo do que a forma. O que importa para o sistema tributário é a atividade econômica exercida, por isso que o sentido literal da linguagem é superado pela “realidade econômica”.

Após afirmar a “impossibilidade de interpretações extensivas criadoras de novos tributos”, sustentou o Min. Fux que entendimento diverso do adotado consagraria “uma situação anti-isonômica, violadora do princípio da igualdade entre os trabalhadores”. Invocando o “aspecto teleológico” do tributo em questão, sustentou o Min. Fux a necessidade de se “considerar que o acesso aos serviços sociais, tal como preconizado pela Constituição, é um ‘direito universal do trabalhador’, cujo dever correspectivo é do empregador no custeio dos referidos benefícios”. Disso decorreria que “o empregador contribuinte somente poderá exonerar-se do tributo quando integrado noutro serviço social, para não deixar ao desamparo os trabalhadores do seu segmento, em desigualdade com os demais”¹³²⁶.

¹³²⁴ Em pronunciamentos posteriores, a Min. Eliana Calmon se diz convencida do “conceito moderno de empresa”. Cf, e.g., STJ, REsp nº 895.878, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, j. 08.08.2007.

¹³²⁵ STJ, REsp nº 431.347, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 23.10.2002.

¹³²⁶ STJ, REsp nº 431.347, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 23.10.2002.

Este foi o argumento decisivo para fins do julgamento sob sistemática dos recursos repetitivos:

A lógica em que assentados os precedentes é a de que os empregados das empresas prestadoras de serviços não podem ser excluídos dos benefícios sociais das entidades em questão (SESC e SENAC) quando inexistente entidade específica a amparar a categoria profissional a que pertencem. Na falta de entidade específica que forneça os mesmos benefícios sociais e para a qual sejam vertidas contribuições de mesma natureza e, em se tratando de empresa prestadora de serviços, há que se fazer o enquadramento correspondente à Confederação Nacional do Comércio - CNC, ainda que submetida a atividade respectiva a outra Confederação, incidindo as contribuições ao SESC e SENAC que se encarregarão de fornecer os benefícios sociais correspondentes.

No caso, portanto, a interpretação econômica foi invocada para se sustentar um sentido alternativo ao “sentido estrito” de direito privado. O sentido econômico encontrar-se-ia em linha com a teleologia do tributo. Por se tratar de uma contribuição e não de um imposto, não se argumentou com fundamento no princípio da capacidade contributiva, mas sim com fundamento no direito do trabalhador aos benefícios sociais em questão e na correspectiva obrigação de financiá-los por parte dos empregadores.

Sem que se pretenda discutir mais amplamente o acerto ou a consistência da decisão, cumpre apenas evidenciar que é a referência à teleologia da norma que torna a discussão transparente. Quando se discute à luz do conceito de direito privado se este deveria ser entendido à luz do “sentido estrito de direito comercial”, ou à luz do “conceito moderno de empresa”, não há clareza a respeito da questão que realmente importa. Tem-se um prélio despiciendo entre conceitos, sem que se tenha um referencial a respeito dos motivos pelos quais aquela discussão é importante. Ao se remeter à teleologia do tributo, de outro lado, passa-se a discutir se as empresas prestadoras de serviço devem ou não contribuir para o financiamento dos benefícios sociais propiciados por SESC e SENAC, que era a questão que efetivamente estava em jogo.

Veja-se que, na linha dos autores que sustentam a impossibilidade de o intérprete recorrer a finalidades fiscais para a interpretação da lei tributária, tanto o dinamismo do conceito de estabelecimento comercial quanto a referência à teleologia da contribuição são criticáveis. Sustentando-se a hermenêutica estática dos conceitos presentes na lei tributária, não haveria dúvidas acerca da necessidade de se manter o sentido estrito de direito comercial, com a conseguinte não incidência das contribuições.

De outro lado, a referência à interpretação da lei em seu contexto não bastou para a conclusão a que se chegou nos casos. O problema jurídico em questão é a interpretação de uma hipótese tributária cujo fundamento legal data de 1946. Não parece verossímil que o Legislador

tenha pretendido contemplar um conceito econômico na redação da lei, mormente quando se considera que a própria jurisprudência, por mais de cinquenta anos, entendeu que os prestadores de serviço não estariam obrigados à contribuição. Não se têm argumentos de caráter sistemático-formal a evidenciar no próprio documento legislativo que o sentido normativo seria econômico e não de direito privado. Existe, em vez disso, amplo esforço em se compatibilizar a hipótese tributária com o regime jurídico posterior à Constituição de 1988, fazendo-se referência até mesmo ao conceito de empresário no Código Civil de 2002 e buscando-se um entendimento que fosse “isonômico”.

4.4.3. *O conceito de insumo e a consideração econômica*

Conforme se observou ao se examinar o sistema alemão a partir do instrumental teórico do primeiro capítulo, a consideração econômica é a expressão utilizada para se designar o recurso à finalidade fiscal dos tributos, na construção de um argumento teleológico. A metodologia de comparação funcionalista adotada permite que se evidencie a existência de expedientes argumentativos no direito brasileiro que podem ser considerados idênticos àqueles que se denominaria de “consideração econômica” no direito alemão. Em outras palavras, a jurisprudência emprega a consideração econômica, ainda que não dê este nome ao expediente interpretativo utilizado.

Deve-se ressaltar que é perfeitamente possível que se proceda a uma argumentação teleológica transparente sem que a consideração econômica seja mencionada. Esta possibilidade foi devidamente antecipada por Arruda de Andrade, que, considerando o estigma em torno do tema¹³²⁷, reconhece que “a referência à consideração econômica possa soar, ao menos no Brasil, um pouco datada”¹³²⁸. O autor aponta para a teorização de uma “hermenêutica unitária”, que determina “pautas sistemáticas como forma de se estabelecer critérios teleológicos”, de modo que seria “mais fácil um intérprete autêntico justificar sua norma-decisão com base nesses postulados do que com remissões ao critério econômico”¹³²⁹.

O conceito de “insumos” na jurisprudência do STJ é um bom exemplo do quanto previsto pelo autor. Sob regime de recursos repetitivos, enunciou o STJ elementos do conceito

¹³²⁷ Este problema foi devidamente enunciado na introdução do presente trabalho.

¹³²⁸ ANDRADE, José Maria Arruda de. “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária”, *In*: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 205.

¹³²⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária”, *In*: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 205.

de insumo para fins da legislação do PIS e da COFINS¹³³⁰. O caso dizia respeito a empresa fabricante de ração animal, que pretendia obter créditos sobre diversos insumos, tais como água, combustíveis, seguros sobre perdas em sua produção e frete.

O caso é interessante porque não se encontra um conceito pressuposto de “insumo” na legislação, seja ele de direito civil ou de qualquer outro ramo do direito. Tampouco cuidou o Legislador de sua definição de maneira expressa, o que exigiu a formulação de um conceito autônomo de insumo mediante recurso a elementos sistemático-teleológicos, tendo-se referência tanto ao princípio da capacidade contributiva quanto à regra da não-cumulatividade.

O Ministro Relator, inspirando-se na legislação do IRPJ, sustentava, inicialmente, que se deveriam reconhecer como insumos todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários para o exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente. O Ministro Og Fernandes, por sua vez, buscou o conceito de insumo na legislação do IPI. Esta aceção, de resto sustentada pela administração tributária, decorre da percepção da dedutibilidade do insumo como um “benefício fiscal”. A seguir-se este entendimento, as instruções normativas cuja legalidade se questionava não restringiriam, mas meramente explicitariam o conceito de insumo.

A Ministra Regina Helena Costa adotou posição referida como “intermediária” entre ambas, lançando mão dos critérios da essencialidade ou relevância. O voto é importante porque recorre a argumentos sistemático-teleológicos para estabelecer critérios que não se encontram de maneira expressa na legislação, em autêntica formulação de conceito autônomo de direito tributário.

A Ministra inicia sua análise a partir da “sistemática da não-cumulatividade”, reconhecendo que o Constituinte originário apenas a contemplou de maneira expressa em relação ao ICMS e ao IPI. Em 2003, contudo, o § 12 foi inserido ao art. 195 da CF, estabelecendo cumprir à lei definir os setores da atividade econômica em relação aos quais as contribuições sobre a receita ou o faturamento seria não-cumulativas. Constitucionalizou-se, pois a não-cumulatividade em relação ao PIS e à COFINS. Em seu entendimento, expresso também em trabalho monográfico sobre o tema¹³³¹, a não-cumulatividade representaria “autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva”, e teria o escopo de “impedir que o tributo torne-se um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de

¹³³⁰ STJ, REsp nº 1.221.170/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 22.02.2018.

¹³³¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012, p. 105.

circulação do produto ou mercadoria, de prestação dos aludidos serviços e de industrialização de produtos, deixando-os proibitivos”¹³³².

No entanto, a Ministra encontra teleologias distintas na não-cumulatividade dos tributos discriminados pela CF. No que diz respeito ao IPI e ao ICMS, a regra da não-cumulatividade teria “por objetivo evitar a chamada *tributação em cascata*, vale dizer, a incidência de imposto sobre imposto, no caso de tributos multifásicos, assim entendidos aqueles exigíveis em operações sucessivas”. Já em relação ao PIS e à COFINS, a não-cumulatividade haveria de “revestir sistema distinto”, já que a base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, não guardando, portanto, conexão direta com determinado produto ou mercadoria. Assim, no caso do PIS e da COFINS, dever-se-ia observar a técnica de “base sobre base”. O tributo devido seria, em tais casos, apurado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre receitas auferidas e receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora, tendo-se, pois, o desafio de se determinar quais insumos poderiam ser creditados.

Sob tais premissas é que se poderia, então, definir, afinal, o que é insumo, “para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade”. As instruções normativas estariam, nesse sentido, equivocadas por traduzirem o conceito de insumo “inerente ao sistema de não-cumulatividade próprio de impostos incidentes sobre operações que tenham por objeto bens”. Por conseguinte, afirma a Ministra que:

a vedação ao creditamento de despesas efetuadas a título de insumos implica ofensa imediata à sistemática da não-cumulatividade disciplinada nos diplomas legais apontados e, em consequência, ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que tal proceder acarreta, ao revés, a cumulatividade das mencionadas contribuições na hipótese em foco.

A Ministra propõe, então, que seria possível “extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância”. Assim, seria *essencial* “o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. De outro lado, seria *relevante*:

o item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI).

¹³³² STJ, REsp nº 1.221.170/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 22.02.2018, p. 72.

Tal entendimento foi mantido por maioria de votos no STJ. Note-se que os critérios da essencialidade e da relevância não se encontram de maneira expressa na legislação tributária. Decorrem, antes, da formulação de um conceito autônomo de direito tributário, independente de conceitos pressupostos de outras áreas do direito, para cuja elaboração demandou-se significativo esforço criativo da intérprete. A atividade criativa foi levada a cabo mediante referência a elementos sistemático-teleológicos, que consideraram os tributos individualmente, segregando-os de outros tributos também sujeitos à não-cumulatividade. Afastou-se tanto a referência ao imposto de renda (despesa operacional) quanto a referência ao ICMS e ao IPI, rejeitando-se, portanto, a estrutura conceitual inerente a tais impostos.

