DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO

Sergio André Rocha
Carlos Nelson Konder
COORDENADORES

CASA DO DIREITO

Copyright © 2025 by Editora Letramento

Diretor Editorial Gustavo Abreu
Diretor Administrativo Júnior Gaudereto
Diretor Financeiro Cláudio Macedo
Logística Lucas Abreu
Comunicação e Marketing Carol Pires
Assistente Editorial Matteos Moreno e Maria Eduarda Paixão
Assistente de Edição Ana Isabel Vaz
Designer Editorial Gustavo Zeferino e Luís Otávio Ferreira

Conselho Editorial Jurídico

Alessandra Mara de Freitas Silva	Edson Nakata Jr	Luiz F. do Vale de Almeida Guilherme
Alexandre Morais da Rosa	Georges Abboud	Marcelo Hugo da Rocha
Bruno Miragem	Henderson Fürst	Nuno Miguel B. de Sá Viana Rebelo
Carlos María Cárcova	Henrique Garbellini Carnio	Onofre Alves Batista Júnior
Cássio Augusto de Barros Brant	Henrique Júdice Magalhães	Renata de Lima Rodrigues
Cristian Kiefer da Silva	Leonardo Isaac Yarochewsky	Salah H. Khaled Jr
Cristiane Dupret	Lucas Moraes Martins	Willis Santiago Guerra Filho

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

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Bibliotecária Juliana da Silva Mauro – CRB6/3684

D598 Direito tributário e direito privado / Alessandra Okuma ... [et al.] ; coordenado por Sergio André Rocha, Carlos Nelson Konder. - Belo Horizonte : Casa do Direito, 2025.
670 p. : il. ; 23 cm.
Inclui Bibliografia.
ISBN 978-65-5932-656-3
1. Direito tributário. 2. Direito privado. 3. Conceito de serviço. 4. Jurisprudência STF. I. Okuma, Alessandra. II. Rocha, Sergio André. III. Konder, Carlos Nelson. IV. Título.

CDU: 34:336.2 CDD: 343.05

Índices para catálogo sistemático:
1. Direito tributário 34:336.2
2. Direito tributário 343.05

GRUPO ED. LETRAMENTO

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

CASA DO DIREITO

É o selo jurídico do Grupo Editorial Letramento

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

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

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

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

103 **QUALIFICAÇÃO CIVIL, UNIDADE DO SISTEMA E ABORDAGEM FUNCIONAL**
Carlos Nelson Konder

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

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

175 **INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: O CONCEITO DE SIMULAÇÃO**
João Rafael L. Gândara de Carvalho
Patrick Rajala

194 **INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E OS INSTITUTOS DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA**
José André Wanderley Dantas de Oliveira

237 **ARTIGO 110 DO CTN: A INTERPRETAÇÃO LITERAL, A TEORIA ESTÁTICA, A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E O PLURALISMO METODOLÓGICO**
Karolina Amaral de Rosen

263 **ORIGENS HISTÓRICAS DO ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**
Karolina Amaral de Rosen

276 **A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**
Larissa Duarte de Oliveira

289 **A DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇO PARA FINS DO IBS E DA CBS**
Luiz Roberto Peroba
Marco Aurélio Louzinha Betoni

297 **INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**
Marciano Seabra de Godoi

351 **CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: O SIGNIFICADO DE "EMPRESA" NO §5º DO ARTIGO 212 DA CF/88**
Marco Aurélio Greco

371 **O CONCEITO DE RECEITA INCORPORADO NO ART. 195, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**
Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

394 **OS BENS JURÍDICOS DIGITAIS À LUZ DA ANÁLISE FUNCIONAL.**
Maria Fernanda Dantas Caravina

423 **O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O BURACO DO REAL. CONTRASTE ENTRE A COMPLETABILIDADE DO DIREITO CIVIL E A VEDAÇÃO DA COMPLETUDE NO DIREITO TRIBUTÁRIO**
Misabel Abreu Machado Derzi

442 **CONSTRUINDO O SIGNIFICADO DE SERVIÇO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA TENTATIVA DE ADEQUAÇÃO À AXIOLOGIA PRÓPRIA AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**
Natercia Sampaio Siqueira

462 **INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: O CONCEITO DE SIMULAÇÃO PARA FINS DE LIMITAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**
Nathalia de Andrade Medeiros Tavares

490 **ART. 166, VI, DO CÓDIGO CIVIL: O ESTADO DA ARTE DO ESCOPO E DO REGIME JURÍDICO APLICÁVEL**
Paula Rocha de Mello

525 **O CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO STF**
Rafael Korff Wagner
Caroline Costantin
Maceno Lisboa da Silva

545 **NOVAS PERSPECTIVAS SOBRE A EXTENSÃO DO CONCEITO DE SERVIÇOS: OS LIMITES DO ART. 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132, DE 2023**
Rafaella Santos Costa
Luciana Grassano Gouvea Mélo

567 **INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: O CONCEITO DE SERVIÇO**
Raphaelle Costa Carvalho

588 **DIREITO PRIVADO E DIREITO TRIBUTÁRIO: ORIGEM E INTERPRETAÇÕES DO ARTIGO 109 DO CTN**
Sergio André Rocha
Jorge Ricardo da Silva Júnior

613 **INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: O CONCEITO DE ABUSO DE DIREITO**
Victor de Moraes Soares e Souza

630 **HERMENÊUTICA JURÍDICA "LÍQUIDA": DA ANÁLISE DOS CONTRATOS MISTOS, HÍBRIDOS E COMPLEXOS AO NOVO CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO STF**
Vinícius Antônio Almeida de Carvalho
Viviane Pereira do Nascimento Freire
Paulo Rosenblatt

654 **ORIGENS HISTÓRICAS DO ART. 109 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEU TRATAMENTO PELA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA**
Vitor Paiva Fiorindo

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

Alessandra Okuma[1]

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN; 3. OS VÍCIOS DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS – CRITÉRIOS HERMENEUTICOS DO DIREITO PRIVADO; 4. OS CONCEITOS DE ABUSO DE FORMA, DE DIREITOS E A FRAUDE À LEI NO DIREITO CIVIL; 5. O USO DE ASSOCIAÇÕES EM AÇÕES COLETIVAS E O ABUSO DE DIREITO

1. INTRODUÇÃO

O debate sobre a legalidade dos planejamentos tributários continua firme e atual e, nos últimos anos, ganhou novos contornos por três fatores da maior relevância.

Primeiro, o projeto *Base Erosion Profit Shifting – BEPS* da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, que envolve mais de cento e quarenta países, para combater abusos e distorções na tributação da renda.

Segundo, o pilar 2 do BEPS, que propõe a tributação mínima à alíquota de 15% da renda em cada país no qual as empresas multinacionais atuam.

Terceiro, pela aprovação da reforma tributária sobre o consumo, que pressupõe desenvolvimento tecnológico com sistemas integrados, *split payment*, troca de informações e um novo modelo colaborativo para relação entre os contribuintes e o Poder Público. Aliás, o projeto de lei complementar apresentado pelos Grupos de Trabalho oficiais da reforma tributária (PLP 68), em seu artigo 7º, paragrafo único, prevê que o IBS e a CBS incidirão sobre "arranjos" que constituam, na essência,

1 Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, professora do IBDT, da ABDF e da APET, sócia de Okuma Law.

operações onerosas com bens e serviços. Ou seja, encampa oficialmente a teoria da substância sobre a forma dos negócios jurídicos.

Princípios como a tipicidade cerrada e a legalidade estrita devem ser sopesados para que se observe a capacidade contributiva, a neutralidade, a transparência, a simplicidade, a moralidade, a razoabilidade, a proporcionalidade e a praticabilidade.

Há muito tempo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) dedica-se à árdua tarefa de distinguir planejamentos tributários lícitos e atos ilícitos, utilizando os critérios como "substancia sobre a forma" e "propósito econômico".

Nesse contexto, os conceitos jurídicos de simulação, abuso de formas, abuso de direito são importantes. Mas, o **ponto crucial** é a análise das provas, ou melhor, dos indícios. Em um planejamento tributário, identificar o "proposito econômico" ou a "intenção" do contribuinte requer uma verdadeira investigação. Temos que nos debruçar sobre os indícios, observar os atos societários, a contabilidade e as movimentações financeiras antes e depois, cruzar as informações declaradas pelas partes envolvidas, para, então, ter um conjunto probatório suficiente.

Expressamos essa posição em um artigo de 2010, que tratou de "uma proposta metodológica para análise de reorganizações societárias"[2] e, nossas conclusões continuam atuais.

Passaremos, então, a uma tentativa de qualificar os conceitos relevantes para a aplicação da norma geral antielisiva do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

2. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN

Nosso ordenamento jurídico permite que os contribuintes tenham a liberdade de organizar seus negócios, que escolham a forma e o tipo contratual que melhor os atendem, respeitada a legalidade e a boa-fé.

---

2 OKUMA, Alessandra. Uma Proposta Metodologica para Analise Reorg. Societárias. In. CARF: I Prêmio CARF de monografias em direito tributário 2010. Brasília: Ed. Valentim, 2010, p. ISBN; 9788564769014. O artigo foi premiado no I Prêmio CARF de monografias. Disponível em http://carf.economia.gov.br/publicacoes/monografias. Consultado em 30.04.2024.

A doutrina clássica[3] sempre distinguiu a prática de atos ilícitos (como evasão, simulação e fraude) do planejamento tributário que é implementado por ato lícitos. Para identificar esses institutos prevaleciam a legalidade estrita, a tipicidade cerrada e as formas jurídicas do direito privado.

Desde sua redação original, o artigo 149 do Código Tributário Nacional prevê a revisão do lançamento quando há dolo, fraude, simulação por parte de pessoa legalmente obrigada, do contribuinte ou da autoridade pública (incisos IV, VII, IX).

Quando há prova concreta da ocorrência de dolo, fraude ou simulação não há dúvidas: o ato é ilícito e tipifica-se como evasão fiscal, crime contra a ordem tributária. O problema é justamente obter tal prova, pois quem pretende agir com dolo, da fraude ou da simulação, terá o cuidado de apagar seus rastros.

Por isso, na maioria das situações de planejamento tributário, a prova é indiciária. E, muitas vezes, os atos são praticados de acordo com a legalidade estrita, mas **é a motivação, a finalidade, que se encontra desviada**.

---

3 Sobre o tema, destacam-se: CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia contratual e direito tributário: a norma geral anti-elisão*. Coimbra: Almedina, 2008. 107p.; COURINHA, Gustavo Lopes. *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*. Coimbra: Almedina, 2004. 225p.; GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielisiva*. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 2004. 452p.; BIANCO, João Francisco. Norma geral antielisão – aspectos relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 145-160; ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielesiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 129-143; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 279-304; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a lei complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 245-278; TORRES, Ricardo Lobo. A chamada ‹›interpretação econômica do direito tributário››, a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 233-244; DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 205-232; ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. 383p.

Nessa esteira, foi necessária a introdução de uma norma geral antielisiva no Código Tributário Nacional[4], o que se deu com a inclusão do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

> 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.

O artigo 166, parágrafo único, do CTN trouxe muita polêmica e incertezas e foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 2446, no Supremo Tribunal Federal – STF. A ADI 2446 foi julgada improcedente, pelo Plenário do STF, nos termos do voto da I. Ministra Relatora Carmen Lucia.

Do voto da I. Ministra Relatora, destacamos:

> "Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com **intenção** de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.
> (…)
> A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e **comportamentos coerentes com a ordem jurídica,** economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada."

No mesmo sentido é o voto do I. Ministro Dias Toffoli, do qual destacamos:

> "No mérito, cumpre destacar, de início, que o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional **não busca impedir, ainda que por vias transversas, o planejamento tributário lícito**, mas sim inibir condutas ilícitas."

As considerações feitas na decisão da ADI 2446 indicam que, para o Supremo Tribunal Federal, a interpretação mais adequada para avaliar a licitude de um planejamento tributário envolve **três elementos**:

(a) A **licitude** dos atos praticados, o respeito aos conceitos, tipos e formas do direito privado;
(b) A **coerência** dos negócios praticados e suas consequências usuais;
(c) A **motivação** das partes, a intenção.

---

4 ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 498

A licitude dos negócios depende tanto o respeito às formas previstas em lei (item 'a'), quanto o respeito às consequências jurídicas desses institutos (item 'b'). Exemplo clássico de elisão fiscal, na qual há **incoerência** e desrespeito às consequências jurídicas dos institutos de direito privado, é a operação "casa e separa", na qual era constituída uma sociedade para encobrir uma compra e venda de ativos, reduzindo o ganho de capital, como descreve o acórdão cuja ementa segue transcrita:

> "Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2007, 2008 GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVOS. OPERAÇÃO "CASA-SEPARA". SIMULAÇÃO. Deve ser mantida a exigência, ao restar comprovado que as complexas operações societárias levadas a efeito pela interessada **nunca objetivaram a admissão de novo sócio** ou investidor, **mas sim a alienação de participações societárias**. **A existência de prévio contrato escrito entre as partes, em que são detalhados todos os passos e valores envolvidos nas operações, reforça tal conclusão.** Irrelevante o lapso temporal entre o início e o final das operações ter sido superior a um ano, se todas as etapas estavam previamente acordadas entre as partes. O descompasso entre a **vontade aparente e a vontade real conduz à conclusão de simulação.** O ganho de capital na alienação foi artificialmente reduzido, com a igualmente artificial majoração do custo de aquisição. O lançamento deve, assim, ser mantido. MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. É cabível a qualificação da multa de lançamento de ofício nos casos em que ficar demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo ao praticar atos simulados, com o objetivo de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário. (CARF, processo 11080.731774/2011-11, Rel. Guilherme Pollastri Gomes da Silva, j. 11.03.2014)

Um exemplo de uma situação na qual o contribuinte não respeitou as normas de direito privado é o julgado abaixo (vicio de ilicitude), no qual o CARF desconsiderou uma suposta sociedade por conta de participação que não tinha escrituração contábil adequada. Vejamos:

> "SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. (i)LEGITIMIDADE. (in)OBSERVÂNCIA ESCRITURAÇÃO NOS TERMOS ART.254, RIR. **Muito embora a existência da sociedade em conta de participação independa de qualquer formalidade e possa provar-se por todos os meios de direito tem-se que para fins tributários é imprescindível que as operações estejam devidamente contabilizadas de forma a identificar que se referem a essa sociedade não personificada**; ônus do qual o contribuinte não de-sincumbiu pela simples juntada de balancetes que não permitem identificar precisamente a contabilidade de cada uma das SPCs indicadas no "Termo de Ratificação de Constituição de SCP." ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS- PERMUTA VIA OPERAÇÃO SOCIETÁRIA "CASA-E-SEPARA"- SIMULAÇÃO. Não há "propósito negocial" na integralização de capital social, por meio de imóveis, em empresa integrante do mesmo grupo econômico, tributada pelo lucro

presumido, em sucessivas operações cujo único fim foi a redução da carga tributária incidente sobre operações imobiliárias. SIMULAÇÃO. PROVA ROBUSTA. **Comprovada a simulação através de vasto acervo indiciário convergente**, cabível a identificação da verdade dos fatos e a exigência dos tributos devidos. A não edição da lei a que se refere o parágrafo único do art. 116 do CTN não constitui óbice para o lançamento fiscal decorrente da prática da simulação. Antes das alterações normativas implementadas pela Lei Complementar nº 104, de 2001, o CTN já previa a hipótese da autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício nos casos em que comprovada a existência de atos ou negócios jurídicos simulados (art. 149, VII). A dissimulação prevista no art. 116, parágrafo único, é uma hipótese nova e distinta da simulação. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver o intuito de fraude, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende ao reflexo." (CARF, Processo, 11516.721989/2015-90, Rel. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, j. 26.07.2017)

A aplicação do artigo 166, parágrafo único do CTN requer o exame dos fatos e dos indícios para averiguar os *três elementos* acima: **licitude, coerência e motivação.**

Nessa tarefa, o C. Conselho Administrativos de Recursos Fiscais – CARF tem a difícil tarefa de identificar atos que são dissimulados e podem ter seus efeitos tributários desconsiderados. E, para tanto, como veremos a seguir, o mais importante é a análise dos fatos e dos indícios, como bem pontuou Sergio Andre Rocha[5].

3. OS VÍCIOS DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS – CRITÉRIOS HERMENEUTICOS DO DIREITO PRIVADO

Como sabemos, a Constituição Federal impôs rígidos limites ao exercício da competência tributária, dentre eles, o princípio da legalidade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica.

---

5 "Não se duvide que a questão central do planejamento tributário **não é a interpretação da legislação tributária, é a análise dos fatos praticados pelo contribuinte**. Assim, enquanto o foco da literatura estiver exclusivamente nos princípios e regras, estaremos condenados a replicar as lições que já eram enunciadas por Sampaio Dória e Amílcar de Araújo Falcão décadas atrás" (ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 510).

Para que haja previsibilidade nas relações entre os particulares e o Poder Público são necessários critérios claros de aplicação das normas jurídicas, como afirmou J.J. Gomes Canotilho[6]:

> "O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexionada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia da estabilidade jurídica, segurança de orientação e de realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjectivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos actos."

Os particulares têm liberdade para organizar seus negócios e utilizar a forma de direito privado que melhor se adaptar as suas circunstâncias de fato e de direito. Igualmente podem utilizar negócios jurídicos indiretos ou fiduciários, ainda que atípicos e pouco usuais. Podem constituir sociedades, condomínios e realizar atos de direito privado, transmitir direitos e assumir obrigações.

Mas, os atos de direito privado devem ser praticados dentro dos limites da legalidade (licitude, item 'a' acima); suas consequências jurídicas deverão ser respeitadas pelas partes (coerência, item 'b') e a motivação do contribuinte deve ser lícita (item 'c').

O Código Civil, em seu artigo 166, dispõe sobre as hipóteses de nulidade do negócio jurídico[7], dentre as quais, destacamos: (i) quando

---

6 CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256, *apud* CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Crédito-prêmio do IPI. Respeito à Coisa Julgada. Impossibilidade da Norma Premial ser Obstada. Inconstitucionalidades das Limitações Impostas pelos Textos Legais Supervenientes. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 134, p. 115.

7 Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

o **motivo determinante**, comum a ambas as partes, **for ilícito**; e (ii) quando tiver como objetivo **fraudar lei imperativa.**

E ao tratar de simulação, o art. 167 do Código Civil também requer a análise da **motivação das partes**, da finalidade do negócio jurídico. Por isso, seu caput determina que "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma." E o parágrafo primeiro arrola hipóteses de simulação, quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

O Código Civil também admite a prevalência da "substância sobre a forma" no art. 167. E seu art. 166, VI, prevê nulidade de negocio jurídico que tenha por finalidade fraudar a lei.

Para conceituar simulação, o art. 167, §1º, adota os seguintes critérios: a **motivação/finalidade** do ato no inciso I e a **veracidade/falsidade** das informações nos incisos II e III.

E justamente para identificar a **motivação** do ato praticado pelo contribuinte, o CARF adota a teoria do *propósito negocial*. Vejamos o exemplo abaixo:

> "Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006, 2008 OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE. Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que **sem propósito negocial**. GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. **O sólido e convergente acervo probatório** produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da **criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente**, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela **ausência propósito negocial para sua realização.** MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Comprovadas a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%. Recurso Especial

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

do Contribuinte Negado. (CARF, CSRF, Processo 11080.723307/2012-06, Relator Marco Aurelio Pereira Valadão, j. 18.08.2016)

"SIMULAÇÃO.PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL, COM OBJETIVO SOCIAL DE REDUÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA. O negócio jurídico será reputado como simulado quando se comprove a sua inexistência, pela ausência dos **elementos essenciais do negócio jurídico - sujeitos, objeto e causa**. Falso um dos elementos que conformam a estrutura da relação jurídica negocial, há a simulação. **Se os objeto transações que nunca ocorreram de fato, sendo apenas articuladas documentalmente, ou aquelas que, embora ocorridas, são desprovidas de substância**, há simulação. MULTA AGRAVADA. Tomando-se como pressuposto a ocorrência de simulação nas transações, cabível o agravamento da multa de ofício." (CARF, 11065.724132/2013-15, Rel. Ana Clarissa Massuko dos Santos Araujo, j. 25.02.2015).

Assim, para analisar a **motivação** planejamentos tributários, o CARF adota a teoria do *propósito econômico* e; para avaliar a **coerência** dos negócios praticados e suas consequências usuais, usa a teoria da *substância sobre a forma.*

4. OS CONCEITOS DE ABUSO DE FORMA, DE DIREITOS E A FRAUDE À LEI NO DIREITO CIVIL

A teoria do propósito econômico e da substancia sobre a forma já foram objeto de longos e profundos estudos teóricos. Contudo, para nós, o mais importante é que a aplicação dessas teorias ao caso concreto seja acompanhada de um acervo probatório que seja robusto, com indícios convergentes.

Advertidos pelo coordenador dessa obra, o querido Professor Sergio Andre Rocha, pontuaremos os conceitos jurídicos de fraude à lei, abuso de direito e de formas, sem a pretensão de descrevê-los em termos absolutos[8], mas, numa tentativa de compará-los com os critérios de validade dos negócios jurídicos previstos no Código Civil.

---

8 "O debate sobre o planejamento tributário calcado em questões axiológicas e princípios, de um lado, e na suposta monossemia de conceitos como simulação, abuso de direito, fraude à lei e abuso de forma, de outro, gerou uma verdadeira Torre de Babel tributária em que cada um fala sua língua e, o que é pior, com pretensões de universalidade, como se o **seu conceito** fosse, ou devesse ser, '**o conceito**'" ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco.* 2 ed.Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 112

A fraude à lei é um conceito muito utilizado pelo direito espanhol[9] e que foi incorporado ao Código Civil no art. 166, VI. A fraude a lei também requer a análise da motivação/finalidade das operações. Para que haja fraude à lei, é necessário que haja uma norma jurídica (lei) válida que impeça o negócio praticado.

Seria fraude ao direito civil, por exemplo, se a pessoa física estabelecesse em seu testamento, legado ou em outro instrumento de doação, a transmissão de seu patrimônio com a exclusão de herdeiros necessários (em violação ao art. 1847 do Código Civil).

Paulo Caliendo identifica a fraude à lei como uma operação cuja motivação é ilícita "[…] quando alguém, por exemplo, realiza interposição fictícia mesmo sabendo que o alienante não pode dispor do bem, teremos fraude à lei e não simulação, dada a vedação do ordenamento".[10]

O CARF usou esse conceito, talvez de modo um pouco impreciso, na decisão abaixo. Parece-nos que a hipótese de cisão para redução do ganho de capital seria abuso de formas (Código Civil, art. 166, III – "quando o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito") e não fraude à lei.

> "Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2013 NULIDADE. AUTORIDADE INCOMPETENTE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 27. É valido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. NULIDADE. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA. Eventuais erros na apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL não se subsumem às hipóteses de nulidade do lançamento de ofício. Na espécie, não houve erro na apuração da base de cálculo. LUCRO PRESUMIDO. ATIVO IMOBILIZADO. CISÃO COM FRAUDE À LEI. TRIBUTAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. A tributação quando da alienação de ativo imobilizado deve dar-se na forma de ganho de capital. **A cisão eivada de fraude à lei com versão**

---

9 Sobre a fraude à lei no Direito Espanhol: PALAO TABOADA, Carlos. Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. *Crónica Tributaria*, Madrid, n. 98. p. 127-139. 2001; ATIENZA, Manuel; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. El fraude de ley en materia tributaria. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1993. 84p; ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario.* 2. ed. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 1999. 412p.; PEREZ ARRAIZ, Javier. *El fraude de ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996. 196p. (Colección financiero, n. 5); FERREIRO LAPATZA. José Juan. Economia de opcion, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *Revista Técnica Tributária*, [s.l.], n. 52. p. 33-62. s.d.

10 CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 256.

> **para o ativo circulante de outra pessoa do grupo econômico não tem o condão de afastar a tributação do ganho de capital para tributar como se fosse receita operacional**. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA. Correta a tributação de ganho de capital na pessoa jurídica cujo o **patrimônio foi cindido com fraude à lei.** PIS E COFINS PAGOS/DECLARADOS. DEDUÇÃO. LANÇAMENTO DE IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE. A compensação de PIS e COFINS recolhidos indevidamente ou a maior com débitos de IRPJ e CSLL depende de Pedido de Restituição/Ressarcimento e Declaração de Compensação; QUALIFICAÇÃO DA MULTA. FRAUDE À LEI. Configurada a fraude à lei, tem-se suporte fático suficiente para a aplicação da qualificação da multa. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES. Demonstrados os poderes de gestão e a atuação decisiva nos atos eivados de fraude à lei, configura-se a responsabilidade solidária de que cuida o artigo 135 do CTN. JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício." (CARF, processo 10120.722762/2017-12, Rel. Carlos Andre Soares Nogueira, 15.04.2019)

Não há lei que impeça a cisão do patrimônio de uma pessoa jurídica, com versão para o ativo circulante de outra pessoa. Por isso, parece-nos que o negócio jurídico acima descrito seria abuso de forma, pela ausência de proposito negocial.