Em que pese não exista um conceito de direito civil de insumo, pode-se dizer que o conceito de insumo foi determinado por consideração econômica. Afinal, “consideração econômica” é expressão utilizada para se designar a interpretação teleológica na construção de conceitos econômicos ou jurídico-tributários. Inexistindo um conceito expresso ou pressuposto de insumo, coube à intérprete decidir por um significado, em detrimento de tantos outros possíveis. O conceito de insumo é dotado de profunda indeterminação, a qual demandava esclarecimento. Da forma como colocado o litígio, a solução apenas poderia advir de expediente eminentemente criativo. Não havia lacuna, não houve recurso à integração; coube ao STJ interpretar o conceito de insumo, à luz dos elementos interpretativos disponíveis e no âmbito da indeterminação do termo. Ao assim, proceder, o STJ recorreu à autonomia do direito tributário. Novamente, a conclusão a respeito do acerto ou do equívoco da decisão demandaria referência a outros elementos, que fugiriam ao escopo do trabalho. Importa, antes, dar notícia de que, à luz da metodologia funcionalista de direito comparado aqui utilizada, a argumentação empregada no julgado é, em tudo, “consideração econômica”, em que pese esta não seja invocada.

O caso também é interessante para que se evidencie o problema da classificação das interpretações em “restritivas” ou “extensivas” – propositalmente deixado de lado no primeiro capítulo. Seria, afinal, o conceito de insumo definido pelo STJ resultado de interpretação restritiva ou extensiva? A classificação possui caráter notoriamente relacional, de modo que só se pode dizer que algo é “restritivo” ou “extensivo” *em relação* a um outro elemento. A interpretação do STJ pode ser considerada restritiva em relação àquela pretendida pelo Ministro Relator, mas extensiva em relação àquela sustentada pelo Ministro Og Fernandes. Afirma-se, pois, que a posição que prevaleceu seria “intermediária”, o que, em que pese tenha alguma utilidade didática, não diz nada a respeito de como a interpretação *deve ser* – como, aliás, tampouco o dizem os conceitos de interpretação “restritiva” ou “extensiva”.

4.5. Síntese e comparação

Distintamente da Alemanha, em que não se encontra contemporaneamente qualquer defesa contemporânea desta teoria, o primado do direito civil é prevalente no Brasil. Isto se deve tanto à preferência valorativa pela segurança e pela estabilidade do ordenamento dentre os autores que a sustentam, quanto à timidez na formulação e acatamento de teorias alternativas.

Deve-se afastar o entendimento de que a teoria do primado do direito civil seria dotada de algum “atraso teórico” ou algo semelhante, meramente por não ser adotada na Alemanha ou em algum outro país com o qual se pretenda comparar. Contemporaneamente, a doutrina é sustentada no Brasil à luz de elementos da teoria da argumentação, também com referência a “valores” e, de maneira geral, com transparência em relação a seus fundamentos. Ela não deixa de ser, na obra de alguns autores, “pós-positivista” – aparentemente uma credencial de modernidade teórica – e digna de discussão em bases racionais. O mesmo se deve dizer em relação à consideração econômica, que não é um “absurdo” teórico, mas sim remete a determinado marco teórico amplamente utilizado na doutrina do direito tributário contemporânea.

Conforme se evidenciou, no direito brasileiro a consideração econômica é expressão que designa a interpretação teleológica, mediante a referência a finalidades fiscais, que podem ser tanto imanentes quanto sistemáticas. Ela não necessariamente designa a formulação de conceitos alternativos àqueles do direito privado, explorando-se uma ambiguidade da legislação, mas também se refere ao recurso ao argumento teleológico nos casos em que, livre daquela ambiguidade, busca o intérprete a determinação de um conceito autônomo de direito tributário. Com a ressalva doutrinária realizada, quando se fala em consideração econômica na interpretação da lei tributária, pretende-se, com isso, designar a atribuição de sentido à lei, observando-se o sentido possível das palavras. Com efeito, a aproximação com as teorias alemãs identificadas é notória. Algumas observações devem, contudo, ser feitas.

As referências doutrinárias à consideração econômica no direito brasileiro são marcadas pela escassez de exemplos e, por conseguinte, pela ausência de estudos mais detalhados a respeito dos sentidos alternativos que se pretende empregar na interpretação da lei tributária. São feitas asserções abstratas a respeito da importância dos fatos econômicos e da maneira como a lei tributária interage com o direito tributário, propondo-se cânones hermenêuticos, em que a centralidade dos fatos econômicos é manifestada, sempre a título de teoria geral. Não se

estendem os autores, de maneira mais detalhada, à atribuição de sentido no contexto de tributos ou leis específicas. É notória a insuficiência de tal tipo de empreitada.

Dizer-se que a consideração econômica é interpretação teleológica demanda que se reconheça também o ônus de se evidenciar a existência de uma finalidade imanente ou sistemática, apta a orientar a interpretação no caso em questão¹³³³. É necessário que se evidencie como uma tal finalidade deve ser empregada na eleição ou construção de um sentido jurídico (eventualmente alternativo àquele do direito privado), determinando-se, afinal, qual é este sentido. Se assim não se procede, a consideração econômica não passa de uma expressão vazia, uma palavra mágica para que se justifique qualquer tipo de perambulação metodológica¹³³⁴.

Em particular, a defesa da consideração econômica enquanto possibilidade de recurso a finalidades sistemáticas demanda também assertivas a respeito da consistência material do sistema subjacente ao tributo em questão e de sua justificação. É notório que uma tal proposta dogmática necessita de ampla teorização (doutrinária) e não se contenta com o surgimento espontâneo em decisões pontuais. Tal abordagem é particularmente desafiadora no contexto do sistema tributário brasileiro, em que a legislação é repleta de inconsistências e a interpretação dos tribunais superiores a respeito de diversas matérias não necessariamente centraliza a capacidade contributiva e não necessariamente se preocupa com consistência material. Em outras palavras, o sistema tributário não se torna mais consistente apenas por se afirmarem valores em abstrato e os sentidos econômicos das normas não são incontroversos: não se encontram latentes nas normas, prontos para serem descobertos. Ao contrário, tais sentidos são tão tecnológicos, tão carentes de objetivação, quanto aqueles do direito privado ou de qualquer área do direito¹³³⁵. A expressão “realidade econômica” pode ser enganosa; ela não remete a uma obviedade que todos enxergam, mas sim a uma outra virtualidade, a qual cabe ao intérprete descrever.

Assim, recorrer-se à dimensão ideal do direito para que se justifique a atribuição de sentidos normativos impõe o desafio de se evidenciar a alegada finalidade sistemática, demonstrando-se que se está diante de um sistema em alguma medida consistente, orientado pelos valores sustentados. Deve-se ver que, de restrições injustificadas ao princípio da capacidade contributiva e à igualdade, o sistema brasileiro está repleto. Dentre outros tantos

¹³³³ Cf., sobre a distinção, Cap. I, item 5.5.1, *supra*.

¹³³⁴ Cf. HEY, Johanna. In: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 23^ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 3, Rn. 27.

¹³³⁵ Cf., em sentido, semelhante, ANDRADE, José Maria Arruda de. “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010, p. 205.

exemplos¹³³⁶, podem-se mencionar os casos de tributos que se incluem na base de cálculos uns dos outros, e os imperfeitos sistemas de não-cumulatividade, que fazem letra morta de regras constitucionais claras, tornando o contribuinte refém de conflitos federativos¹³³⁷.

Também a questão da consistência material em decisões específicas do STF a respeito do imposto sobre a renda deve ser aqui mencionada. Na ADI 2588, a respeito da tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior¹³³⁸, a decisão foi tomada pela definição de um “voto médio”, e precisa ser explicada mediante a elaboração de uma tabela, em que quatro resultados incongruentes entre si são expostos, em decorrência da adoção de fundamentos diversos pelos Ministros. Tratam-se distintamente controladas e coligadas, conforme estejam ou não situadas em paraísos fiscais, sem que exista uma lógica subjacente a um tal tratamento. A decisão é mero fruto da somatória de posições divergentes, que partem de premissas contraditórias entre si. Não se pode dizer que uma tal decisão preocupe-se com consistência material já que ela própria não possui um fundamento único, sendo antes repleta de inconsistências internas. Tampouco se pode imaginar que a Lei 12.973/14, elaborada pragmaticamente a partir da decisão do STF seja, em algum sentido, materialmente consistente. Mais recentemente, outra decisão salta aos olhos pela maneira como, em seus fundamentos, desprezou completamente o princípio da capacidade contributiva. Ao decidir sobre a constitucionalidade da limitação ao aproveitamento de prejuízos fiscais, sustentou-se que este seria um “benefício fiscal”, evidenciando-se que o conteúdo do princípio da capacidade contributiva não se encontra devidamente inculcado na jurisprudência brasileira¹³³⁹.

Em suma, a referência a finalidades sistemáticas apresenta os desafios que se enunciaram no primeiro capítulo. Para que se recorra ao sistema interno, é necessário que se evidencie que, de fato, o sistema vige. A construção de teorias consistentes, orientadas pelo princípio da capacidade contributiva, demanda que se desça a escada da abstração, articulando-se princípios específicos em matérias bem delimitadas e evidenciando-se sua relação com o direito vigente. Sustentar-se um sentido meramente com fundamento na “capacidade contributiva” ou na “igualdade” esbarra no problema da inexistência de uma resposta uníssona

¹³³⁶ Cf., e.g., GODOI, Marciano Seabra de. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a curiosa diferença de tratamento tributário no transporte de passageiros por vias aérea e terrestre, *Revista Estudos Institucionais*, Vol. 2, 1, 2016, pp. 443-466.

¹³³⁷ Cf., sobre as distorções do ICMS, VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde *Planejamento e Políticas Públicas*, n. 15, 1997, pp. 13-18; LUKIC, Melina. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*, Curitiba: Juruá, 2014.

¹³³⁸ STF, ADI 2588, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ Ac. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 10/04/2013, DJe 10.02.2014.

¹³³⁹ STF, RE 591.340, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Ac. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 27.06.2019.

a respeito do que seja justo em matéria tributária. Conforme se evidenciou ao se estudar a doutrina alemã, princípios técnicos em matéria tributária não podem ser deduzidos de axiomas ou mesmo de princípios constitucionais, estritamente mediante lógica formal, existindo notória contingência em tal relação. A especificação de sentidos e sua articulação com outros elementos do ordenamento são essenciais.

5. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTEGRAÇÃO

Inobstante a vedação à analogia gravosa encontra-se expressa no CTN e seja sustentada sob fundamentos constitucionais por parte da doutrina, veladamente, a jurisprudência administrativa tem a ela recorrido¹³⁴⁰. Muitas vezes, a tributação por analogia acaba ocorrendo em virtude de distorções que se observam na aplicação de institutos de direito civil, adaptando-os às finalidades do direito tributário. Tais questões são discutidas na doutrina sob a rubrica de “planejamento tributário”.