Todavia, eventual confusão entre os institutos não prejudica a conclusão, desde que os indícios probatórios sejam convergentes, apontem para o vício de motivação e indiquem que o motivo determinante do negócio jurídico seria ilícito, nos termos do art. 166, III do Código Civil.

Outra decisão do CARF que aplicou corretamente o conceito de fraude à lei, para julgar um caso de compensação e prejuízos. Nessa hipótese, tendo em vista a limitação da compensação de prejuízos a 30%, prevista nos artigos 42 da Lei n. 8.981/1995 e 15 e 16 Lei n. 9.065/1995, temos a configuração de fraude à lei (art. 166, VI do Código Civil). Vejamos:

> "COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS. SALDOS ACUMULADOS RESULTANTES DE ATIVIDADE EMPRESÁRIA DESCONTINUADA COMPENSADOS APÓS INCORPORAÇÃO FORMAL DE OUTRAS EMPRESAS OPERACIONAIS DO GRUPO. **A reestruturação de grupo empresarial não pode servir para burlar texto cogente de lei, no caso, a vedação à compensação de prejuízos fiscais**. ERRO NA SUJEIÇÃO PASSIVA. Inexiste erro na sujeição passiva quando o sujeito passivo indicado no auto de infração é o autor dos fatos objeto da autuação." (CARF, Processo 11080.725930/2013-76, Relatora Edeli Pereira Bessa, j. 01.02.2016)

A figura do abuso de direito também é figura que está contemplada no Código Civil:

> "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, **excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes**."

É o exercício de um direito além dos limites normativos, em contrariedade aos objetivos econômicos ou sociais e à boa-fé. Observamos que a identificação dessa figura expressamente pressupõe a consideração da finalidade econômica para sua caracterização, em conformidade com a teoria do propósito negocial.

Como exemplo do abuso de direitos na esfera tributária, Douglas Yamashita[11] cita o uso de regimes fiscais simplificados conferidos a pessoas jurídicas de pequeno porte (micro e pequenas empresas) ou a possibilidade de opção pelo lucro presumido, pela divisão de uma grande empresa em várias outras. Paulo Caliendo menciona o uso de *treaty* e *rule shopping*. Além disso, o art. 50 do Código Civil[12] admite o abuso da personalidade jurídica quando há desvio de finalidade ou confusão patrimonial e autoriza sua desconsideração.

Outro exemplo interessante de abuso de direito é a contratação de serviços de industrialização por encomenda feita com a exclusiva finalidade de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade do PIS e COFINS. Vejamos:

> "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESAS VINCULADAS À CONTRATANTE COM O OBJETIVO DE GERAR CRÉDITOS SEGUNDO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS. ABUSO DO DIREITO CARACTERIZADO. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS ENTRE TOMADORA DOS SERVIÇOS E CONTRATADAS. Realidade em que empresa do ramo de

---

11 Sobre o abuso de direito: YAMASHITA, Douglas. MENDES, Gilmar Ferreira (Pref.). *Elisão e evasão de tributos: planejamento tributário, limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex, 2005. p. 200-202. FISCHER, Octavio Campos. Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 439-461; TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no código tributário nacional e no novo código civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 41-60.

12 "Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica."

> calçados contratou **três** empresas para a prestação de serviços de industrialização por encomenda, cujas despesas foram utilizadas para fins de creditamento da COFINS segundo o regime da não-cumulatividade. Contudo, foi comprovado nos autos que: **a) a contratante transferiu significativos montantes financeiros para o pagamento de despesas operacionais das contratadas; b) uma das contratadas mantinha identidade de endereço com a tomadora dos serviços (recorrente); c) os serviços prestados pelas empresas contratadas eram quase que exclusivamente destinados à reclamante; d) houve transferência de empregados da interessada para as empresas contratadas quando da constituição destas; e) contratante e contratadas operavam no mesmo ramo de negócio; f) sócios das empresas envolvidas apresentavam ligação familiar.** Tais fatos, no seu aspecto objetivo, revelam mácula finalística quando da constituição das empresas contratadas, posto que não norteada por aspectos de natureza empresarial/econômica, corroborando para tanto as evidências que demonstram a **inexistência de sua independência gerencial e financeira.** Daí se deduz o viés subjetivo de que a estrutura foi criada com o **intuito exclusivo de se obter vantagem tributária indevida**. Abuso do direito caracterizado, o que legitima a desconsideração dos negócios jurídicos celebrados entre as empresas envolvidas, posto que a conduta se subsume à norma antielisão objeto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Recurso a que se nega provimento." (CARF, processo 11065.100843/2009-13, Relator Francisco Jose Barroso Rios, j. 26.02.2013).

Como se depreende, o que norteou a desconsideração dos negócios praticados pelo contribuinte foi a existência de um conjunto probatório robusto com indícios que demonstravam a artificialidade das empresas contratadas.

Por fim, temos a figura do abuso de formas[13] que é originária do Direito Alemão. O abuso de formas é a utilização artificial de formas contratuais, desprovida de causa jurídica, planejada de modo a afastar um regime jurídico que seria normalmente aplicável, submetendo o negócio jurídico a um tratamento mais favorável.

Por suas características, o abuso de formas seria equiparada à nulidade do negócio jurídico prevista no art. 166, III, do Código Civil, que atinge atos quando o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito.

---

13 Sobre o abuso de formas: SPISSO, Rodolfo R. Fraude da ley, abuso de las formas y simulación. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias.* Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 221-256; ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2. ed. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 1999. 412p.

O abuso de formas é incompatibilidade entre a motivação e a forma adotada no negócio jurídico. Ao tratar do abuso de formas, Paulo Caliendo arrola como exemplos a dissimulação[14] e a falta de propósito negocial.[15]

Concordamos com o precitado autor. O abuso de formas pode ser identificado pela dissimulação, pela falta de propósito negocial e também pela teoria da substância sobre a forma.

Sobre o abuso de formas, Rodolfo Spisso[16] afirma que para qualificação dos fatos pela administração adquirem relevância os "motivos do acordo", cuja identificação se constitui uma fase decisiva para a determinação dos efeitos reais queridos pelas partes, diversos dos próprios da figura jurídica escolhida para dar-lhes cobertura, com o propósito de reduzir a carga fiscal.

Para investigação do abuso de formas jurídicas adquirem significativa importância os "motivos dos particulares" e a artificialidade de seus atos, contratos ou comportamentos, em relação à verdadeira natureza

---

14 "Na dissimulação existe um 'disfarce' promovido por negócios jurídicos, ordenando a lei que estes sejam 'levantados' ou 'desconsiderados' para que se verifique a real natureza dos atos" (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p 260).

15 "A falta de propósito negocial não possui uma tradição de uso na experiência continental do Direito Tributário, o que não impede que tenha sido cogitada a sua aplicação ao direito brasileiro" (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p 260).

16 "La libertad de contratación no implica ni autoriza la utilización de formas jurídicas inadecuadas para configurar la realidad negocial, contrariando los fines de la institución, su espíritu y su finalidad. Los individuos son titulares de derechos subjetivos, pero los actos efectuados en función de esos derechos o prerrogativas deben adecuarse al derecho objetivo.

En la calificación de los hechos por la Administración adquieren relevancia los motivos del acuerdo, cuya identificación constituye una fase decisiva para la determinación de los efectos reales queridos por las partes, diversos de los propios de la figura jurídica escogida para darles cobertura con el propósito de aminorar la carga fiscal. En la investigación del abuso de formas jurídicas adquieren significativa importancia los motivos de los particulares, la artificiosidad de sus actos, contratos o comportamientos, con relación a la verdadera naturaleza de las situaciones y relaciones económicas efectivamente cumplidas, prescindiendo del falso ropaje jurídico con que las ha pretendido revestir" (SPISSO, Rodolfo R. Fraude da ley, abuso de las formas y simulación. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias.* Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 241).

das situações e relações econômicas efetivamente ocorridas, que são apresentados com uma falsa roupagem jurídica.

O CARF identificou abuso de formas quando a remuneração dos diretores era paga pela distribuição desproporcional de lucros e por pagamentos feitos por sociedade controlada no exterior. Confira-se:

> "Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2008 DECADÊNCIA. SÚMULA CARF 99. Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4°, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Como a fiscalização declarou ter verificado os recolhimentos no período fiscalizado, deve ser aplicada a regra do art. 150,§4º do CTN. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OCORRÊNCIA QUANDO PEDIDO DE PERÍCIA VÁLIDO NÃO É APRECIADO. A nulidade da decisão de primeira instância é declarada naqueles casos nos quais o decisório a quo deixa de apreciar argumento relevante da recorrente, em obediência ao disposto nos arts. 31 e 59, inciso II do Decreto 70.235/72. A existência de documentos cuja ausência de análise foi justificada não é causa de nulidade. **ABUSO DE FORMA. CONJUNTO FÁTICO QUE REVELA CAUSA DISTINTA DA DECLARADA PELA FORMA ADOTADA PARA O NEGÓCIO JURÍDICO. REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS**. Se o conjunto fático revela que foi formalizado um negócio que tem a causa objetiva, a função prático-social ou a finalidade econômico-social de outro, então o negócio formalizado é um ato ilícito que não tem reconhecido seus efeitos tributários. Nesse caso, correta a requalificação jurídica dos fatos realizada pela fiscalização. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPORPORCIONAIS SEM CAUSA. REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÃO A DIRETORES DA RECORRENTE. EXCLUSÃO DE DIRETORES DE OUTRA EMPRESA DO GRUPO **O conjunto fático revela que a distribuição de lucros desproporcionais da empresa do grupo beneficiando empresa da qual os diretores da recorrente eram sócios não teve justificativa que coincida com finalidade econômico-social desse tipo de negócio.** Indícios que revelam a intenção de gratificar os diretores. Requalificação jurídica dos fatos para considerar o lucro distribuído pela empresa do grupo como pagamento de gratificação aos diretores que se submete à incidência das contribuições previdenciárias. Como o lançamento não foi feito em relação a todas as empresas do grupo, este só pode prevalecer em relação aos pagamentos que beneficiaram diretores da recorrente. PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÃO A DIRETORES POR MEIO DE FILIAL NO EXTERIOR. CARÁTER REMUNERATÓRIO E RESPEITO A TERRITORIALIDADE. **Diretores que prestaram serviços no Brasil e tiveram a relevância de sua prestação de serviço para filial no exterior reconhecida e**

recompensada com gratificação paga pela filial. Prestação de serviço no país que justifica a incidência das contribuições previdenciárias. Tributação que não ofende a territorialidade. JUROS DE MORA. SÚMULA CARF Nº 5. Em harmonia coma Súmula CARF nº 05, são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA "C", DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008. A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea "c", do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%. Recurso Voluntário Provido em Parte. (CARF, 16327.721628/2011-61, Relator Mauro Jose Silva, j. 10.09.2014)

No entanto, em outra decisão, pela presença de propósito negocial, o CARF afastou a alegação de abuso de formas e reputou válido o pagamento de juros sobre o capital próprio e dividendos ao usufrutuários de ações:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 Ementa: NATUREZA JURÍDICA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. O usufruto representa uma restrição à posse direta da propriedade, uma vez que o direito real sobre o objeto do usufruto é conferido a outrem, que passa a retirar os frutos e utilidades que a coisa alheia produz, sem alterar sua substância. O usufruto sobre ações é especificamente regulado pelos artigos 40, 100, I, "f", 114, 169, §2º, 171, §5º e 205 da Lei nº 6.404/76 (Lei das SA). ABRANGÊNCIA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. Sob a ótica do artigo 205 da Lei nº 6.404/76, os resultados provenientes das participações societárias incluem dividendos e juros sobre capital próprio ("JCP"), de modo que, sendo instituído usufruto, os valores correspondentes ao JCP se destinarão ao usufrutuário, também titular da ação. NECESSIDADE DE O OPERADOR DO DIREITO TRIBUTÁRIO UTILIZAR-SE DOS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO. Na ausência de legislação que atribua ao usufruto efeitos tributários específicos, prevalecem os efeitos típicos do instituto do direito civil. Dessa forma, ao aplicador da administração tributária é vedada a deturpação do conceito ou mesmo dos efeitos do instituto contido no direito privado para que, empregando-lhe diferentes alcances e limites, redundem na intenção de tributar determinado sujeito. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS SOBRE O FUNDAMENTO DE **INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL OU ABUSO DE FORMAS**. **Está presente o propósito negocial quando a contribuinte demonstra que o usufruto foi constituído em momento preparatório da abertura do capital da empresa para, sob o ponto de vista político, concentrar os votos em uma única pessoa**

> **jurídica para evitar votos dissidentes nas Assembleias e, sob o ponto de vista econômico, desconcentrar os benefícios financeiros visando a manter a liberdade que as pessoas físicas possuíam de receber e administrar os recursos financeiros oriundos das ações. No presente caso, há um encadeamento lógico que demonstra a correlação entre todos os atos praticados pela contribuinte com as respectivas finalidades pretendidas, sejam eles considerados de forma isolada ou em conjunto**. A aplicação da teoria do abuso de formas ao direito tributário, em razão da ausência de positivação, viola a segurança jurídica e a estrita legalidade. USUFRUTUÁRIOS SÃO EFETIVOS TITULARES DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS PELA AUTUADA, NUA-PROPRIETÁRIA DAS AÇÕES. Em virtude da reserva de usufruto dos direitos econômicos, a titularidade dos rendimentos provenientes dos JCP foi corretamente interpretada pela autuada como sendo dos seus sócios, usufrutuários das ações do Banco Daycoval, razão pela qual não há que se falar no reconhecimento de receitas dos JCP pela autuada e, por óbvio, na sua omissão. CSLL, PIS e COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL. O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS, pois foram formalizados com base nos mesmos elementos de prova e se referem à mesma matéria tributável." (Processo 16327.720576/2011-13, Relator Breno Ferreira Martins Vasconcelos, j. 21.10.2014)

Para avaliar a ocorrência, ou não, do abuso de formas, em todos os casos o CARF debruçou-se sobre as provas, como é de rigor.