O objeto do presente trabalho é a identificação dos sentidos possíveis da consideração econômica, à luz do instrumental teórico do primeiro capítulo. Importa, ao trabalho, identificar em que sentido a consideração econômica pode ser relevante para fins de integração da norma tributária. Em verdade, a metodologia do trabalho permitiria evidenciar que, em diversas situações, tem-se procedido à integração da norma tributária, mediante referência a finalidades fiscais. A análise de tais questões demandaria, no entanto, exame minudente de diversos institutos, mormente de direito civil, cuja aplicação é aventada, e de diversas teses tributárias a respeito de tais institutos, o que alargaria excessivamente o escopo do trabalho.

O presente item se dedica ao exame da vedação à analogia gravosa (item 5.1) e das teorias a respeito do art. 116, parágrafo único, do CTN (item 5.2). A delimitação se justifica, porque, em que pese seja possível enunciar os problemas do pretenso descasamento entre interpretação e qualificação, como já se fez¹³⁴¹, a análise de cada um dos institutos de direito civil e de sua possível deturpação por teorias tributárias seria tema demasiado complexo, transbordando o escopo da monografia. Uma tal análise também quebraria o paralelismo da pesquisa de direito comparado, já que, no capítulo alemão, não se examinaram a simulação, a fraude à lei, o abuso de direito, ou qualquer outro instituto de direito civil. Desse modo,

¹³⁴⁰ Cf. LEÃO, Martha Toríbio. *O direito fundamental de economizar tributos*, São Paulo: Malheiros, 2019, p. 152.

¹³⁴¹ Cf., item 4.3, *supra*.

justifica-se a restrição da análise da cláusula geral do CTN, da qual parte da doutrina busca derivar conceito tributário autônomo, a permitir a superação do sentido possível das palavras.

5.1. A vedação à analogia no direito tributário brasileiro

Admitindo-se o sentido possível das palavras como limite entre interpretação e integração, podem-se enunciar três correntes a respeito da analogia gravosa no direito tributário.

Segundo a primeira corrente, a vedação à analogia gravosa decorreria de princípios e regras constitucionais. A vedação à analogia gravosa, tal qual prevista no CTN, não seria mais que especificação da regra da legalidade tributária (CF, art. 150, I), sendo, portanto, redundante e desnecessária¹³⁴².

A teor da segunda corrente, apesar de não se encontrar a vedação à analogia gravosa como decorrência necessária de princípios e regras constitucionais, tem-se-a como expressa opção do Legislador complementar. Schoueri investiga a analogia em matéria tributária no direito comparado e evidencia a existência de diferentes alternativas entre os sistemas. De outro lado, enfatiza o papel da lei complementar a respeito da matéria. Contemporaneamente, não há grande controvérsia a respeito da interpretação do art. 108, § 1º, que constitui disposição expressa no sentido da vedação à analogia gravosa¹³⁴³. A analogia vedada pelo artigo 108, § 1º, do CTN, estará presente quando o intérprete extrapolar o sentido possível das palavras para abarcar uma situação não contemplada pela hipótese tributária. Assim, dado o “inconformismo pelo fato de a situação concreta não estar contemplada”, recorre-se, por exemplo, ao princípio da capacidade contributiva para se fundamentar a extensão da norma também a este caso não coberto, privilegiando-se, pois a capacidade contributiva em detrimento da legalidade. Seria, então “exatamente esse procedimento” que o art. 108, § 1º, do CTN, vedaria¹³⁴⁴.

Conforme sustenta Schoueri, o art. 146, II, da CF inclui entre as funções da lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, de modo que o dispositivo se prestaria a regular um caso de potencial conflito entre legalidade e igualdade. Assim, o ordenamento apresentaria regra constitucionalmente fundamentada, que impediria

¹³⁴² Cf. LEÃO, Martha Toríbio. *O direito fundamental de economizar tributos*, São Paulo: Malheiros, 2019, p. 158; FOLLONI, André “Planejamento tributário e norma antielísiva no Direito brasileiro”, In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.), *Planejamento Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 67-92.

¹³⁴³ Cf. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 193; TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*, São Paulo: RT, 2003, p. 230; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 102-103.

¹³⁴⁴ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 797.

que, em nome da igualdade, seja exigido tributo não previsto em lei, mediante recurso à analogia¹³⁴⁵.

Finalmente, uma terceira corrente admite a aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, como forma de integração da norma tributária, reconhecendo-se, portanto, a possibilidade de analogia gravosa. Na doutrina brasileira, à exceção de Ricardo Lobo Torres, que considera que o art. 116, parágrafo único, do CTN, possibilitaria a integração de lacunas legislativas¹³⁴⁶, não se encontram obras que ostensivamente sustentem a possibilidade de analogia gravosa. Em vez disso, o que se tem é a construção de teses que buscam contornar a vedação mediante teorias que lidariam meramente com a qualificação dos fatos, sem se comprometer com a ampliação do sentido da hipótese tributária. Os problemas de tais teorias e os motivos pelos quais estas não se encontram no escopo do trabalho já foram evidenciados¹³⁴⁷. O entendimento de Lobo Torres será exposto adiante¹³⁴⁸.

5.2. A cláusula geral do art. 116, parágrafo único

Para a análise do art. 116, parágrafo único, do CTN, é relevante examinar-se o histórico legislativo, inclusive a única tentativa (fracassada) de sua regulamentação (item 5.2.1). Em seguida, evidencia-se que, na doutrina, embora majoritariamente seja sustentado que o dispositivo ou não teria caráter de norma tributária antiabuso, ou seria ineficaz por ausência de regulamentação (item 5.2.2.1), existem autores que sustentam a posição oposta, qual seja, que o dispositivo seria uma norma geral antiabuso, que não dependeria de regulamentação para que fosse considerada eficaz (item 5.2.2.2).

5.2.1. Histórico legislativo

O art. 116, parágrafo único dispõe que:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

¹³⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019, p. 798.

¹³⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013, p. 130.

¹³⁴⁷ Cf. item 5, *supra*.

¹³⁴⁸ Cf. item 5.2.2.2, *infra*.

Conforme a mensagem encaminhada pelo Ministro da Fazenda ao Congresso, o dispositivo seria necessário para permitir à autoridade tributária “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão”, e constituiria “instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”¹³⁴⁹. Deve-se ressaltar que o texto aprovado possuía o exato teor do dispositivo proposto, a que a mensagem se referia.

Com a específica e declarada finalidade de se regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, editou-se a MP nº 66/02, que dispunha sobre a “falta de propósito negocial” e o “abuso de forma” como fundamentos para que se procedesse à desconsideração de atos ou negócios jurídicos. Conforme a exposição de motivos da MP, esta dispunha, em seus arts. 13 a 19, sobre as “hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários”, poderia “desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação”, para as quais a legislação tributária brasileira já ofereceria tratamento específico. A MP identificaria, então, “hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial”¹³⁵⁰. Finalmente, os arts. 15 a 19 dispunham “sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional”¹³⁵¹.

A MP nº 66/02 foi convertida na Lei nº 10.637/02, mas os dispositivos que pretendiam regulamentar a “norma geral anti-elisão” (conforme a ela se refere a MP), foram recusados pelo Congresso. Referindo-se às “trapalhadas” da MP, Lobo Torres afirma que esta, como “instrumento autoritário” teria sido “preparada entre quatro paredes, sem discussão prévia”, e, por conseguinte, teria sido “mal recebida pelos contribuintes e pela comunidade acadêmica”¹³⁵².

5.2.2. *Teorias a respeito da cláusula geral do art. 116, parágrafo único*

Inobstante a ausência de regulamentação, o estudo da cláusula não foi abandonado pela doutrina, tendo-se, inclusive, autores que entendem que ela seria dotada de eficácia. A dicção do art. 116, parágrafo único, do CTN, apresenta três pontos de maior controvérsia.

¹³⁴⁹ Ministério da Fazenda, Mensagem nº 1.459, de 7 de outubro de 1999.

¹³⁵⁰ Exposição de Motivos, MP 66/02, de 22 de agosto de 2002, item 11.

¹³⁵¹ Exposição de Motivos, MP 66/02, de 22 de agosto de 2002, item 14.

¹³⁵² TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013, p. 163.

A primeira controvérsia diz respeito ao vocábulo “dissimulação”. Uma alternativa seria entender-se que o dispositivo se referiria, necessariamente, à simulação relativa, do direito civil. Outra alternativa seria atribuir-lhe um sentido tributário próprio, como pretendido por parte da doutrina. Não se tem, contudo, univocidade a respeito de qual seria esse sentido tributário próprio, que deveria ser atribuído à cláusula.

A segunda controvérsia remete à existência da regulamentação por ele próprio exigida. Parte da doutrina entende que o dispositivo já teria sido regulamentado – ora por dispositivos a ele posteriores, ora por dispositivos a ele anteriores – enquanto outra parte entende que os procedimentos a que o dispositivo se refere nunca foram aprovados. Novamente, diversas são as posições a respeito de quais normas regulariam o dispositivo em questão.

Finalmente, têm-se controvérsias a respeito da natureza da regulamentação por ele exigida. Uma alternativa seria entender-se que a regulamentação seria de caráter meramente procedimental. Outra alternativa seria no sentido de que a regulamentação exigida possui também conteúdo material, no mesmo sentido da regulamentação proposta mediante a MP 66/02, especificando-se as hipóteses em que os atos ou negócios jurídicos poderiam ser desconsiderados.

Considerando-se a pluralidade de questões que o dispositivo aventa, seria possível, combinando-se respostas a respeito destas três questões, enunciarem-se diversas posições a respeito do dispositivo, que, de fato, observam-se na doutrina. Aqui, importa tão-somente distinguir entre autores que negam a existência de uma cláusula geral antiabuso – ou ao menos negam sua eficácia – (item 5.2.2.1) e autores que consideram existir, no direito tributário brasileiro, uma cláusula geral antiabuso aplicável (item 5.2.2.2).

5.2.2.1. *Inexistência e/ou ineficácia da cláusula geral antiabuso*

No entendimento de Alberto Xavier, a leitura do art. 116, parágrafo único, como norma antielisiva seria inconstitucional, porquanto o dispositivo implicaria integração gravosa, mediante analogia, o que seria incompatível com o princípio da tipicidade da tributação¹³⁵³. Em sentido semelhante, Leão sustenta que não seria constitucional uma norma geral antiabuso que atuasse “perante atos válidos”, ou que atuasse de algum modo “fora da legalidade”¹³⁵⁴. Buscando conceber uma cláusula geral que fosse compatível com o direito do contribuinte de

¹³⁵³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001, pp. 111-158.

¹³⁵⁴ Cf. LEÃO, Martha Toríbio. *O direito fundamental de economizar tributos*, São Paulo: Malheiros, 2019, p. 240.

“economizar tributos” e de “não ser tributado por analogia”, conclui a autora que uma tal cláusula somente poderia “servir para definir, de forma mais precisa, os institutos do dolo, da fraude, da simulação e da dissimulação”, estabelecendo-se os respectivos procedimentos a serem adotados, com observância do contraditório e da ampla defesa¹³⁵⁵.

Parte substantiva da doutrina sustenta que a cláusula trataria dos casos de simulação¹³⁵⁶. O entendimento é, de um lado, fundado na interpretação do vocábulo “dissimulação”, que remeteria ao conceito civil de simulação. James Marins, de maneira crítica, afirma que, ao se utilizar do vocábulo, o Legislador complementar teria incorrido em “erro monumental”, reduzindo seu espaço de atuação à simulação relativa¹³⁵⁷. Leão afirma que, em virtude da inexistência de regulamentação do dispositivo, não seria dado à autoridade administrativa desconsiderar um negócio sob fundamento de simulação relativa. A dissimulação somente poderia, em seu entendimento, ser invocada pelo Judiciário, com fundamento no Código Civil, até que os procedimentos a que se refere o dispositivo fossem regulamentados¹³⁵⁸.

Marco Aurélio Greco refuta diretamente a leitura do dispositivo como cláusula “anti-simulação”, evidenciando outros sentidos em que a expressão “dissimulação” surge no ordenamento¹³⁵⁹. Ricardo Lobo Torres, da mesma forma, sustenta que o dispositivo nada teria que ver com simulação, porquanto atuaria no “plano abstrato da definição do fato gerador” e dos “elementos constitutivos da obrigação tributária (sujeito passivo, tempo, base de cálculo, alíquota etc.)”. O que não poderia ser dissimulado seria, então, “a sua ocorrência mediante interpretação abusiva do texto da lei tributária”. O dispositivo atuaria, então, no “plano da *mens legis*, evitando que se distorça o sentido da lei para dissimular a ocorrência do fato gerador apropriado”¹³⁶⁰. Enquanto na simulação a controvérsia diria respeito, em essência, à questão de fato, a elisão trataria da própria questão de direito¹³⁶¹.

¹³⁵⁵ Cf. LEÃO, Martha Toríbio. *O direito fundamental de economizar tributos*, São Paulo: Malheiros, 2019, p. 241.

¹³⁵⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à norma antiabuso, *Direito Tributário Atual*, vol. 24, 2010, p. 346; CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 456; GERMANO, Lívia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração de Negócios Jurídicos*, São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 231-232. Cf. LEÃO, Martha Toríbio. *O direito fundamental de economizar tributos*, São Paulo: Malheiros, 2019, pp. 224-225 e 242-246; MELO, José Eduardo Soares de. “Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001. p. 175; DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001. pp. 217-218.

¹³⁵⁷ Cf. MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*, São Paulo: Dialética, 2002, pp. 57-58.

¹³⁵⁸ Cf. LEÃO, Martha Toríbio. *O direito fundamental de economizar tributos*, São Paulo: Malheiros, 2019, p. 226.

¹³⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, pp. 558-559.

¹³⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013, p. 126.

¹³⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013, p. 130.

Folloni sustenta que não haveria qualquer motivo para que se impedisse o Legislador tributário de adotar para o termo “dissimulação” um sentido distinto daquele do direito civil, encontrando, contudo, limites constitucionais para tanto. O Legislador poderia criar novos termos e novas significações para termos antigos, desde que, assim procedendo, não violasse a CF¹³⁶². Sérgio André Rocha, por sua vez, sustenta que seria evidente que o art. 116, parágrafo único, do CTN, não poderia ter sido editado para conferir uma competência que a administração tributária sempre teve. Em suas palavras, o dispositivo “tem que servir para alguma coisa!”¹³⁶³

Para Marco Aurélio Greco, a aplicação da cláusula não importaria analogia, tampouco interpretação econômica¹³⁶⁴. Greco sustenta que o dispositivo não teria eficácia plena nem aplicabilidade imediata, pois se trataria de regra de atribuição de competência, cujo exercício estaria condicionado à disciplina procedimental a ser editada por lei ordinária¹³⁶⁵. O CTN teria, então, deferido à lei ordinária disciplina indispensável, que seria de caráter procedimental e não material, para que a norma pudesse ser aplicada¹³⁶⁶. Em que pese reconheça possibilidades amplíssimas ao dispositivo, entende que este não seria aplicável enquanto não fosse regulamentado por lei ordinária.

5.2.2.2. *Existência e eficácia da cláusula geral antiabuso*

Outros autores entendem que a cláusula geral já teria sido regulamentada ou dispensaria regulamentação. Yamashita sustenta que o Código Civil, promulgado em 2002, já conteria os “procedimentos especiais” de que trata a lei, versando sobre hipóteses de abuso e fraude à lei (em seus art. 50, 187 e 166, VI)¹³⁶⁷. Lodi Ribeiro sustenta que os procedimentos especiais seriam aqueles já previstos no Decreto 70.235/72¹³⁶⁸. Da mesma forma, Lobo Torres sustenta que a

¹³⁶² FOLLONI, André. “Planejamento tributário e norma antielisiva no Direito brasileiro”, In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.), *Planejamento Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 83-84.

¹³⁶³ ROCHA, Sérgio André, *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 144

¹³⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio, “Constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 185.

¹³⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 571

¹³⁶⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 572.

¹³⁶⁷ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos: planejamento tributário à luz do abuso do direito e da fraude à lei*, São Paulo: Ed. Lex, 2005, pp. 148-153.

¹³⁶⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 171; Cf., também, RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 306.

eficácia do dispositivo não estaria condicionada à ulterior regulamentação, nos casos em que o ente público possuísse regras de processo tributário administrativo¹³⁶⁹.

O argumento pela existência de dispositivos anteriores ao à própria LC nº 104/01, os quais a regulamentariam, é incompatível com o texto do parágrafo único do art. 116. A exigência de observância de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” deixa claro que a norma exigida pelo dispositivo ainda não existia, e que nova legislação a respeito da matéria deveria ser editada, condicionando-se sua eficácia¹³⁷⁰.

O argumento a partir do Código Civil tampouco deixa de ser problemático, embora este seja posterior à LC nº 104/01. Em primeiro lugar, porque nada no Código Civil indica qualquer pretensão de se regular em específico o dispositivo. Em segundo lugar, porque, se tivesse o Código Civil regulado a matéria, a MP nº 66/02, que lhe é posterior, não seria sequer necessária. Em terceiro lugar, porque a própria exposição de motivos da MP deixa claro que ela pretendia regular hipóteses distintas daquelas previstas no Código Civil.

Distintamente de Yamashita que procura institutos no Código Civil para solucionar problemas de interpretação da lei tributária, Lobo Torres argumenta que a regulamentação demandada pelo dispositivo seria meramente procedimental – por isso a suficiência das normas de processo administrativo. Em seu entendimento, cláusulas gerais antielisivas somente poderiam ser objeto de “complementação ou interpretação pelo trabalho da doutrina e da jurisprudência” e a tentativa de regulamentação da MP nº 66/02 teria sido um erro¹³⁷¹.

O argumento é no sentido da suficiência do dispositivo para fins de combate ao que denomina “abuso de direito”. Sustenta Lobo Torres que o dispositivo estaria se referindo à dissimulação do fato gerador abstrato e não à dissimulação do fato gerador concreto. O ato ou negócio jurídico estaria dissimulando a verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que seria uma das características da elisão abusiva, na qual existiria desencontro entre forma e substância, entre *intentio juris* e *intentio facti*¹³⁷². O autor busca, então, aproximar esta compreensão à leitura de Tipke a respeito do § 42 AO¹³⁷³. Terminologicamente, a “elisão abusiva” é equiparada ao “abuso de direito”, em suas “diversas configurações”, que seriam

¹³⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013, p. 165. Cf., também, ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*, São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 409.

¹³⁷⁰ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e elisão tributária, *RFDT*, n. 16, 2018, pp. 9-21.

¹³⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013, p. 164.

¹³⁷² TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013, p. 126.

¹³⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013, p. 126.

“fraude à lei, ausência de propósito mercantil, abuso de forma jurídica, dissimulação do fato gerador abstrato e dos elementos constitutivos da obrigação”¹³⁷⁴.

O que importa, aqui, é apenas evidenciar que Lobo Torres expressamente reconhece que no caso do dispositivo, não se estaria mais no campo do sentido possível das palavras, procedendo-se, no caso do “abuso de direito” à requalificação dos fatos ocorridos “segundo métodos de integração jurídica das lacunas da lei”¹³⁷⁵. As distinções entre os diversos institutos invocados para que possa o intérprete abandonar o sentido possível das palavras e partir para a integração da norma tributária, foge ao escopo do trabalho¹³⁷⁶. Cumpre relatar, tão somente, que parte da doutrina sustenta que o parágrafo único do art. 116 do CTN seria aplicável, em que pese os procedimentos a que o dispositivo se refere nunca tenham sido aprovados.

5.3. Síntese e comparação

No direito alemão, têm-se, na jurisprudência, exemplos de aplicação da analogia gravosa, admitindo-se, em casos excepcionais, a interpretação *praeter legem*. Ademais, tem-se o § 42 AO, que dispõe sobre a fraude à lei tributária, a qual demanda que o intérprete recorra a expediente analógico, conforme reconhecido pela doutrina. A consideração econômica surge, em tais casos, como expressão que designa o recurso à finalidade fiscal para que se atribua sentido à norma, extrapolando-se os sentidos possíveis das palavras.

No direito brasileiro, ainda que a consideração econômica no âmbito da interpretação teleológica, nos limites do sentido possível das palavras, seja razoavelmente disseminada, poucos são os autores que abertamente discutem a integração da norma tributária em prejuízo do contribuinte. Em verdade, o único autor que o faz expressamente é Ricardo Lobo Torres¹³⁷⁷, tendo-se, no restante da doutrina, esforços argumentativos para se sustentar a aplicação de expedientes que não consistiriam em integração por analogia – embora, na prática, levem ao mesmo resultado.

Ausente uma cláusula geral que permita ao intérprete exceder o sentido possível das palavras, perseguindo-se uma dada finalidade, sustentar a analogia gravosa no direito brasileiro é um esforço argumentativo complicadíssimo, que exige indiferença em relação a uma série de

¹³⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013, p. 130.

¹³⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013, p. 130.

¹³⁷⁶ As categorias são amplamente discutidas, com referência ao direito comparado, em TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013; Cf., também, GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019.

¹³⁷⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013, p. 130.

normas constitucionais e legais claras. Tal sorte de cláusula geral antiabuso não possui conteúdo meramente procedimental. Normas gerais antiabuso dizem respeito à própria materialização do fato gerador do tributo e, portanto, são normas materiais que dispõem sobre a obrigação tributária. No direito brasileiro, normas que dispõem sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, “a”), obrigação e lançamento (CF, art. 146, III, “b”), qualificam-se como “normas gerais em matéria de legislação tributária” (CF, art. 146, III), constituindo, portanto, reserva de lei complementar (CF, art. 146).

No ordenamento jurídico brasileiro, uma posição semelhante à teoria interna do direito alemão encontra diversos empecilhos. Ainda que se rechace o caráter constitutivo da norma geral antiabuso, o Código Tributário Nacional proíbe expressamente a analogia gravosa (CTN, art. 108, § 1º). Já que a solução proposta pela teoria interna depende da integração da norma mediante analogia, tem-se violação àquele dispositivo. Não se encontra, de outro lado, fundamento na lei complementar para que se apliquem institutos como a fraude à lei tributária e o abuso de formas no direito tributário brasileiro, de modo que, à exceção de Lobo Torres, não se encontra na doutrina brasileira a defesa de teses inspiradas pela teoria externa.