Sintetizando, entendemos que os negócios que podem ser desconsiderados pelas autoridades fiscais são, especificamente, aqueles considerados nulos pelo direito privado, quais sejam:

(i) A simulação definida no art. 167, §1º, incisos I a III do Código Civil;
(ii) A fraude à lei prevista no art. 166, VI, do Código Civil;
(iii) O abuso de direitos, do art. 187 do Código Civil e;
(iv) O abuso de formas, do art. 166, III, do Código Civil, contemplado pelas teoria do proposito econômico e da substância sobre a forma.

No entanto, como ressalvamos acima, esses conceitos de simulação, fraude à lei, abuso de direitos e abuso de formas não são completos nem absolutos. A contrário, todos são vagos e ambíguos, de modo que, ao interpretá-los, também deve ser aplicada a teoria da substância sobre a forma. Isto é, eventual tipificação incorreta do vício do negócio jurídico – confusão entre simulação, fraude à lei, abuso de formas ou de direito – não afasta sua a conclusão pela invalidade do ato praticado pelo contribuinte, desde que o acervo probatório assim justifique.

Portanto, para a análise de planejamentos tributários é irrelevante o tipo do vício do negócio jurídico, o que importa é o conjunto probatório.

Feitas tais considerações, passaremos a analisar uma hipótese que nos parece ser do abuso de direito e suas repercussões jurídicas.

5. O USO DE ASSOCIAÇÕES EM AÇÕES COLETIVAS E O ABUSO DE DIREITO

Os contribuintes têm o direito de ação assegurado pela Constituição Federal e as decisões judiciais, salvo quando há repercussão geral, limitam-se às partes, como determina o artigo 506 do Código de Processo Civil: *"Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros."*

O efeito *inter partes* da coisa julgada previsto no art. 506 do Código de Processo Civil é a regra no nosso ordenamento jurídico, como explicou Fredie Didier Jr.[17]:

> "A coisa julgada *inter partes* é aquela a que somente se vinculam as partes. Subsiste nos casos em que a autoridade da decisão passada em julgado só se impõe para aqueles que figuraram no processo como parte. Ao vincular as partes, vincula também os seus sucessores - não por acaso, poderão eles propor ação rescisória (art. 967, I, CPC)."

Eduardo Talamini[18] comentou o art. 506 do Código de Processo Civil e concluiu que seria uma consequência dos elementos da ação e dos princípios processuais consagrados no art. 5º, XXXVI, LIV e LV da Constituição Federal:

> "A coisa julgada só opera perante as partes do processo em que ela se estabeleceu. Eis uma imposição das garantias do acesso à justiça, devido processo legal, contraditório e ampla defesa (CF, art. 5º, incisos XXXVI, LIV e LV): apenas a parte tem a possibilidade de exercer o direito de ação ou defesa em sua plenitude dentro do processo; portanto, apenas ela pode ficar vinculada ao resultado desse processo. O sujeito torna-se parte quando propõe a demanda ou é citado para o processo."

---

17 DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela , 10 . ed.- Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015. v.2. p.542.

18 In: Código de Processo Civil anotado. TUCCI (José Rogerio Cruz et al.). Curitiba: AASP e OAB-PR, 2019, p.883.

As associações, sindicatos, entidades de classes e outros podem impetrar mandado de segurança coletivo, nos termos do art. 21 da lei 12.016/2009 e, seus efeitos, foram bastante discutidos nos Tribunais Superiores em três precedentes relevantes.

O primeiro a Sumula 629 do STF dispensa a autorização prévia *"a impetração do mandado de segurança coletivo por entidade de classe em favor dos associados independe da autorização destes"*.

O segundo, a decisão do ARE nº 1.293.130/SP (Tema de Repercussão Geral nº 1.119), que concluiu que seria desnecessária a relação nominal, bem como da comprovação de filiação prévia, para a cobrança de valores pretéritos de título judicial decorrente de mandado de segurança coletivo impetrado por entidade associativa de caráter civil.

O terceiro, do Superior Tribunal de Justiça, que concluiu que "*os efeitos da decisão proferida em mandado de segurança coletivo beneficia todos os associados, ou parte deles cuja situação jurídica seja idêntica àquela tratada no decisum , sendo irrelevante se a filiação ocorreu após a impetração do writ* (AgInt no AgInt no Aresp 1.187.832/SP)»[19].

Os precedentes bem-intencionados não contavam com a astucia de consultores e advogados maliciosos, que criam associações falsas, que não representam uma classe, sem propósito, que reúnem contribuintes apenas para propor uma ação coletiva.

E, o pior, muitas vezes essas associações admitem associados após o trânsito em julgado de uma decisão favorável, convencendo-os de que esta seria uma "estratégia de planejamento tributário". Essa conduta foi verificada reiteradamente em teses tributárias cujos efeitos foram modulados, como a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins (Tema 69, RE 574706).

Vejamos o exemplo: uma Associação impetrou um mandado de segurança para discutir a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS antes de 15 de março de 2017, logo, seus associados não foram atingidos pela modulação de efeitos do STF. Os associados podem – em tese - recuperar os créditos dos cinco anos anteriores à propositura da ação.

Essa conclusão é válida, desde que a Associação também o seja, isto é, se a Associação realmente representar uma classe de associados; se tiver um propósito econômico.

---

19 STJ, AGInt no Resp. 1.784.080-SP, Rel. Herman Benjamin, j. 19.03.2019.

Se a Associação não for real, se não representar uma categoria econômica especifica, há **simulação** em sua constituição (art. 167, §1º, I do Código Civil). E também configura-se **abuso de direito**, ato ilícito tipificado no art. 187 do Código Civil, pois a Associação falsa excede os limites impostos por seu fim econômico e pela boa-fé.

Se essa Associação falsa passar a oferecer "estratégia de planejamento tributário" para obter novos associados, prometendo-lhes o beneficio da coisa julgada anterior, teremos **abuso de forma e fraude à lei** imperativa do art. 166, incisos III e VI do Código Civil, respectivamente.

Embora nos pareça mais evidente o abuso de direito, pois é clara a tipificação no art. 187 do Código Civil (Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.), o exemplo da Associação falsa é um verdadeiro *compêndio de ilicitudes e vícios do negócio jurídico*.

Apesar disso, o caso concreto ainda não foi analisado pelo CARF. Localizamos apenas dois precedentes do CARF, mas em nenhum deles houve a suspeita de simulação na constituição da associação e de abuso de direito do pretenso associado.

> "MANDADO DE, SEGURANÇA COLETIVO ASSOCIAÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA. Urna vez comprovado que o Recorrente não se encontrava na condição de filiado ou associado à impetrante na data do ajuizamento da ação, conclui-se pela impossibilidade de se beneficiar da referida decisão judicial. **À associação não é lícito defender interesse de não-filiado à época do ajuizamento da ação, cujo direito, naquele momento, não fora submetido ao Poder Judiciário**" (CARF, Processo 10805 001611/2004-03, Relator Helcio Lafeta Reis, j. 18.05.2010)
>
> "IRPF. DESPESA COM INSTRUÇÃO. QUEBRA DO LIMITE LEGAL. DECISÃO JUDICIAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FAZER PARTE DO GRUPO OU CATEGORIA SUBSTITUÍDOS PELO IMPETRANTE. No mandado de segurança coletivo, as decisões judiciais atingem apenas os membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante. No caso de mandado de segurança coletivo impetrado por sindicato, infere-se que o ele é remédio constitucional interposto em defesa dos membros ou associados do sindicato substituídos pelo impetrante, não atingindo toda categoria. **É dever do contribuinte comprovar que era sindicalizado há época dos fatos, caso contrário não é possível considerá-lo abarcado pelo mandado de segurança coletivo**. (CARF, Processo 13808.000187/200197, Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, j. 08.11.2018).

No entanto, o Tribunal Regional Federal da 2ª. Região que julgou três casos: dois que envolveram a Associação Nacional dos Contribuintes de Tributos e um da Associação Brasileira de Assessoria e Planejamento Tributário Fiscal e Proteção aos Direitos do Consumidor e do Contribuinte.

No Acórdão 5025575-86.2019.4.02.5101, Desembargador Marcus Abraham afastou a legitimidade ativa da Associação Nacional dos Contribuintes de Tributos, pois seu objeto social permite todos os setores econômicos, sem identidade entre os associados:

> "A finalidade da Impetrante não se volta a uma categoria ou grupo específico de pessoas, mas a praticamente todos os contribuintes do país, o que é por demais genérico para permitir que sua legitimidade se respalde apenas em seu objeto social.
> Entendimento contrário daria à associação o direito de todas as questões tributárias existentes no país, como agora intenta, independentemente do efetivo interesse de seus associados no tema, criando o risco da obtenção de decisão sem o respaldo fático que a justifique." (TRF2, Processo 5025575-86.2019.4.02.5101, Desembargador Marcus Abraham, j. 24.05.2021).

Ao analisar a Associação Brasileira de Assessoria e Planejamento Tributário Fiscal e Proteção aos Direitos do Consumidor e do Contribuinte, o Desembargador destacou a impropriedade do objeto social e seu uso como instrumento de captação de clientes:

> "É que na forma da legislação civil, as associações não podem perseguir fins econômicos e, neste caso, a leitura conjunta da amplitude do objeto social com o objetivo principal da associação de "oferecimento de Assessoria e Planejamento Tributário e Fiscal aos seus associados, de modo que constitua ferramenta de perpetuação econômica", leva à conclusão de que a referida associação foi criada com **o objetivo de captar e possibilitar aos associados benefícios de natureza econômica**, o que não pode ser ignorado pelo judiciário e fere frontalmente o objetivo constitucional da tutela coletiva.
> Mais que isso, entendo que a União comprovou nos autos o uso abusivo da personalidade associativa, onde se vê que a Impetrante apresenta publicamente mecanismos de captação de "clientes", com a apresentação de planos de adesão para gozo de benefícios fiscais no âmbito de ações judiciais, serviços de assessoria contábil, financeira e tributária.
> Demonstrou a União, ainda, a existência de um conglomerado de associações no mesmo endereço, em mútua cooperação, voltadas para o lucro e, ainda, a existência de relacionamento entre a impetrante e o escritório Diogo Salles Advogados Associados, cujo Diretor Presidente é o mesmo sócio da Impetrante, o que explicita ainda mais o fato de que a presente demanda **não tem objetivo de atuar nas finalidades institucionais, mas**

de angariar lucros e captar clientes para o escritório de advocacia." (TRF2, Processo 0128751-40.2017.4.02.5101, Rel. Marcus Abraham).