A conclusão mais imediata, em vista do histórico legislativo, é no sentido de que o parágrafo único do art. 116 do CTN remanesce ineficaz, em virtude da ausência de regulamentação que ele próprio exige¹³⁷⁸. Já Sampaio Dória, em sua célebre monografia intitulada “Da lei tributária no tempo” cuidava das “leis tributárias dependentes de regulamentação”, pois vislumbrava tais regras como fonte de “modalidade peculiar de *vacatio legis*”¹³⁷⁹. Nos dizeres do autor, leis cujos dispositivos dependem, total ou parcialmente, de regulamentação, somente depois de regulamentadas adquirem “plena e integral eficácia normativa”. Afirmava o autor que a regulamentação, em tais casos, operaria “como espécie de condição suspensiva da plena eficácia da lei”¹³⁸⁰. Se, por um lado, denunciava o autor a omissão da doutrina a respeito dos elementos que permitissem identificar as hipóteses em que uma lei é carente de regulamentação, de outro, uma certeza haveria: “se é o legislador quem subordina, explicitamente, a força atuante da lei à prévia regulamentação de alguns ou da totalidade de seus dispositivos, dúvida nenhuma assaltarão o intérprete”¹³⁸¹.

¹³⁷⁸ Cf., no mesmo sentido, GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração de Negócios Jurídicos*, São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 228; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no direito tributário brasileiro*, Dissertação de Mestrado, FDUSP, 2014, pp. 169-170.

¹³⁷⁹ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*, Ed. Obelisco: São Paulo, 1968, p. 34.

¹³⁸⁰ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*, Ed. Obelisco: São Paulo, 1968, pp. 34-35.

¹³⁸¹ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*, Ed. Obelisco: São Paulo, 1968, p. 37.

Melhor dizendo, não existe no direito tributário brasileiro uma “lacuna de segundo grau”¹³⁸²: não há omissão da lei sobre como integrar o direito. Sem que se entre no mérito da constitucionalidade da analogia gravosa, basta dizer que a lei complementar dispõe expressamente que não se pode integrar a lei de maneira prejudicial ao contribuinte. Sustentar posição distinta em relação à possibilidade de recurso à analogia gravosa exige que se relativizem norma expressa do CTN e regras constitucionais claras a respeito da reserva de lei complementar.

Ademais, deve-se ver que a ausência de regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN, não é problemática estritamente sob o ponto de vista da obrigação principal. A MP 66/02 estabelecia que o contribuinte, no ato de descon sideração, seria notificado para que pagasse os tributos devidos, acrescidos de juros e multa de mora (art. 17, § 2º), vale dizer, sem a multa de ofício. Ausente a regulamentação, expõe-se o contribuinte à tributação por analogia cumulada com multa, não raro agravada.

Do ponto de vista teórico, deve-se considerar que, conforme já se afirmou ao se tratar da interpretação da lei tributária, existe, no direito brasileiro, notória incipiência no trato de finalidades fiscais na argumentação jurídica. É natural que o problema se mostre tanto mais grave em matéria de integração da norma tributária. Neste caso, a lacuna teórica tem se manifestado na forma de debates a respeito do “planejamento tributário” em termos completamente descolados das hipóteses tributárias interpretadas e a referência ao “propósito negocial” ou à “substância econômica” surge de maneira totalmente desarticulada em relação ao direito posto. O debate brasileiro sobre planejamento tributário refere-se à maior ou menor liberdade do contribuinte, à imposição de condições em abstrato para que negócios jurídicos sejam “aceitos” pelo fisco, deixando-se muitas vezes de lado o ordenamento e a construção de sentidos normativos.

¹³⁸² Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 2018, item 5.3.2.

CONCLUSÕES

Conforme se antecipou ao se enunciar a metodologia do trabalho, as principais conclusões da dissertação foram desenvolvidas no segundo capítulo, nos itens intitulados “síntese e contraste com o referencial teórico” e “conclusões preliminares” e no terceiro capítulo, nos itens intitulados “síntese e comparação”. Cabe aqui, tão somente sumarizar os sentidos possíveis da consideração econômica, tal qual enunciados em tais itens, sem, todavia, estender-se na análise crítica já desenvolvida naqueles itens.

1. AS ORIGENS HISTÓRICAS DA CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA

1. Na Alemanha, originalmente, designava-se, por consideração econômica, um mandamento para que se considerassem, na interpretação das leis tributárias, sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias (§ 4 RAO). Tal mandamento garantiu a emancipação do direito tributário em relação a outras áreas do direito, mas foi explorado e justificado a partir de bases metodológicas menos refinadas do que aquelas de que se dispõe contemporaneamente. Culminou-se na possibilidade de o intérprete proceder à integração das normas tributárias, ainda que em prejuízo ao contribuinte, muitas vezes mediante recursos hermenêuticos metodologicamente reprováveis, que sequer enquanto analogia poderiam ser sustentados. Embora se encontre maior precisão metodológica na obra de Hensel, são elementos claros da jurisprudência do RFH: (i) a ausência de clareza a respeito dos limites entre interpretação e integração, bem como a possibilidade de “correção” da lei pelo Judiciário; (ii) a manipulação dos fatos jurídico-tributários, mediante a qualificação dos fatos-jurídicos sem a necessária referência ao sentido da lei interpretada; (iii) a distorção do substrato fático mediante recurso a ficções e presunções (consideração tipificante); e (iv) a justificação da tributação na rele necessidade financeira do Estado.

2. Os autores autonomistas brasileiros foram influenciados por tal doutrina, mas incorporaram também influxos da doutrina de outros países, como a italiana e a suíça. O que se nota, em geral, é que os mesmos problemas da doutrina alemã podem ser observados também nas obras brasileiras que nelas encontram inspiração. O presente trabalho identificou diferenças importantes entre doutrinas que costumam ser tratadas como equivalentes, sobressaindo-se a importância da contextualização da referência de Falcão à obra de Blumenstein. Na fase

formativa, também tiveram importância os trabalhos de Alfredo Becker e Ruy Barbosa Nogueira, que se distinguem sobremaneira dos autores autonomistas. O estudo de tais autores é também importante para que se contextualizem o Anteprojeto e o Projeto do CTN e se expliquem algumas diferenças em relação ao texto efetivamente aprovado.

2. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E REGRAS DE COMPETÊNCIA

3. No que diz respeito à interpretação das regras de competência, a doutrina alemã digladiou-se durante décadas a respeito do conteúdo que deveria ser derivado dos termos contidos no Art. 106 GG, existindo diversas teorias a respeito da função e da natureza de tais regras. Entre a “teoria da vinculação máxima do Legislador tributário” e a “teoria da inexistência de vinculação”, há um amplo espectro de teorias. O BVerfG apresenta posição reiterada a respeito do tema, privilegiando a teoria tipológica. No direito alemão, seja a partir das teorias conceituais, seja a partir das teorias tipológicas, concebe-se a discriminação de competências, invariavelmente, em termos econômicos. Mesmo nas teorias que atribuem conteúdo normativo amplíssimo às regras de competência, a determinação dos conceitos constitucionais dá-se a partir de referência a conceitos financeiros e à legislação pré-constitucional, havendo casos em que a consideração econômica é, em verdade, necessária à adequada compreensão da regra de competência. Nas teorias tipológicas, não é comum que se utilize da expressão “consideração econômica” para designar o recurso a finalidades fiscais na interpretação das regras de competência, embora a interpretação de tais regras seja largamente orientada por tais finalidades.

4. No direito brasileiro, enunciaram-se teorias estáticas e teorias dinâmicas a respeito da interpretação das regras de competência. As teorias estáticas brasileiras sustentam, em geral, enfatizando-se a segurança jurídica, a interpretação de vocábulos constitucionais a partir de categorias do direito civil. Nota-se forte contraposição entre o “jurídico” e o “econômico”, sustentando-se, por exemplo, um conceito jurídico de “serviço” ou de “operação de circulação”, em contraposição a conceitos “econômicos” ou “financeiros”, que não se prestariam ao labor do jurista.

5. Nas teorias dinâmicas, busca-se argumentar levando em consideração a estrutura de cada tributo no âmbito da Federação e as distorções alocativas que se pretende evitar, em vista de modificações na realidade social. Em tal modalidade de argumentação é preciso ter clareza

a respeito do estado de coisas que o tributo em questão pretende implementar. Utilizar-se da expressão “consideração econômica” para se referir à interpretação teleológica a partir de finalidades fiscais em tais casos é uma opção terminológica, podendo-se obter transparência nos argumentos sem que dela se utilize.

6. A consideração econômica foi invocada no caso dos planos de saúde para se afastar um sentido civilista de expressão contida na regra de competência e adotar-se um sentido econômico. Este sentido poderia ser sustentado a partir de argumentos semânticos estáticos, adotando-se um “conceito pressuposto”, a partir do Decreto nº 406/68 ou da jurisprudência pretérita do STF. No entanto, como havia o precedente contrário, relativo à locação de bens móveis, foi necessário emprestar ares de “evolução” ao entendimento. A oscilação da jurisprudência em relação ao ISSQN é prejudicial aos ideais de qualquer teoria, seja ela dinâmica ou estática, e dá lugar a um casuísmo problemático, que não assegura nem consistência material nem segurança jurídica.

3. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO

7. No direito tributário alemão, a consideração econômica é, contemporaneamente, central à interpretação da lei tributária. A expressão “consideração econômica” é utilizada para se referir à interpretação teleológica tanto nos casos em que a hipótese tributária se refere a um termo que encontra conceituação no direito privado, quanto nos casos em que uma tal conceituação não existe, e a lei tributária se utiliza, portanto, de um sentido jurídico-tributário, também referido na doutrina como um sentido “econômico”.

8. No caso de o termo contido na lei tributária corresponder a um conceito de direito privado, o intérprete se encontrará diante de uma ambiguidade: ou adota o conceito de direito privado para fins de interpretação da lei tributária, ou adota um sentido alternativo, jurídico-tributário, compatível com o sentido possível das palavras, acrescentando-se, portanto, um problema de vagueza. Este sentido alternativo geralmente não é pré-determinado, sendo, em vez disso, construído pelo intérprete.

9. No caso de o termo contido na lei tributária não corresponder a um conceito de direito privado, a consideração econômica designará meramente a interpretação teleológica do conceito autônomo de direito tributário, orientada por finalidades fiscais. A consideração

econômica é, então, relevante para se solucionar um problema de vagueza do conceito interpretado.

10. Existem dissensos na doutrina alemã a respeito da fundamentação e do grau de abstração das finalidades fiscais admitidas para fins hermenêuticos, além de uma teoria que nega metodologicamente qualquer relevância às finalidades fiscais, que não se tem mais sustentado dentre os autores contemporâneos.