Recentemente, a mesma questão foi levada ao conhecimento do Supremo Tribunal Federal, que o analisar caso da Associação Brasileira dos Contribuintes Tributários (ABCT), no qual reconheceu sua ilegitimidade ativa:

> "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CONTRIBUINTES TRIBUTÁRIOS (ABCT). ARE Nº 1.293.130-RG-ED/SP; TEMA RG Nº 1.119: PARADIGMA NÃO APLICÁVEL AO CASO. RESSALVA REGISTRADA NO PRÓPRIO LEADING CASE. IDENTIFICAÇÃO DE ASSOCIAÇÃO GENÉRICA. ILEGITIMIDADE ATIVA.
> 1. No julgamento do ARE nº 1.293.130-RG/SP, Tema RG nº 1.119, o Supremo Tribunal Federal assentou a desnecessidade de apresentação de relação nominal de associados ou comprovação de filiação prévia para que fique configurada a legitimidade ativa de associação em mandado de segurança coletivo.
> 2. No julgamento do leading case, ressalvou-se o caso das chamadas associações genéricas, conforme voto-vogal do eminente Ministro Roberto Barroso: "Entendo, conforme consta do voto do relator, que, no caso concreto, esta Corte não analisou as associações genéricas, que não representam quaisquer categorias econômicas e profissionais específicas, como é o caso da ANCT, podem ter seus associados beneficiados por decisões em mandado de segurança coletivo. Ou seja, esse tema ainda está em aberto e pode vir a ser arguido pela União e discutido pelas instâncias ordinárias e, inclusive, em outro momento, por esta Corte."
> 3. **A agravada insere-se na hipótese de associação genérica, pela indeterminação de seu objeto social e de seu rol de associados, razão pela qual não aplicável, ao caso, a tese fixada no Tema RG nº 1.119.**
> 4. **Reconhecida a ilegitimidade ativa da ABCT**.
> 5. Agravo regimental da União (Fazenda Nacional) ao qual se dá provimento, para negar provimento ao agravo em recurso extraordinário, revigorando-se o acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região." (STF, ARE 1.339.496-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Rel. Acórdão Andre Mendonça, j. 07.02.2023)

O voto do I. Min. Relator Andre Mendonça merece destaque ao vislumbrar o uso abusivo de associações genéricas, com a oferta dos benefícios obtidos por decisão judicial passada em julgado. Confira-se:

> "27. Ademais, a admissão da ABCT no writ coletivo sem maior rigor — na condição de associação genérica — abriria, a meu ver, **indesejável precedente, a permitir a banalização da associações e da finalidades associativas assentes em nosso ordenamento jurídico** e, para além das

citadas violações de ordem processual-constitucional, poderia, inclusive, vir a prejudicar os interesses dos beneficiários supostamente defendidos.
28. **Tais entidades genéricas poderiam, inclusive, indicar o ingresso posterior na associação de interessados que, ao tempo da formação do título executivo, nem mesmo detinham causa de pedir para deduzir sua pretensão em Juízo. A fim de angariar maior número de associados, bastaria a tais associações (também conhecidas como associações de gaveta) a oferta do cumprimento de sentença individual a quem a elas aderisse, em qualquer tempo.**"

Esperamos que os abusos de direito perpetrados por associações genéricas sejam firmemente repelidos pelo CARF e pelo Poder Judiciário, em linha com o que decidiu o Tribunal Regional Federal da 2ª Região e do Supremo Tribunal Federal.

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

Alex Assis de Mendonça

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1. A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS ARTIGOS 109 E 110 DO CTN; 2. AS CONTRIBUIÇÕES "ESPECIAIS" E OS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO ADOTADOS PARA DELIMITAR O CAMPO DA INCIDÊNCIA; 3. CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO PRIVADO DAS CONTRIBUIÇÕES E COMO SÃO APLICADOS PELO STF; 3.1. "FOLHA DE SALÁRIOS"; 3.2. EMPRESA E ENTIDADE A ELA EQUIPARADA NOS TERMOS DA LEI; 3.3. FATURAMENTO; 3.4. LUCRO; 3.5. CATEGORIAS ECONÔMICAS E PROFISSIONAIS; 3.6. "BENS E SERVIÇOS" – A NOVA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS); CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

INTRODUÇÃO

No âmbito do direito tributário, um dos temas de elevada relevância, em especial para a prevenção de litígios e para possibilitar o regular cumprimento das obrigações tributárias[20], é a interpretação da legislação tributária. Assunto tormentoso sobre o qual a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) estipula regras supostamente peculiares, mas que, em verdade, mais confundem do que esclarecem, pois não existe especificidade substancial no Direito Tributário, que justifique que ele seja interpretado de forma diversa da totalidade dos demais ramos do Direito[21].

Ocorre que, não raro, encontram-se no Sistema Tributário conceitos próprios do direito privado, em especial, no texto da Constituição, notadamente nas normas que definem as competências tributárias dos

20 Nesse ponto, a menção se refere a todas as obrigações tributárias, no conceito disposto no CTN, incluindo tanto as obrigações principais (de pagar tributos e penalidades), quanto as acessórias (de fazer ou não fazer).

21 Esse é o entendimento do saudoso professor Ricardo Lobo Torres (2006, p. 48).

sujeitos ativos. Quando isso ocorre, a questão que emerge é saber qual o conteúdo que deve ser adotado na interpretação desses conceitos, se o oriundo do direito privado de origem, por meio de uma interpretação sistemática, conforme sugere o art. 110 do CTN, ou o conceito construído a partir do próprio texto constitucional, por meio de uma interpretação teleológica.

Compreender a abrangência das diversas incidências das contribuições previstas no texto constitucional é bastante pertinente, não apenas para os sujeitos passivos, mas sobretudo para a União, uma vez que cabe a esta a maior parte da competência tributária para instituir as diversas modalidades de contribuições e pelo fato destas serem a espécie tributária federal de maior arrecadação, entre todos os demais tributos federais, conforme se verifica na "Análise da Arrecadação das Receitas Federais"[22] de dezembro de 2023, na qual consta que as receitas auferidas com as contribuições[23], que estão sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, representaram em todo o exercício de 2023 um total de 1,2 trilhões de Reais, ou seja, 54,29% de toda a arrecadação anual de 2023, que chegou a 2,24 trilhões de Reais.

Assim, o objetivo do presente artigo é refletir sobre a questão proposta a partir do entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF exarado nas diversas decisões proferidas ao longo do tempo sobre os conceitos existentes nas materialidades adotadas pela Constituição da República, na fixação das competências tributárias da União para instituir contribuições.

Para tal, adotou-se a metodologia de revisão bibliográfica combinada com o estudo de casos concretos, com o objetivo de reunir e analisar a literatura disponível acerca da aplicação dos artigos 109 e 110 do CTN pelo STF na delimitação do campo de incidência das contribuições previstas na Constituição da República. Como afirmam Lakatos e Marconi (2003, p.44), a revisão bibliográfica é uma técnica de pesquisa consolidada em que se busca coletar, analisar e interpretar informações existentes sobre determinado tema, permitindo uma compreensão aprofundada e uma síntese crítica dos estudos previamente publicados.

---

22 Disponível em https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2023/analise-mensal-dez-2023.pdf/view (acesso em 02.02.2024).

23 Em "contribuições", foram incluídas em 2023, as receitas com: as contribuições previdenciárias (620,3 Bilhões de reais), as contribuições para o Pis/Pasep, a COFINS (435,7 Bilhões), a CSLL (159,9 Bilhões) e a CIDE-Combustível (1,3 Bilhões).

A pesquisa das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal foi conduzida na página oficial do referido tribunal na rede mundial de computadores, com o auxílio de palavras-chave pertinentes ao tema, como: "contribuições sociais", "folha de salários", "faturamento", "receita bruta", "lucro" e "categorias profissionais".

Com isso, o trabalho foi dividido em três partes. Na primeira, foi realizada uma breve evolução histórica do conteúdo dos artigos 109 e 110 do CTN. Na segunda, foram delimitadas as contribuições e respectivas materialidade, que serão examinadas na parte seguinte. Na terceira, foram analisadas as materialidades delimitadas com base nos entendimentos já exarados pelo Supremo Tribunal Federal – STF.

1. A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS ARTIGOS 109 E 110 DO CTN

A clássica divisão entre Direito Público e Direito Privado, como é cediço, existe nos tempos atuais muito mais por apego a didática do que por precisão científica. O Direito Tributário, tradicionalmente caracterizado pela Doutrina como integrante do Direito Público, muito se relaciona com os tradicionais ramos do direito, que integram o Direito Privado, como o Direito Civil, o Direito Empresarial e o Direito do Trabalho (Costa, 2024, p. 26).

Para Regina Helena Costa (2024, p.26) esse especial relacionamento é muito relevante, pois muitos dos princípios e dos conceitos de certas categorias, oriundas desses ramos do direito privado, tais como "propriedade, bens móveis e imóveis, prestação de serviços, família, mercadoria, salário, dentre muitos outros", são adotados para compreender as "materialidades tributárias"[24], como será examinado mais adiante.

---

24 O conceito de "materialidade tributária" ou apenas "materialidade", que é adotado no presente artigo, representa o elemento material da hipótese de incidência tributária, integrante do antecedente da norma jurídica tributária (juntamente com os dois outros elementos - espacial e temporal), que consiste naquele que "descreve a conduta ou estado do sujeito" (Costa, 2024, p. 92) ou o "comportamento de uma pessoa (Carvalho, 1997, p.165), por meio de um verbo e seu complemento, como, por exemplo, prestar serviços em uma relação de trabalho, o que faz nascer, após a ocorrência no mundo real, da obrigação tributária de recolher a contribuição previdenciária.

Os fatos econômicos de interesse da arrecadação, eleitos pelo legislador, como ensejadores dos deveres tributários – seja na acepção de pagar tributos ou penalidades, seja quanto ao cumprimento de obrigações de fazer ou de não fazer - estão recheados de institutos próprios do direito privado. Na verdade, não há como criar obrigações de natureza tributária sem fazer referência as diversas situações da vida privada, afinal, o tributo incide sobre os fatos econômicos encontrados na dinâmica das relações privadas, como a "renda", o "patrimônio", a "folha de pagamento" e o "consumo".

Nesse contexto, a questão que se faz presente é saber, como o direito tributário e o direito privado, este no qual se inserem muitos desses fatos econômicos, devem se relacionar? No âmbito do Direito Tributário, cabe interpretar os institutos do direito privado, adotados pelo legislador tributário, com o mesmo conteúdo e alcance do Direito Privado ou o Direito Tributário teria autonomia para inovar, para fins exclusivamente fiscais?

Na busca de soluções para esses questionamentos, a Doutrina, antes do advento do CTN, propôs algumas formas de regulamentação da matéria. O anteprojeto do CTN, de autoria do Professor Rubens Gomes de Souza, que serviu de base para os trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional[25] estipulou o seguinte nos artigos 131 e 132:

> 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 têrmos do art. 129[26], quando os conceitos, formas

---

25 Disponível em https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517, acesso em 01.02.2024.

26 Anteprojeto de Rubens Gomes de Souza: Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sôbre 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

ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não correspondam aos legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar.
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 dós conceitos, formas e institutos de direito privado nela referidos, mas não para a definição dos seus efeitos tributários.

Após a análise desses dispositivos, novas sugestões de alteração de texto foram propostas e aceitas. Veja-se, em especial, a sugestão nº 147, dada a sua pertinência com a matéria em exame, que tem como objetivo assegurar a observância dos conceitos do direito privado adotados pelo constituinte, ao tempo da construção das normas de delimitação da competência tributária:

> No §único do art. 131, suprimir a remissão ao art. 129, que sugerimos fôsse suprimido (Sugestão nº 146) e transformar êsse §único em 1.0, acrescentando um §2.° com a seguinte redação: "O disposto neste artigo e no parágrafo anterior não se aplica aos conceitos, formas e institutos de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente na Constituição Federal, para a definição da competência tributária". (C) Não obstante o que dissemos na justificação da Sugestão nº 146, apoiamos o art. 131, que nos parece poder subsistir, por ser simples regra de interpretação, sem subversão do princípio da legalidade estrita. O que se visa com a sugestão é assegurar a estabilidade dos conceitos de direito privado que o constituinte empregou ao fixar competência tributária, pois tais conceitos, na Constituição, precisam subsistir tais como os teve em vista o legislador maior, sob pena de, assim não sendo; sofrer a discriminação de rendas tôda a sorte de golpes e deformações, desde que se permita a cada passo desprezar os conceitos imanentes para substituí-los por outros, peculiares ao direito tributário, que não se ajustem ao pretendido pelo constituinte. (D) Aprovada (82).

Para Fernando César Baptista de Mattos (2003, p.85), os artigos 131 e 132 do anteprojeto mencionado estavam compatíveis com o art. 5º, inciso XV, "b", da Constituição Federal de 1946 e refletia a concepção de elevada autonomia do direito tributário, que por recair sobre fenômenos econômicos, não pode se submeter a formas jurídicas específicas, não raro, adotadas apenas para emprestar uma roupagem distinta da real finalidade do negócio firmado.

O projeto do CTN, em especial no seu artigo 76, consta a consolidação dos artigos 131 e 132 do anteprojeto, afastando, todavia, a aplicação

---

efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

supletiva dos princípios gerais de direito privado na interpretação da legislação tributária. Veja-se:

> 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 êste artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária.