11. Em uma das correntes identificadas, sustenta-se que como também os conceitos de direito civil designam uma dada realidade econômica, não poderia o intérprete recorrer a finalidades dotadas de elevado grau de abstração (igualdade, capacidade contributiva...), para justificar uma interpretação divergente daquela que adviria da incorporação do conceito de direito civil, devendo ater-se ao conceito civilista no caso de não se encontrar uma finalidade inerente à própria lei, que possa ser suficientemente determinada. Nesta teoria, a consideração econômica somente seria possível nos casos em que se pudesse determinar a finalidade de maneira específica e mediante referência à própria lei que se pretende interpretar.

12. Em outra corrente – mais precisamente descrita como um grupo de teorias repleto de dissensos internos – enfatiza-se a dimensão ideal do direito, concebendo-se a legislação de cada tributo como um sistema materialmente consistente. Como a função primária do direito tributário seria a repartição do ônus econômico do tributo com fundamento na igualdade e na capacidade contributiva, a referência a fatos e eventos econômicos seria a regra, devendo a interpretação conforme o direito civil ser tratada como exceção, nos casos em que o contexto da norma o justifique. Nesta teoria, a consideração econômica poderia ser aplicada ainda que não se pudesse identificar uma finalidade imediatamente subjacente à norma interpretada, permitindo-se a adoção de sentidos fundados em argumentos sistemático-teleológicos, mesmo que estes sejam dotados de um grau de abstração mais elevado. Na prática, contudo, o que se observa é que, em geral, também as finalidades utilizadas nesta teoria são invariavelmente imanentes e se sustentam a partir da leitura da lei em seu contexto – ou ao menos assim se pretende sustentar na aplicação da lei.

13. No direito brasileiro, prevalece o entendimento de que o direito tributário seria um direito de sobreposição, que faria remissões conceituais a outras áreas do direito. No entanto, na doutrina e na jurisprudência, encontram-se desvios em relação a tal tese.

14. A doutrina nacional permite-se sistematizar em termos semelhantes à doutrina alemã, tendo-se autores que argumentam estritamente com finalidades imanentes e autores que constroem teorias mais ambiciosas, voltadas à identificação de finalidades sistemáticas. Comparadas à doutrina e à jurisprudência alemãs, as referências às finalidades fiscais são menos refinadas, dotadas de menor grau de especificação, não se tendo o mesmo nível de detalhamento na construção de princípios técnicos em áreas específicas do ordenamento. A consistência material, orientada pela capacidade contributiva, é também um ideal muito mais distante no direito brasileiro.

15. A qualificação, em qualquer caso, segue o sentido da norma interpretada. Se o intérprete conclui que o sentido da lei exige a verificação de um conceito de direito privado, é à luz deste conceito de direito privado que os fatos jurídico-tributários devem ser qualificados. De outro lado, se a norma apresenta um sentido jurídico-tributário próprio, é à luz desse sentido que devem os fatos ser qualificados. Não há, em qualquer caso, a possibilidade de se concluir que a hipótese tributária contém um conceito de direito privado, mas a qualificação deva ser orientada por algum sentido jurídico-tributário.

16. Nenhum sentido da consideração econômica permite que se interpretem as normas tributárias a partir de sua função arrecadatória. Ainda que em momentos incipientes da dogmática tributária se tenha assim sustentado, não se presta a consideração econômica à “justiça dos cofres públicos”. A função arrecadatória não diz absolutamente nada a respeito de como a interpretação da lei tributária deve ser.

4. CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E INTEGRAÇÃO

17. Na integração da norma tributária, a consideração econômica mantém-se, na doutrina alemã, como expressão para que se designe a referência à sua finalidade fiscal. No entanto, para além do debate sobre a existência de uma tal finalidade fiscal e da possibilidade de estruturação do sistema tributário a partir de elementos teleológico-materiais, na discussão sobre integração da norma tributária a consideração econômica demanda referências adicionais aos limites da atividade do intérprete. Do ponto de vista teórico, o dissenso entre a teoria interna e a teoria externa, observado na doutrina alemã, diz respeito à possibilidade e à necessidade de construção

de uma hipótese normativa que atue como um gatilho para que se permita ao intérprete transgredir o sentido possível das palavras.

18. No direito tributário brasileiro, em virtude de vedação expressa à analogia gravosa e de outros argumentos com fundamento em normas constitucionais, evita-se sustentar abertamente a integração da norma tributária, concebendo-se institutos que atuam meramente na “correta” qualificação dos fatos jurídico-tributários. Promove-se, em tais casos, um progressivo descolamento em relação à hipótese tributária e a seus sentidos normativos, debatendo-se elementos para se afirmar, em abstrato, a “legitimidade” ou a “oponibilidade ao fisco” de dados negócios jurídicos. Em tais debates, a consideração econômica não apresenta qualquer relevância. Notória exceção encontra-se na obra de Ricardo Lobo Torres, que desenvolve seus argumentos de maneira mais transparente, reconhecendo a transgressão do sentido possível das palavras nos casos de “abuso”, tal qual define.

BIBLIOGRAFIA

AARNIO, Aulis, *The Rational as Reasonable: a treatise on legal justification*, Kluwer: Dordrecht, 1987.

_____. *Essays on the Doctrinal Study of Law*, Springer: Dordrecht, 2011.

ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ADAMS, Maurice; GRIFFITHS, John. “Against ‘comparative method’: explaining similarities and differences”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

ALEXY, Robert. *Theorie der juristische Argumentation*, Frankfurt: Suhrkamp, 1991.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006

_____. Hermenêutica jurídica e a questão da textura aberta, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 103, 2008, pp. 458-474.

_____. “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no direito tributário brasileiro*, Dissertação de Mestrado, FDUSP, 2014.

Assembleia Nacional Constituinte, Relatório e Anteprojeto da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, Brasília: Senado Federal, 1987.

ATALIBA, Geraldo. Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços, *RDP*, n. 27-28, 1984.

_____; GIARDINO, Cléber. ICM e circulação jurídica, *RDA*, n. 144, 1981, pp. 227-233.

_____; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída, *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, 1983.

_____; GIARDINO, Cléber. Pressupostos do Estudo Jurídico do ICM, *Revista de Direito Tributário*, n. 15/16, 1986, pp. 96-114.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico, *Revista de Direito Tributário*, n. 79, 2001, pp. 163-183.

ÁVILA, Humberto. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”, In: GRUPENMACHER, Betina, *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ÁVILA, Humberto. “Regra-matriz versus princípios”, In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.), *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, São Paulo: Quartier Latin, 2008.

- _____. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. *Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*, *RDTA*, vol. 29, 2013.
- _____. *Teoria da Igualdade Tributária*, 3ª. Ed., São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. *Teoria dos princípios*, 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018.
- _____. *Constituição, Liberdade e Interpretação*, São Paulo: Malheiros, 2019.
- BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios em la imposición sobre la renta*, Navarra: Thomson Reuters, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BALL, Kurt. Zur Typisierungstheorie des Reichsfinanzhofs, *DStZ* 1932.
- BARAK, Ahron. *Purposive Interpretation in Law*, Princeton: Princeton University Press, 2005.
- BARRETO, Paulo Ayres. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, Tese de Doutorado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2005.
- _____. *Elisão tributária: limites normativos*, Tese de Livre-Docência: FDUSP, 2008.
- _____. “Conceitos constitucionais e competência tributária”, In: Nélida Cristina dos Santos et. al. (coord.), *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*, São Paulo, Saraiva, 2013, pp. 331-343.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*, Tese de Doutorado, PUCSP, 2014.
- BARTH, Rainer. *Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1996.
- BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972.
- _____. *Carnaval tributário*. 2ª ed., São Paulo: Lejus, 2004.
- BECKER, Enno. Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919, *StuW*, No. 36, 1924.
- _____. Zur Rechtsprechung, *StuW*, 1930.
- BEHNISCH, Urs; OPEL, Andrea. Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, *ZBJV*, vol. 145, 2009, pp. 503-581.

BEISSE, Heinrich, “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais Recente Jurisprudência Alemã”, In: MACHADO, Brandão (coord.), *Direito Tributário: Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984.

BELLSTEDT, Christoph. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Berlin: Dr. Erwin Stemmler, 1962.

BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln: Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1983.

_____; DESENS, Marc; TAPPE, Henning. *Steuerrecht*, 21ª ed., Heidelberg: C. F. Müller, 2018.

BLUMENSTEIN, Ernst. “Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht”, In: BURCKHARDT, Walther (org.), *Festgabe für Eugen Huber*, Bern: F. Wyss, 1919.

_____. Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, *ZSR*, n. 52, 1933.

_____. Steuerobjekt und Gesetzesauslegung, *ASA*, n. 7, 1938/1939.

_____. Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung, *ASA*, n. 8, 1939/1940.

_____. Steuerumgehung und Steuerhinterziehung, *ASA*, n. 14, 1945/1946.

_____; LOCHER, Peter. *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7ª ed., Zúrich: Schulthess, 2016.

BONILHA, Paulo Celso. “Alguns Aspectos do Imposto de Circulação de Mercadorias”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.), *Direito Tributário*, São Paulo: José Bushatsky Editor, 1969.

BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do I.C.M. e os estabelecimentos autônomos, *RDA*, vol. 103, 1971, pp. 33-48.

BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*, São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRANDT, Hans-Jürgen. *Die “Beurteilung von Tatbeständen” im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*, Dissertation: Hamburg, 1967.

BRENNE, Gunther. Der Begriff “Arbeitnehmer” im Steuerrecht, Köln: Tese de Doutorado, 1969.

BRITO, Edvaldo. *Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

BULLA, Symon. Das Verfassungsprinzip der Folgerichtigkeit und seine Auswirkungen auf die Grundrechtsdogmatik, *ZJS* 6/2008.

BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, Wien: Springer, 1982.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2ª ed., Berlin: Duncker & Humblot, 1982.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imposto de renda - taxa adicional - orçamento - lei formal e lei material - criação de tributos mediante lei anterior e cobrança por via de autorização orçamentária - mandado de segurança - declaração de inconstitucionalidade, *RDA*, v. 14, 1948, pp. 135-234 (171).

_____. “Imposto de vendas e consignações...”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963.

_____. “Imposto único sobre carvão mineral...”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963.

_____. “Causa da Obrigação Tributária”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963, pp. 289-333.

_____. “Mandado de Segurança: cabimento em matéria tributária...”, In: *Temas de Direito Tributário*, vol. I, Rio de Janeiro, Editora Alba, 1963.

_____. Reforma Tributária – Emenda Constitucional nº 18, *RDA*, vol. 89, 1967.

_____. *Elisão e evasão*, São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *ICMS*, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102, 2007, pp. 441-456.

CHIESA, Clélio. Competência para tributar as operações com programa de computador (software), *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 36, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.

Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto)*, São Paulo: FGV, 1965.

CORNU, Laurence. *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique: les limites imposées par les principes généraux du droit*, Zurique: Schulthess, 2014.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____. “Algumas notas sobre o imposto sobre serviços”. In: ZILVETI, Fernando Aurélio (org.), *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*, São Paulo: IBDT, 2017.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*, São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

CREZELIUS, Georg. Verkappte Analogien in der Finanzrechtsprechung, *StuW*, 1981.

_____. *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*, Herne: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1983.