No entanto, o texto final aprovado do Código Tributário Nacional parece ter ficado no meio do caminho em relação à predominância entre o direito tributário e o direito privado. O Capítulo IV, do Livro Segundo, que foi reservado para a "interpretação e integração da legislação tributária", contempla dois dispositivos específicos sobre essa matéria – os artigos 109 e 110 – os quais, com o objetivo de trazer respostas, acabaram possibilitando interpretações ambíguas sobre a matéria.

Dada a relevância, seguem os mencionados dispositivos abaixo reproduzidos:

> 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.
> 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.

Analisando isoladamente o artigo 109, é possível, ao menos, deduzir-se dois entendimentos distintos: (i) o primeiro, assegurando certa autonomia ao direito tributário, no qual este está sujeito aos conceitos fixados no direito privado, possuindo liberdade apenas para fixar efeitos distintos; e (ii) o segundo, assegurando uma autonomia menor, no qual o direito tributário está sujeito aos conceitos fixados no direito privado, inclusive aos seus efeitos, desde que o legislador não tenha fixado efeitos diversos.

Ricardo Lobo Torres (2006, p. 136) destaca a incongruência desse dispositivo, uma vez que sugere uma prevalência entre métodos de interpretação, que não são hierarquizados entre si, além de "misturar

posições teóricas divergentes". No entanto, caso a reflexão sobre o art. 109 seja realizada em conjunto com o art. 110, nova possibilidade interpretativa pode ser deduzida, qual seja, o direito tributário estaria sujeito aos conceitos do direito privado, todavia, os efeitos podem ser diversos no campo tributário, caso haja disposição legal expressa nesse sentido, salvo, todavia, se tais conceitos tiverem sido adotados pelos textos constitucionais federal e estaduais, assim como pelas Leis Orgânicas distrital e municipais para fixarem as respectivas competências tributárias.

Ocorre, todavia, que o Supremo Tribunal Federal (STF) parece não interpretar os mencionados dispositivos, adotando esse entendimento, que pode ser deduzido da literalidade dos textos em exame, o que será examinado com mais detalhes adiante, com relação aos julgados sobre as contribuições previstas na Constituição. Em verdade, o STF tem destacado que se comporta de modo diverso, uma vez que, se assim não fizer, estaria interpretando a Constituição conforme a lei, o que é uma afronta ao princípio da supremacia da Constituição.

Nesse sentido, analisando os artigos 109 e 110 do CTN, o Ministro Luiz Fux[27], em seu voto no RE nº 651.703, publicado em 16 de abril de 2017, ao tratar do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), propõe que a interpretação desses dispositivos seja realizada em conjunto, para que não se adote como regra o primado da primazia do direito privado sobre o direito tributário. Veja-se:

> 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.
> 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária.
> 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.

27 Leandro Paulsen (2024, p. 100), ao tratar da competência tributária em sua obra, sobre o critério da base econômica, também aponta o mesmo julgado, dada a sua relevância didática.

11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.

2. AS CONTRIBUIÇÕES "ESPECIAIS" E OS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO ADOTADOS PARA DELIMITAR O CAMPO DA INCIDÊNCIA

Um tema bastante tormentoso no âmbito tributário é o exame das contribuições. A começar pelo próprio nome adotado para reunir todas as espécies de contribuições existentes, excluindo a contribuição de melhoria. Há quem opte pela denominação de contribuições "parafiscais", outros de contribuições "especiais", outros ainda, de apenas contribuições. Sem pretender rememorar o desenvolvimento histórico das teorias que analisaram a classificação das espécies tributárias, após a Constituição da República de 1988 tem sido majoritariamente adotado, sobretudo por assim entender o STF, que existem cinco espécies tributárias autônomas no ordenamento jurídico brasileiro, quais sejam, os impostas, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições. No presente estudo, nos debruçaremos sobre a análise dos conceitos privados das materialidades dessas contribuições, constantes nessa quinta espécie tributária e que, doravante, será denominada de "contribuições especiais", como adota Leandro Paulsen (2024, p. 51).

Sob esse mesmo epíteto – contribuições especiais -, existem quatro subespécies, (i) as contribuições sociais, (ii) as contribuições de intervenção no domínio econômico, (iii) as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (CIDE)A e (iv) a contribuição do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos[28], sujeitas ao exercício

28 Como o exame em apreço recai sobre as materialidades já existentes na Constituição sobre as Contribuições, ou seja, sobre os conceitos constitucionais adotados para delimitar a competência tributária que permite a instituição de contribuições, não serão objeto de estudo as contribuições que não apresentam materialidades no texto constitucional, como a contribuição social do salário-educação (prevista no art.

da competência tributária da União (no caso das contribuições "i", "ii" e "iii", previstas no art. 149 da CRFB) e dos Municípios e do Distrito Federal (no caso da contribuição "iv" prevista no art. 149-A[29] da CRFB), valendo destacar que, aos entes subnacionais ainda cabe a possibilidade da instituição de contribuições previdenciárias apenas para o financiamento dos respectivos regimes próprios de previdência social[30].

Contudo, como o objeto do presente estudo é o exame das materialidades das contribuições que contém conceitos próprios do direito privado, o objeto de investigação ficará restrito às contribuições da competência tributária da União já autorizadas para serem instituídas, que possuem delimitação do sujeito passivo e/ou da base de cálculo na Constituição, por meio da utilização de conceitos do direito privado, ficando de fora, portanto, a CIDE[31] e as demais contribuições dos entes subnacionais por não possuírem conceitos privados nos respectivos dispositivos constitucionais, que delimitam os respectivos campos de incidência.

Assim, a análise recairá sobre o disposto no artigo 149 [32] em conjunto com o artigo 195, que trata das contribuições de competência exclu-

212, §5º da CRFB/88) e de contribuições sociais sujeitas à competência tributária residual (por se tratar de contribuições que ainda serão criadas, conforme reza o art. 195, §6º da CRFB/88) ou extraordinária (também por se referir a contribuições previdenciárias ainda não instituídas, que servirão para o custeio de eventual déficit comprovado do regime próprio de previdência social da União, conforme possibilita o §1º-B do art. 149 da CRFB/88).

29 Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

30 É o que prevê o §1º do art. 149 da Constituição: "§1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)"

31 Trata-se da CIDE prevista no texto constitucional relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, prevista no artigo 177, §4º.

32 Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou

siva da União (contribuições sociais e contribuições de interesse das categoriais profissionais e econômicas – contribuições corporativas), e sobre o art. 240, que trata das contribuições destinas às entidades do "Sistema S"[33] (conhecidas na legislação previdenciária de custeio como "Terceiros"), cuja base de cálculo é a "folha de salários", todos dispositivos da Constituição da República.

Nesse contexto, a investigação será restrita aos conceitos de direito privado[34] constantes nas materialidades existentes nas delimitações constitucionais de incidência tributária, das seguintes contribuições, ora classificadas em função das suas materialidades: (i) contribuições sobre a "folha de salários" devidas pelos "empregadores" e "trabalhadores" (contribuições sociais previdenciárias previstas no art. 195, I, "a" e II da CRFB/88 e contribuições sociais destinadas aos Terceiros, dispostas no art. 240 da CRFB/88), que são institutos desenvolvidos no âmbito do Direito do Trabalho; (ii) contribuições incidentes sobre a "receita", o "faturamento" e o "lucro" (contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social e não apenas da Previdência Social), previstas no art. 195, I, alíneas "b" e "c", que são institutos examinados no direito civil e empresarial, em especial na Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (artigos 187 e 189); (iii) contribuições de interesse das "categorias econômicas" e "profissionais", cujos conceitos se encontram disciplinados no Direito, do Trabalho, notadamente na CLT (artigo 511, §§1º e 2º); e (iv) as contribuições sobre "bens" e "serviços" (CBS), prevista no art. 195, V da CRFB), trazida pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que

econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

33 Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

34 Em função desse recorte, também não será objeto de estudo as demais contribuições de intervenção no domínio econômico sem previsão constitucional expressa, pois não há delimitação a priori das materialidades dessa espécie de contribuição, já que essa atribuição foi transferida para o legislador infraconstitucional em cada caso concreto e a contribuição social destinada ao custeio da Seguridade Social incidente sobre as receitas de concurso de prognóstico, prevista no art. 195, III da CRFB/88, uma vez que tal conceito se encontra previsto na própria lei previdenciária de custeio – art. 14 da Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018 -, não sendo, portanto, um conceito oriundo do direito privado.

compreenderá a contribuição do importador de bens e serviços do exterior (art. 195, IV da CRFB/88), cujos conceitos de "bens" e "serviços", já de longa data, têm sido construídos pelo STF, predominantemente, quando o tributo em exame é o ICMS ou o ISS.

Como se percebe, no âmbito das Contribuições, como será examinado no tópico seguinte, alguns dos conceitos de direito privado não são examinados nos ramos clássicos do direito privado - o direito civil e o direito empresarial. Existem conceitos muito peculiares ao Direito do Trabalho ("empregador", "salário", "trabalhador"), que são adotados pelo Direito Tributário e a literatura pertinente costuma atribuir ao ramo laboral, a natureza jurídica de direito privado, ainda que não se desconheça que muitas das suas normas sejam de ordem pública e, portanto, de observância obrigatória, afastando, a autonomia da vontade, que é essencial para caracterizar o ramo como de direito privado.

Todavia, cada vez mais essa divisão entre o direito público e o direito privado se torna menos relevante, pois todos os ramos do Direito, em alguma medida, possuem normas cogentes que afastam a plena autonomia da vontade, em prol do reconhecimento da dignidade da pessoa humana, sobretudo nas relações jurídicas "faticamente" desequilibradas, como ocorre nas relações de emprego (nas quais incidem as contribuições sociais previdenciárias), nas relações de consumo e na própria relação jurídica tributária, da qual tem emergido cada vez mais o clamor pela publicação de um Código de Defesa do Contribuinte.

Após essas considerações, passa-se a análise dos mencionados conceitos encontrados no texto constitucional e como foram construídos pelo STF, com o objetivo de verificar se ficaram restritos às delimitações técnicas do seu ramo do direito tradicional, ou se foram deduzidos novos contornos a partir do texto da Constituição.

3. CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO PRIVADO DAS CONTRIBUIÇÕES E COMO SÃO APLICADOS PELO STF

3.1. "FOLHA DE SALÁRIOS"

Com relação aos conceitos de "empregador" e de "folha de salários", essenciais para a delimitação da competência tributária da União para instituir a contribuição social prevista no artigo 195, inciso I, da Cons-

tituição da República, faz-se necessário, antes de se adentrar na análise das decisões da Suprema Corte, conhecer a evolução histórica do citado dispositivo constitucional.

O inciso I do artigo 195 da Constituição da República sofreu uma alteração, na sua redação, ao longo do tempo, desde a publicação da Constituição em 1988 até o exercício atual de 2024, em cujo texto original[35], constava a autorização para a instituição de contribuição social dos *empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro*. Essa modificação ocorreu por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que ampliou substancialmente essa competência, não apenas com relação a delimitação dos sujeitos passivos (que deixou de ficar restrita aos "empregadores"), como também com relação às bases de cálculo possíveis de adoção (que além da folha de salários, faturamento e lucro, passou a abranger também os "demais rendimentos do trabalho" e as "receitas"), conforme se depreende do texto a seguir, na redação atual, dada pela referida Emenda Constitucional, *in verbis*:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Essas contribuições sociais ditas "nominadas", uma vez que foram delimitadas expressamente pelo legislador constitucional, podem ser instituídas por meio de lei ordinária. Todavia, a competência tributária da União para o custeio da Seguridade Social não se resume a essas

---

35 Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; […].

contribuições sociais nominadas. O constituinte entendeu por bem, dada a relevância desse importante Sistema de Proteção Social (a Seguridade Social, que congrega um Sistema que objetiva dar efetividade a três direitos sociais – a previdência social, a assistência social e a saúde) atribuir também a União, competência tributária residual[36] para a instituição de novas contribuições sociais destinadas ao financiamento do mesmo sistema, todavia, desde que a instituição seja implementada, observando as regras da competência tributária residual da União para a instituição de novos impostos, dentre as quais, merece destaque a regra que reclama a instituição por meio de lei complementar.

Em função dessa restrição formal e antes do advento da EC nº 20, de 1998, os conceitos de "empregador" e de "folha de salários", previstos no inciso I, do art. 195, da Constituição foram submetidos a apreciação da Suprema Corte Constitucional (STF). Isso ocorreu em função da instituição da contribuição social prevista no art. 3º, inciso I da Lei nº 7.787, de 1989[37], que incluiu na base de cálculo dessa contribuição não apenas os valores pagos aos empregados, mas também os valores pagos aos trabalhadores "avulsos, autônomos e administradores".

Nesse contexto, o STF foi instado a estabelecer se no conceito de "folha de salário" poder-se-ia incluir valores pagos a prestadores de serviços distintos dos empregados, que laboram por meio de relação de emprego, como os "trabalhadores avulsos, autônomos e administradores". Essa análise foi realizada na apreciação do Recurso Extraordinário (RE) nº 166.772-9 do RS, cuja relatoria foi atribuída ao Ministro Marco Aurélio, que entendeu que tais conceitos, por força do art. 110 do CTN, deveriam seguir o conteúdo técnico de "salário" previsto na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), qual seja, o valor recebido como forma de contraprestação pelo serviço prestado por um empregado, no bojo de uma relação de emprego, não alcançando, portanto, valores pagos a trabalhadores, que prestam serviços por meio de outras formas de

---

36 Essa competência tributária residual consta no §4º do art. 195 da Constituição da República, com a seguinte dicção: "§4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I."

37 Art. 3º A contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à Previdência Social, incidente sobre a folha de salários, será:
I - de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, ~~avulsos, autônomos e administradores~~; (Expressão suspensa pela RSF nº 14, de 1995

relação de trabalho, em sentido amplo, pois nesse caso, tratar-se-ia de contribuição nova, não inserida no inciso I, do art. 195 da CRFB.

É o que se depreende da parte da ementa da decisão exarada no mencionado RE, que segue reproduzida abaixo:

> CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – TOMADOR DE SERVIÇOS – PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS – REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referência contida no §4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio – a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos.

Na fundamentação do seu voto o Ministro relator chama a atenção para a necessidade de submissão do intérprete ao sentido adotado no direito privado para o caso, em especial, para o que dispõe a CLT com relação ao "empregador", que é quem contrata o empregado e que recebe salário. Veja-se:

> […] Analisa-se, portanto, o real alcance do texto do inciso I do artigo 195, no que, repita-se, alude-se a "empregadores e a folha de salários". Sempre soube dedicada a expressão "empregadores" para qualificar aqueles que mantêm, com prestadores de serviços, relação jurídica regida pela Consolidação das Leis do Trabalho […]. A teor do artigo 2º da Consolidação das Leis do Trabalho, considera-se empregador a empresa individual ou coletiva que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços. O vínculo empregatício pressupõe, em si, a dependência do prestador dos serviços. Se de um lado a econômica e a técnica não são indispensáveis à configuração do fenômeno, de outro há de se fazer presente a jurídica, a revelar a submissão do prestador dos serviços ao tomador, sem a qual não se pode dizer da existência de contrato de trabalho regido pela Consolidação das Leis do Trabalho e, portanto, das figuras de empregado e de empregador. Administradores e autônomos não estão sujeitos a essa subordinação, tal como definida pela ordem jurídica em vigor e corroborada, de forma uníssona, por doutrina e jurisprudência. Os primeiros, no que não mantém contrato de trabalho e portanto, não sejam administradores-empregados, confundem-se com o próprio empregador, e os segundos, os autônomos, atuam de modo independente, ou seja, de acordo com o próprio vocábulo que os distingue, com autonomia. Em

relação a eles, não cabe evocar a existência de relação jurídica a envolver a figura do empregador.

Embora essa decisão tenha sido ratificada no ADI 1102 e possa estar compatível com o art. 110 do CTN, ela acabou gerando uma distorção no custeio previdenciário. É verdade que o inciso I do art. 195 adotava as expressões "empregador", como sujeito passivo e "folha de salários", como base de cálculo, conceitos que analisados em conjunto e isoladamente dos demais incisos do art. 195, podem sugerir um conteúdo mais restrito para ambas as expressões, localizando-as apenas na dinâmica de uma relação de emprego, na qual só se encontram o empregador de um lado (como contratante) e o empregado, do outro (como prestador de serviços realizados de forma não eventual, mediante subordinação, com onerosidade e pessoalidade). Matéria tipicamente disciplinada na CLT.

Ocorre que esse inciso I (que trata da contribuição social previdenciária patronal – a cargo do "empregador") poderia ter sido analisado em conjunto com o inciso II, que aborda a contribuição social previdenciária dos trabalhadores (conforme seu texto original). É dizer, a simples adoção da interpretação sistemática, ainda no contexto da jurisprudência dos conceitos, poderia solucionar melhor a questão, uma vez que não se pode desconhecer que o legislador constitucional nem sempre adota palavras com precisão técnica. No caso, não seria razoável imaginar que o legislador constituinte teria autorizado a criação de contribuição previdenciária patronal apenas sobre os valores pagos aos empregados e ao mesmo tempo autorizado a criação de contribuição previdenciária devida pelos segurados sobre os valores pagos a todo trabalhador e não apenas ao empregado, que presta serviços com vínculo de emprego.

Em função da decisão do STF, a contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos aos trabalhadores avulsos, autônomos e administradores (distintos do empregado) foi considerada inconstitucional, mas esses trabalhadores continuaram sendo segurados do Regime Geral da Previdência Social -RGPS e, portanto, beneficiários em potencial de proteção previdenciária do INSS, sem, todavia, a fonte de custeio[38] prevista por lei, que é a contribuição patronal pertinente.

---

38 Essa questão, inclusive, como bem observa o professor Gustavo da Gama (2020, Local 4459), demonstra que tal interpretação deixou de considerar um aspecto relevante que toda interpretação constitucional deve observar, conforme a contribuição de Cass Sunstein a Adrian Vermeule, qual seja, os "efeitos sistêmicos" da decisão,

Para suprir essa falta de custeio, foi publicada a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, que, seguindo a formalidade apontada pelo STF, fixou nova fonte de custeio para a Seguridade Social, qual seja, a contribuição social previdenciária sobre os valores pagos aos empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas. Pouco tempo depois, foi publicada a Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 15 de dezembro de 1998, realizando a primeira e substancial reforma da Previdência Social sob a égide da Constituição de 1988. Entre tantas alterações, a referida EC modificou o artigo 195 da Constituição, conferindo nova redação aos incisos I e II.

A competência tributária da União, fixada no novo inciso I [39] foi bastante modificada, não só quanto ao acréscimo de sujeitos passivos, mais também quanto ao aumento da base de cálculo. Antes, a contribuição recaía apenas sobre o "empregador" e agora passou a incluir, além deste, a "empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei". Antes, a base de cálculo era apenas a "folha de salários" (o que é compatível com o empregador, como contratante), "faturamento" e "lucro" e agora, passou a incluir, os "demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício" e a "receita".

Com isso, a matéria da Lei Complementar nº 84, de 1996, publicada anteriormente, deixou de ser reservada à lei complementar, passando a ser uma lei materialmente ordinária, o que possibilitou com que ela fosse revogada posteriormente pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, que acrescentou essas contribuições previdenciárias no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que disciplina o Plano de Custeio da Seguridade Social.

Após as alterações trazidas no inciso I do art. 195 pela Emenda Constitucional nº 20, o STF foi instalado a se manifestar sobre o cabimento

---

que no caso em exame, é manter o dever de concessão do benefício previdenciário, mas sem o devido custeio correspondente.

39 Art. 195 [...].

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

da incidência da contribuição social previdenciária patronal sobre diversas rubricas, que supostamente não se enquadrariam no conceito restrito de salário, como fora decidido anteriormente. Em verdade, o que se buscava, nessa nova oportunidade, era o alcance da expressão "folha de salários".

Essa questão foi apreciada no RE nº 565.160 de Santa Catarina, que buscou saber se o conteúdo do art. 22, inciso I da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações trazidas pela Lei nº 9.876, de 1999[40], estaria ou não compatível com o inciso I do art. 195 (mesmo na versão anterior a trazida pela EC nº 20, de 1998). Esse RE, da relatoria do Ministro Marco Aurélio, foi o *leading case*, examinado em sede de repercussão geral, que restou consolidado no tema nº 20, cujo teor segue abaixo:

> CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – EMPREGADOR. A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998 – inteligência dos artigos 195, inciso I, e 201, §11, da Constituição Federal.

Nesse contexto, desapegando-se das amarras do Direito do Trabalho, o Ministro Luiz Fux buscou deduzir da própria Constituição da República o conceito para a expressão "folha de salários" e nessa linha, analisou o inciso I do art. 195 em conjunto com o §4º do art. 201, antes da EC nº 20, de 1998, e com o §11[41] do mesmo artigo 201, após a EC nº 20, de 1998, que passou a reproduzir o conteúdo do §4º citado. É o que se depreende de parte do seu voto, abaixo transcrito:

> Logo, a solução aqui pode ser extraída da interpretação da própria Constituição, sendo desnecessário buscar conceitos em outros ramos do Direito,

---

40 Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

41 §11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

como o Direito do Trabalho, pois o constituinte foi bem claro acerca da acepção de "folha de salários" que deve ser tida pelo intérprete do Direito Tributário, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador.

A diferenciação feita pelo Direito do Trabalho entre "salário" e "remuneração" é indiferente, portanto, para o deslinde da presente questão, posto estar-se diante de controvérsia afeta ao Direito Tributário e Previdenciário, extremada pela falta de aplicação prática da autonomia entre esses ramos do Direito e os demais, como bem pontuou o Professor Fábio Zambitte Ibrahim (Curso de direito previdenciário. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008. p. 251).

O alcance restritivo conferido à expressão "folha de salários" do artigo 195, inciso I, da Constituição pelo Plenário da Corte no julgamento do RE nº 166.772 (Rel. Min. Marco Aurélio, sessão de 12/05/1994, DJ de 16/12/1994), no sentido de excluir os valores recebidos por trabalhadores avulsos, autônomos, sócios-gerentes, sócios-cotistas ou administradores analisou a questão sob a ótica das relações abrangidas como fonte de custeio da Seguridade Social. Diante disso, concluiu que apenas as parcelas pagas em decorrência de relação de emprego poderiam ser alcançadas pela incidência da contribuição previdenciária, sem avançar, contudo, no alcance que se poderia dar à expressão em relação ao conteúdo das parcelas abrangidas. É dizer, no julgamento do RE º 166.772, o STF se manifestou somente acerca da sujeição passiva da contribuição previdenciária a cargo do empregador e não sobre o alcance da base de cálculo da referida exação. Nesse ponto, deve-se reconhecer que, com o advento da EC nº 20/98, que alterou a redação do art. 195, os trabalhadores avulsos, os autônomos, os sócios-gerentes e os sócios-cotistas ou administradores passaram a se sujeitar à incidência da contribuição previdenciária, com base na remuneração percebida. Contudo, a base de cálculo da exação continuou sendo a mesma, qual seja: a folha de salários, assim tida como a soma dos valores pagos em retribuição à atividade laboral, desde que se revistam do requisito da habitualidade, previsto pelo §11, do art. 201.

O relator, o Ministro Marco Aurélio em seu voto, também interpretou a expressão "folha de salários" em conjunto com o §11 do art. 201 da Constituição da República e foi quem propôs a tese do tema 20 já apresentada. O ministro Edson Fachin, seguindo o relator explica que "[…] a jurisprudência desta Corte é firme no sentido de considerar o elemento salarial como gênero da dimensão remuneratória, logo compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal os ganhos habituais do empregado." O que demonstra a despreocupação em distinguir, para fins de tributação previdenciária, salário de remuneração, como ocorre na CLT.

O Ministro Luís Roberto Barroso, entendendo pela constitucionalidade do art. 22, I da Lei nº 8.212, de 1991, esclarece que " […] o conceito de salário de direito do trabalho não reflete a vontade do constituinte quando da eleição da folha de salários como signo de presunção de riqueza a ser tributado pela cota patronal." A Ministra Rosa Weber e o Ministro Gilmar Mendes acompanham o relator, assim como a Ministra Carmem Lúcia, que mencionou em seu voto expressamente o artigo 110 do CTN e os conceitos de salário e remuneração de autores do Direito do Trabalho, todavia, embora tendo feito essa digressão, acompanhou o conceito de "folha de salários" deduzido da própria Constituição, partir da dicção do §11 do art. 201 da Constituição, explicando ainda que:

> 12. Esse entendimento não contraria o decidido por este Supremo Tribunal nos Recursos Extraordinários n. 166.772 (Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ 16.12.1994) e n. 177.296 (Relator o Ministro Moreira Alves, DJ 9.12.1994), pois neles se declarou a inconstitucionalidade da incidência da contribuição social sobre verbas pagas fora da relação empregatícia, em período em que o art. 195, inc. I, da Constituição previa o pagamento da exação tão somente pelo empregador, a incidir sobre a folha de salários. Não houve, naqueles precedentes, delimitação dos conceitos de salário ou remuneração na relação empregatícia, para fins da incidência da contribuição social em questão.