_____. *Steuerrecht II: die einzelnen Steuerarten*, 2ª ed., München: Beck, 1994.

CUNHA, Augusto Carlos Rodrigues da. Federalismo e Grupos de Pressão: os impasses da reforma tributária, *Revista de Direito UPIS*, 2003.

DANZER, Jürgen. *Die Steuerumgehung*, Köln: Peter Deubner Verlag, 1981.

DERZI, Misabel. “A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo: Dialética, 2001.

DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no direito tributário brasileiro*, Dissertação de Mestrado, FDUSP, 2018.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*, Ed. Obelisco: São Paulo, 1968.

_____. *Elisão e Evasão Fiscal*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1977.

_____. *Temas Fundamentais de Direito Tributário*, Belém: CEJUP, 1983.

DORNELLES, Francisco. “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”, In: *Constituição de 1988: O Brasil 20 anos depois. Estado e Economia em Vinte Anos de Mudanças*, vol. IV, Brasília: Senado Federal, 2008.

DRÜEN, Klaus-Dieter, Über konsistente Rechtsfortbildung - Rechtsmethodische und verfassungsrechtliche Vorgaben am Beispiel des richterrechtlichen Instituts der Betriebsaufspaltung, *GmbHR*, 2005, pp. 69-81.

_____. “§ 4”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018.

_____. “§ 42”, In: Tipke/Kruse, *AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018.

_____. Das Unternehmensteuerrecht unter verfassungsrechtlicher Kontrolle, *Die Unternehmensbesteuerung*, 2009.

_____. Untemehmerfreiheit und Steuerumgehung, *StuW*, 2008.

ECKHOFF, Rolf. *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1999.

ENGISCH, Karl. *Logische Studien zur Gesetzanwendung*, 3^a ed., Heidelberg: Winter, 1963.

_____. *Einführung in das juristische Denken*, 12^a ed., Stuttgart: Verlag W. Kohlhammer, 2018.

ESKRIDGE JR., William. The new textualism and normative canons, *Columbia Law Review*, vol. 113, 2013.

EULAU, Per-Eric. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Grunderwerbsteuerrecht*, Berlin: Shaker, 2017.

FALCÃO, Amílcar de Araújo, Interpretação e Integração da Lei Tributária, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, 1955.

_____. Parecer – Imposto adicional sôbre lucros realizados das pessoas jurídicas – capital realizado, *RDA*, vol. 55, 1959, pp. 400-412.

_____. Autonomia dos Governos Locais em matéria tributária, *RDA*, v. 47, 1957.

_____. *Fato gerador da obrigação tributária*, 2^a ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FEITOSA, Raymundo Juliano Rêgo. *Finanças públicas e tributação na constituinte: 1987/1988*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003.

FELLMETH, Janina. *Das lohnsteuerrechtliche Abgrenzungsmerkmal des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Arbeitgeberinteresses*, München: Herbert Utz Verlag, 2016.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Direito, Retórica e Comunicação*, São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. *Introdução ao Estudo do Direito*, 10^a ed., São Paulo: Atlas, 2018.

_____. Abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e elisão tributária, *RFDT*, n. 16, 2018, pp. 9-21.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma Ciência Prática do Direito Tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FISCHER, Peter. Steuergesetz und Richterliche Wertung, *StuW*, 1979.

_____. “Auslegungsziele und Verfassung”, In: LANG, Joachim (org.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln: Otto Schmidt, 1995, pp. 187-212.

_____. “§ 42”, *In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018.

FLUME, Werner. “Richterrecht im Steuerrecht”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1964/1965*, Köln: Otto Schmidt, 1964.

_____. “Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis”. In: THOMA, Gerhard, et. al. (org.), *Steuerberater-Jahrbuch 1967/1968*, Köln: Otto Schmidt, 1969.

_____. *Steuerwesen und Rechtsordnung*, Köln: Otto Schmidt, 1986.

FOLLONI, André. *Clareiras e caminhos do Direito Tributário: crítica da ciência do direito tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges*, Tese de Doutorado, Universidade Federal do Paraná, 2011.

_____. “Planejamento tributário e norma antielisiva no Direito brasileiro”, In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.), *Planejamento Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2016.

FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Wien: Anton Orac, 1972.

GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração de Negócios Jurídicos*, São Paulo: Saraiva, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional, *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 68, 2001, pp. 101-123.

_____. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a curiosa diferença de tratamento tributário no transporte de passageiros por vias aérea e terrestre, *Revista Estudos Institucionais*, Vol. 2, 1, 2016, pp. 443-466.

_____; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “O direito tributário interpretado pelo STJ – análise dos argumentos que fundamentam a exigência das contribuições ao SESC e ao SENAC das empresas prestadoras de serviços”, In: *Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI*, São Paulo, 2009, pp. 7607-7628.

_____; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010.

GOTTSCHESKY, Hella Isis. *Dever de consistência legislativa e sua aplicação no direito tributário*, Tese de Doutorado, UFRGS, 2016.

GRAU, Eros Roberto. *Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação e a aplicação do direito*, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. “ICMS – transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa”. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.), *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*, São Paulo: IASP, 2015.

_____. *Planejamento Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano: Giuffrè, 1993.

_____. “Juristenrecht: Inventing Rights, Obligations, and Powers”, In: BELTRÁN, Jordi Ferrer et. al., *Neutrality and Theory of Law*, Springer, 2013.

_____. *Interpretar y argumentar*, MEDINA, Silvina Álvarez (trad.), Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

HAAGE, Jaap. “Comparative Law as Method and the Method of Comparative Law”, In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. (eds.), *The Method and Culture of Comparative Law*, Oxford: Hart Publishing, 2014

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária*, trad. MACHADO, Brandão, São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HELMSCHROTT, Harald. *Leasinggeschäfte in der Handels- und Steuerbilanz*, Wiesbaden: Springer, 1997.

HENSEL, Albert. *Steuerrecht*, Berlin: Verlag Julius Springer, 1924.

_____. *Steuerrecht*, 3ª ed., Berlin: Springer, 1933.

_____. „Zur Dogmatik des Begriffs der „Steuerumgehung““, In: KRÜGER, Paul (org.), *Bonner Festgabe für Ernst Zittelmann*, München: Duncker & Humblot, 1923.

_____. Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung im öffentlichen Recht, *VVDStRL* 3, 1927.

HEUERMANN, Bernd. Vermieten als unangemessenes Gestalten durch gegenläufige Rechtsgeschäfte auf der Nutzungsebene, *StuW*, 2004.

HERMENS, Hanna, HEY, Johanna. Prinzipien im Steuerrecht, *Ad legendum* 4/2015, pp. 281-283.

HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln: Otto Schmidt, 2002.

_____. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2/2008.

_____. Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuerrecht, *DStR* 50, 2009.

HIDIEN, Jürgen. *Der bundesstaatliche Finanzausgleich in Deutschland: geschichtliche und staatsrechtliche Grundlagen*, Baden: Nomos, 1999.

_____. “§ 106”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004.

HÖHN, Ernst. Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, *StR*, n. 18, 1963, pp. 387-405.

_____. Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, *ASA*, n. 46, vol. 4, 1977, pp. 145-165.

_____. “Evasão do Imposto e Tributação segundo os Princípios do Estado de Direito”, In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 282-301.

HÖPFNER, Clemens. *Die systemkonforme Auslegung*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2008.

HUSA, Jaakko. “Research Designs of Comparative Law—Methodology or Heuristics?” In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk. (eds.), *The Method and Culture of Comparative Law*, Oxford: Hart Publishing, 2014.

HÜTTEMANN, Rainer. Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, *DStR* 2015.

JARACH, Dino. “Hermenêutica no direito tributário”, In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. et al. *Interpretação no direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1975.

_____. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

KAUFMANN, Arthur. *Analogie und “Natur der Sache”*, 2ª ed., Heidelberg: Müller, 1982.

KELSEN, Hans, *Teoria Pura do Direito*, trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1985.

KIRCHHOF, Paul. “Die Steuern”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. V, 3ª ed., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007.

_____. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010.

KLATT, Mathias. *Theorie der Wortlautgrenze*, Baden-Baden: Nomos, 2004

_____. “Die Wortlautgrenze”, In: DE LERCH, Kent (ed.), *Recht verhandeln: Argumentieren, Begründen und Entscheiden im Diskurs des Rechts*, Berlin: De Gruyter, 2005.

_____. “Argumentação jurídica e devido processo legal”, In: TOLEDO, Cláudia (org.). *O pensamento de Robert Alexy como sistema*, Rio de Janeiro: Forense, 2017.

KRIELE, Martin. *Theorie der Rechtsgewinnung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1976.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Steuerrecht*, München: C. H. Beck, 1973.

_____. “§ 42”, In: Tipke/Kruse. *AO/FGO Kommentar*, 14ª ed. Köln: Otto Schmidt.

LANG, Joachim. *Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln: Otto Schmidt, 1988.

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., Berlin: Springer, 1991.

LATORRACA, Nilton. *Legislação Tributária*, 10ª ed., São Paulo: Atlas, 1985.

LEAL, Fernando; JORDÃO, Eduardo. Quando a tradução também importa: problemas linguísticos de direito comparado, *Direitos Fundamentais & Justiça*, ano 8, nº 29, 2014, pp. 86-104.

LEAL, Victor Nunes. Leis Complementares da Constituição, *RDA*, vol. 7, 1947, pp. 379-394.

LEÃO, Martha Toríbio. *O direito fundamental de economizar tributos*, São Paulo: Malheiros, 2019.

_____; DIAS, Daniela Gueiros. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, *RDTA*, vol. 41, 2019, pp. 296-317.

LEHNER, Moris. “Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143-154.

LEISNER, Walter. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung*, Berlin: Duncker & Humblot, 1970.

LEMMENS, Koen. “Comparative law as an act of modesty: a pragmatic and realistic approach to comparative legal scholarship”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

LEUKEFELD, Robert. *Das Konzept der Substanz im Steuerrecht*, Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2018.

LOCHER, Peter. *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht*, Verlag Stämpfli & Cie AG: Bern, 1983.

_____. Rechtsmissbrauchüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, *ASA*, n. 75, 2005/2006, pp. 675-770.

_____. Abschied von der “Steuerumgehung”, *ASA*, vol. 87, n. 4, 2018, pp. 159-178.

LUKIC, Melina. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*, Curitiba: Juruá, 2014.

LUQUI, Juan Carlo. O Projeto de Código Tributário Nacional do Brasil, *RDA*, v. 44, 1956.

MACEDO, Alberto. “ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado”. In: *XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo*, São Paulo: Editora Noeses, 2015, pp. 71-79.

MACHADO, Brandão. “Prefácio do tradutor”. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*, São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

_____. “Prefácio”, In: FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*, Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*, São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “50 anos do CTN”, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et al. (org.), *CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar*, São Paulo: Fecomércio, 2017, pp. 13-28.

_____; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos..., *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 219, 2013, p. 133.

MATOS, Francisco de Sousa. A interpretação da lei tributária e a analogia, *RDA*, v. 21, 1950, pp. 14-23.

MAUNZ, Theodor. Die steuerrechtliche Typenlehre, *ZAKDR*, Nr. 3, 1937, pp. 680-683.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*, 4ª ed., São Paulo: RT, 1981.

MELO, José Eduardo Soares de. “Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104*, São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *ICMS – Teoria e Prática*, São Paulo: Dialética, 11ª ed., 2009.

MEYER, André. *Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem*, Köln: Otto Schmidt, 2013.

MICHAELS, Ralf. “The Functional Method of Comparative Law”, in: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford: Oxford University Press, 2008.

Ministério da Fazenda, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.

MÖLLERS, Thomas. *Juristische Methodenlehre*, München: Beck, 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre indústrias e profissões*, São Paulo: Max Limonad, 1963.

_____. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

_____; et al. *Interpretação no direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1975.

MÖSSNER, Jörg Manfred. “Why and how to compare tax law”, In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco, *Introduction to comparative tax law*, Torino: Rubbettino Editore, 2008, pp. 13-26.

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O direito tributário e suas relações com outras disciplinas, *RDA*, vol. 37, 1954.

_____. Notas sobre o novo Sistema Tributário, *Revista Fisco e Contribuinte*, julho de 1967.

_____. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª ed., São Paulo: José Bushatsky, 1974.

_____. “Rubens Gomes de Sousa – trinta anos amigo e companheiro”. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Estudos tributários em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa*, São Paulo: Resenha Tributária, 1974, pp. 7-10.

_____. “Poder Tributário. Conceito de Direito Tributário. Autonomia. Relações com outros Ramos do Direito”, In: ZILVETI, Fernando Aurélio (org.), *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: IBDT, 2019.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Planejamento Tributário – Elisão e evasão fiscal – Norma antielisão e norma antievasão”, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

_____; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e Integração da Lei Tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010.

ORÜCÜ, Esin. “Methodology of Comparative Law” In: SMITS, Jan (ed.), *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*, Cheltenham: Edward Elgar, 2006.

OSTERLOH, Lerke. *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze*, Baden: Nomos, 1992.

PALMER, Vernon Valentine. From Lerotholi to Lando: Some Examples of Comparative Law Methodology, *American Journal of Comparative Law*, vol. 53, 2005.

PASCHEN, Uwe. *Steuerungsumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wiesbaden: Springer, 2001.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições no sistema tributário brasileiro*, 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

PECZENIK, Alexander. *On Law and Reason*, New York: Springer, 2008.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil*, v. 3, 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PIDUCH, Erwin Adolf. *Finanzverfassung und Steuerreformen*, Köln: Otto Schmidt, 1964.

POLIZELLI, Victor Borges; ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos. O problema do tratamento tributário dos contratos atípicos da economia digital: tipicidade econômica e fracionamento de contratos, *RDTA*, vol. 39, 2018, pp. 456-486.

RADBRUCH, Gustav. *Rechtsphilosophie*, 2ª ed., Heidelberg: C. F. Müller, 2011.

RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação, *RDP*, n. 2, 1967.

RAUBER, Jochen. *Strukturwandel als Prinzipienwandel*, Berlin: Springer, 2018.

RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation: on the theory of law and practical reason*, Nova York: Oxford University Press, 2009.

REIMER, Ekkehart, “Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung”. In: GEHLEN, Boris; SCHORKOPF, Frank (org.), *Demokratie und Wirtschaft: Eine interdisziplinäre Herausforderung*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2013.

_____; WALDHOFF, Christian. “Steuerrechtliche Systembildung und Steuerverfassungsrecht in der Entstehungszeit des modernen Steuerrechts in Deutschland”, In: REIMER, Ekkehart; WALDHOFF, Christian (org.). *Albert Hensel: System des Familiensteuerrechts und andere Schriften*, Köln: Otto Schmidt, 2000.

REIMER, Franz. *Verfassungsprinzipien: ein Normtyp im Grundgesetz*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001.

REYMOND, Jacques-André. Von der fiskalischen zur moralischen Betrachtungsweise, *ASA*, n. 60, 1991/1992.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

- _____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- _____. A base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 227, 2014, pp. 102-114.
- _____. A importância da realidade econômica na interpretação do Direito Tributário, *RFDT*, ano 17, n. 98, 2019, pp. 31-48.
- ROCHA, Sérgio André, *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem*, München: Beck, 1994.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen: Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Navarra: Thomson Aranzadi, 2006.
- _____; SEITZ, Georg. El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana), *Estudios Financieros*, n. 53/2004.
- SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 39, n. 1, 1991.
- SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A Interpretação Econômica do Direito Tributário*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2010.
- SASSE, Christoph. Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen, *AöR* 85, 1960, pp. 423-456.
- SCALIA, Antonin; GARNER, Brian. *Reading Law: the interpretation of legal texts*, St. Paul: Thomson West, 2012.
- SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*, 4ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2017.
- SCHENKE, Ralf. *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2007.
- SCHLESINGER, Rudolf Berthold. The Past and Future of Comparative Law, *American Journal of Comparative Law*, vol. 43, 1995.
- SCHMITT, Michael. *Der Reichsfinanzhof und seine Rechtsprechung in steuerlichen Angelegenheiten jüdischer Bürger 1933 – 1945*, Münster: Münsterscher Verlag, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de competências e competência residual”, In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.), *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998, pp. 82-115.
- _____. “Fato gerador da obrigação tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”, In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.), *Controvérsias jurídico-contábeis: (aproximações e distanciamentos)*, São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264.

_____. “O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica”. In: ELALI, André (org.), *Direito corporativo: temas atuais*, 2013.

_____. *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHÖN, Wolfgang. “Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010.

_____. “Germany”, In: AULT, Hugh; ARNOLD, Brian (ed.). *Comparative Income Taxation: a structural analysis*, 2ª ed., Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2004.

SEILER, Markus. *GAARs and Judicial Anti-Avoidance*, Wien: Linde Verlag, 2016.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e Integração da Norma Tributária, *Revista da EMERJ*, v. 13, nº 52, 2010.

SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal, *RDA*, v. 72, 1963.

_____. O imposto sobre vendas e consignações..., *RDA*, vol. 90, 1967.

_____. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SULLIVAN, Ruth. *Statutory interpretation*, 2ª ed., Toronto: Irwin Law, 2007.

TAKANO, Caio Augusto; PRZEPIORKA, Michell. “A mutação do conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”, In: BUISSA, Leonardo et. al. (org.), *Direito e Finanças Públicas nos 30 anos da Constituição*, vol. 8, Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, pp. 135-156.

TAPPE, Henning. *Die Begründung von Steuergesetzen*, Münster: Tese de livre-docência, 2012.

_____; WERNSMANN, Rainer. *Öffentliches Finanzrecht*, Heidelberg: C. F. Müller, 2015.

TEODOROVICZ, Jeferson. *História Disciplinar Do Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TIPKE, Klaus. Steuerrecht – Chaos, Konglomerat, oder System?, *StuW*, 1971.

- _____. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Köln: Otto Schmidt, 1981.
- _____. *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2000.
- _____. *Die Steuerrechtsordnung*, t. II, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2003.
- _____. *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, 2ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2012.
- _____; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 23ª ed., Köln: Otto Schmidt, 2018.
- TOMKOWSKI, Fábio Goulart. Planejamento tributário: a fraude à lei no direito tributário brasileiro, *RDTA*, v. 37, pp. 144-164, 2017.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*, Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____. *Os direitos humanos e a tributação*, Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- _____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- _____. O princípio da tipicidade no direito tributário, *RDA*, vol. 235, 2004.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- _____. “Interpretação e aplicação da lei tributária”, In: MACHADO, Hugo de Brito. *Interpretação e aplicação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 2010.
- _____. *Planejamento Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Elsevier, 2013.
- TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*, São Paulo: RT, 2003.
- VALCKE, Catherine. “Reflections on comparative law methodology – getting inside contract law”, ”, In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. *Practice and Theory in Comparative Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2012.
- VALLENDER, Klaus. *Die Auslegung des Steuerrechts: unter besonderer Berücksichtigung der Aktienübertragung auf Holdinggesellschaften*, 2. Ed., Bern: Haupt, 1988.
- VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde *Planejamento e Políticas Públicas*, n. 15, 1997, pp. 13-18.
- _____. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80?, *Pesquisa e Planejamento Econômico*, vol. 11, n. 1, 1981.
- VOGEL, Klaus. *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, Frankfurt/Berlin: Alfred Mezner Verlag, 1965.

_____. Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz, *StuW*, 1971, pp. 308-316.

_____. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, Nr. 2, 1977.

_____. Die Besonderheit des Steuerrechts, *DSiZ*, Nr. 1-2/A, 1977, pp. 5-12.

_____. Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht, *StuW*, Nr. 62, 1985.

_____. “Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht”, In: FRIAUF, Karl Heinrich (org.), *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Köln: Otto Schmidt, 1989.

_____. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. IV, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1990.

_____; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg: C. F. Müller, 1999.

_____; WALDHOFF, Christian. “Vorbemerkungen zu Art. 104a-115”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004.

_____; WALTER, Christian. “§ 105”, In: *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Ord. 20, Heidelberg: C. F. Müller, 2004.

WACKE, Gerhard. *Das Finanzwesen der Bundesrepublik*, Tübingen: J. C. B. Mohr, 1950.

WALDHOFF, Christian. *Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland-Schweiz*, Munique: Verlag Beck, 1997.

_____. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts*, Vol. V, 3^a ed., Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2007.

_____. “Die ‘andere Seite’ des Steuerverfassungsrechts” In: SCHÖN, Wolfgang; BECK, Karin (ed.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, Berlin-Heidelberg: Springer, 2009, pp. 125-160.

WALDRON, Jeremy, “Clarity, Thoughtfulness, and the Rule of Law”, in: KEIL, Geert; POSCHER, Ralf (ed.), *Vagueness and Law: philosophical and legal perspectives*, Oxford: Oxford University Press, 2016.

WALZ, Rainer. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heidelberg: Decker’s Verlag, 1980.

WANK, Rolf. *Die Auslegung von Gesetzen*, München: Beck, 2006.

WEBER-GRELLET, Heinrich. Auf den Schultern von Larenz - Demokratisch-rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, *DStR* 1991.

_____. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln: Otto Schmidt, 2001.

WENDT, Michael. “§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung”, In: HÜTTEMANN, Rainer. *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln: Otto Schmidt, 2010.

WENNRICH, Eberhard. *Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Dissertation: Köln, 1962.

WERNSMANN, Rainer. “§ 4”, In: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO FGO Kommentar*, Köln: Otto Schmidt, 2018.

WIENGARTEN, Philipp-Alexander. *Auslegung des verfassungsrechtlichen Verkehrsteuerbegriffs am Beispiel des Luftverkehrsteuergesetzes (LuftVStG)*, Berlin: Duncker & Humblot, 2014.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos: planejamento tributário à luz do abuso do direito e da fraude à lei*, São Paulo: Ed. Lex, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *A capacidade contributiva: uma condição de cidadania*, Dissertação de Mestrado, FDUSP, 2002.

_____. *A evolução histórica da teoria da tributação*, São Paulo: Saraiva, 2017.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*, 11^a ed., München: Beck, 2012.