Em 2020, no julgamento do RE nº 576.967 Paraná, com repercussão geral reconhecida (Tema 72)[42], no voto do relator, Ministro Luís Roberto Barroso, sobre o cabimento da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, novamente o entendimento firmado no tema 20 foi ratificado. Veja-se:

> 14. Além disso, esta Corte enfrentou discussão similar à presente no julgamento do RE 565.160, com repercussão geral, de relatoria do Min. Marco Aurélio, em que se objetivou a definição do alcance da expressão "folha de salários", constante no art. 195, I, da Constituição, "considerando o instituto da remuneração". Esse recurso foi julgado em 29.03.2017 e desprovido, tendo sido fixada, na ocasião, a seguinte tese: "A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998".
> […]
> 37. Como já expus, o Plenário desta Corte finalizou o julgamento do RE 565.160 (tema 20 da sistemática da repercussão geral). Naquele recurso, foi definido o alcance da expressão folha de salários, para fins de instituição

42 A Tese firmada no tema 72 foi "É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade".

de contribuição social sobre o total das remunerações. Vale notar que, no julgamento do mencionado paradigma, fixou-se a seguinte tese para fins de repercussão geral: A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998. Ao proferir meu voto, consignei o seguinte: "(…) a contribuição deve incidir tão somente sobre as verbas oriundas diretamente da relação de trabalho e em virtude da atividade laboral desenvolvida pelo trabalhador, pagas com habitualidade pelo empregador" (fl. 51 do inteiro teor do acórdão).

Sendo assim, como a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal - "folha de salários" - compreende o que é pago na relação de trabalho com habitualidade, o salário-maternidade não poderia ser incluído nessa base, uma vez que possui natureza de benefício previdenciário e não há como ser pago com a necessária habitualidade. Dessa forma, a inclusão dele na base de cálculo representaria uma contribuição nova, cuja instituição somente poderia ser realizada por meio de lei complementar.

3.2. EMPRESA E ENTIDADE A ELA EQUIPARADA NOS TERMOS DA LEI

O inciso I do art. 195 da CRFB/88, após a alteração trazida pela EC nº 20, de 1998, ampliou, como já mencionado, o conjunto de sujeitos passivos sujeitos a incidência da contribuição previdenciária patronal, uma vez que acrescentou a expressão "da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei".

Ocorre que pelo Direito Empresarial, a expressão "empresa" possui um conceito próprio, sobretudo após o advento do Código Civil de 2002, coincidente com o próprio conceito de empresário constante no citado diploma legal, no art. 966[43]. No entanto, tal conceito difere substancialmente do conceito de empresa previdenciário adotado pela Lei nº 8.212, de 1991, em seu art. 15, I e parágrafo único[44], o qual, dada a relevância, segue reproduzido abaixo:

Art. 15. Considera-se:

---

43 Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

44 Esse dispositivo legal se encontra regulamentado no art. 12, inciso I e parágrafo único do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

> I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)

O STF ainda não foi instado a se manifestar sobre o conceito de empresa que deve ser adotado no art. 195, inciso I da CRFB/88, se o encontrado no Código Civil ou se o adotado pela própria lei previdenciária. Ocorre que, nesse caso, o próprio legislador constituinte derivado parece ter resolvido essa questão, pois ele não apenas acrescentou a expressão "empresa", mas também, "e a entidade a ela equiparada nos termos da lei", autorizando, com isso, o legislador ordinário a disciplinar a matéria, atribuindo os efeitos fiscais próprios.

No caso da tributação previdenciária, por influência do próprio modelo de proteção previdenciária adotado no Brasil – o modelo "Bismarkiano" moderado – em que os dois polos da relação de trabalho – contratante e prestador de serviços – é que devem custear a proteção previdenciária do contratado, adotar uma interpretação que restrinja os contribuintes que figuram no polo contratante é ignorar a realidade do fenômeno social, pois qualquer pessoa, física ou jurídica pode contratar os serviços de uma outra pessoa física. Na verdade, até um ser despersonalizado, pela legislação civil, como um condomínio ou um consórcio pode contratar, no mundo real, os serviços de uma pessoa física e, como tal, deve figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, como contribuinte das contribuições previdenciárias patronais, sob pena de desproteger, em termos previdenciários, quem está sendo contratado, pois cabe ao contratante declarar à Administração Tributária os valores pagos a título de remuneração, informação que alimentará a base de dados do INSS adotada para reconhecer a filiação, o vínculo de trabalho e o tempo de contribuição do trabalhador, elementos essenciais para a concessão do benefício previdenciário futuro que o trabalhador venha a requerer.

3.3. FATURAMENTO

No texto original da Constituição da República, notadamente no seu art. 195, inciso I, como foi examinado, a União foi autorizada a instituir contribuição social dos empregadores sobre o faturamento, além da "folha de salários" e do lucro (que será examinado no próximo item), a despeito de já existir a contribuição para o Programa de Integração Social – Pis, também incidente sobre o faturamento, instituída anteriormente, pela Lei Complementar nº 7, de 1970, que foi recepcionada pela Constituição de 1988, conforme se depreende do seu art. 239[45].

Essa contribuição social sobre o faturamento, com fundamento no art. 195, inciso I, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 1991 e ficou conhecida como a "contribuição social para financiamento da Seguridade Social" – Cofins, cuja base de cálculo, qual seja, o faturamento apurado mensalmente, foi conceituado, nos termos do art. 2º, como a "receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza".

Faturamento não é propriamente um conceito que pode ser encontrado no âmbito do direito privado. No direito comercial, como assim se denominava um dos clássicos ramos do direito privado (além do direito civil), antes do advento do Código Civil de 2002, a expressão que era mencionada no Código Comercial de 1850 era o de "fatura" (art. 219)[46], a qual tinha como finalidade, documentar a existência de uma operação comercial, um negócio jurídico de compra e venda ou uma prestação de serviços. É nesse sentido, que se encontra a Lei nº

---

45 O texto original do art. 239 da CRFB/88 é o seguinte: "Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 , e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970 , passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o §3º deste artigo."

46 A Lei nº 556, de 1850 (Código Comercial) previa o seguinte: "Art. 219 - Nas vendas em grosso ou por atacado entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor e outra na do comprador. Não se declarando na fatura o prazo do pagamento, presume-se que a compra foi à vista (artigo nº. 137). As faturas sobreditas, não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador, dentro de 10 (dez) dias subseqüentes à entrega e recebimento (artigo nº. 135), presumem-se contas líquidas."

5.474, de 1968 (Lei da Duplicata), que prevê a emissão de fatura nos contratos de compra e venda mercantil (no seu art. 1º [47]), e também nos contratos de prestação de serviços, conforme seu art. 20[48]. Logo, em uma acepção inicial, "faturamento" seria o ato ou efeito de faturar, vinculado tanto à compra e venda, quanto à prestação de serviços. Conceito que coincide com o previsto no art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, como mencionado anteriormente.

Ocorre que posteriormente, foi publicada a Lei nº 9.718, de 1998, ampliando, no seu art. 3º, o conceito de faturamento, para efeito de incidência da Contribuição para o Pis e da Cofins, considerando-o como equivalente a "receita bruta" (na sua redação original), o que, na prática, incluía todas as receitas da empresa, além das receitas auferidas com a compra e venda mercantil e a prestação de serviços.

Essa alteração trazida pela Lei nº 9.718, de 1998 foi submetida a apreciação do STF em sede de repercussão geral (Tema 110), por meio do RE 585235 da relatoria do Ministro César Peluso, que reafirmou a jurisprudência da Corte pela inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, por ter violado a noção de faturamento "pressuposta na redação original do art. 195, I, "b", da Constituição da República", cujo significado é o de "receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais".

Nesse caso, o STF não deduziu do texto constitucional um conceito próprio de faturamento. Ele confirmou o conceito de faturamento que já estava delineado na Lei Complementar nº 70, de 1991, que, em verdade, era possível ser deduzido do então Código Comercial e da lei das duplicatas, ambos textos legais anteriores a Constituição de 1988, sem ampliá-lo ao conceito de receita bruta trazido pela Lei nº 9.718, de 1998, cujo conteúdo, com base na ciência contábil[49], possui concei-

---

47 "Art. 1º Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador."

48 "Art. 20. As emprêsas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata. (redação do texto original)"

49 Segundo a Norma Internacional de Contabilidade IAS 18, "Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período, originada no curso das atividades normais de uma entidade, quando essas entradas resultam em aumentos no

to próprio e mais amplo do que o primeiro, pois inclui não apenas as receitas apuradas com vendas ou prestação de serviços, mas também todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, como as receitas financeiras.

O entendimento do STF, na época, sobretudo em função dos julgados sobre a constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738, de 1989[50], referente a contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, que deveria incidir sobre a "receita bruta", tinha se consolidado no sentido de tomar "receita bruta" e "faturamento" como expressões equivalentes, a fim de harmonizar a previsão legal com o art. 195, I da Constituição, que apenas se referia à expressão "faturamento", na sua redação original. Nesse sentido, o STF adotou a técnica da interpretação conforme a Constituição sobre o conceito de "receita bruta", a fim de lhe emprestar o conceito de receita bruta previsto no art. 1º, §1º, alínea "a" do Decreto-lei nº 1.940, de 1982, na redação dada pelo art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, qual seja, a "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços", de modo que seu conteúdo coincidisse com o de faturamento, como previsto no art. 195, I, o que afastaria a possibilidade de enquadrá-la como "contribuição nova" e, portanto, sujeita a observância do art. 195, §4º, que reclama a adoção de lei complementar para a sua instituição.

Assim, o STF preservou a constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738, de 1989, sem desconhecer que "receita" e "faturamento" são conceitos contábeis distintos. É o que se depreende das palavras do Ministro Néri da Silveira, no julgamento do RE nº 150.755-PE:

> Com efeito, há no Decreto-lei nº 2.397/1987, art. 22, qual observou o ilustre Ministro Sepúlveda Pertence, conceito de "receita bruta", que se pode ter como assimilável à noção de faturamento, a que remete o art. 195, I, da Constituição. Nesse mesmo sentido, posteriormente, a Lei Complementar nº 70/1991 estipulou em seu art. 2º. Dessa maneira, quando se prevê no art. 28, da Lei nº 7.738/1989, a incidência da alíquota, nele determinada, sobre a receita bruta, cumpre entender a locução como faturamento, a teor do previsto no art. 195, I da Constituição.

---

patrimônio líquido, exceto aumentos relativos a contribuições de participantes no patrimônio." Disponível em https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/portugese-brazilian/2013/issued/part-a/ias-18-revenue-pt.pdf?bypass=on. Acesso em 02.01.2024.

50 Art. 28. Observado o disposto no art. 195, §6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta.

> Desse modo, recuso a inconstitucionalidade do dispositivo, cumprindo dar-se à "receita bruta", nele referida, a compreensão de "faturamento", tal como já se consigna em textos de lei.

Portanto, ao reconhecer a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, o STF assim o fez, dizendo estar preservando a sua jurisprudência consolidada no caso da contribuição para o FINSOCIAL, sem se referir expressamente que entendia dessa forma por força do art. 110 do CTN. Todavia, merece destaque, no julgamento do RE nº 390.840, que foi um dos recursos extraordinários que tratou do exame da constitucionalidade mencionada acima, o voto do Ministro Celso de Melo, o qual reconhecia a relevância de se observar o art. 110 do CTN, como se depreende do trecho de seu voto abaixo reproduzido:

> Veja-se, pois, que para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, "faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial …" (ALIOMAR BALEEIRO, "Direito Tributário Brasileiro", p. 687, item n. 2, atualizada pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi, 11ª ed., 1999, Forense – grifei), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar a definição que, aos institutos, é dada pelo direito privado, sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal, consoante adverte o magistério de doutrina (GILBERTO ULHÔA CANTO, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13/493, de 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, "O ISS sobre a locação de bens móveis", "in" Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 28/7-11, 8-9).

Contudo, já no mês seguinte ao da publicação da Lei nº 9.718, de 1998, que ocorreu em 28 de novembro de 1998, foi publicada a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, em 16 de dezembro de 1998, que como examinado, alterou o inciso I do art. 195 da Constituição da República, para nele incluir três incisos, dos quais o inciso II, que passou a permitir a instituição de contribuição social não apenas sobre o "faturamento", mas também sobre a "receita ou faturamento", ampliando, com isso, a possibilidade de incidência dessa contribuição.

Como no Brasil não se admite a constitucionalidade superveniente, ou seja, a possibilidade de lei inconstitucional se tornar constitucional posteriormente, a ampliação da base de cálculo da Cofins, trazida pela Lei nº 9.718, de 1998 não se tornou constitucional após a publicação da EC nº 20, de 1998. Foi exatamente nesse sentido que caminhou o STF

no julgamento do RE nº 390.840/MG, da relatoria do Ministro Marco Aurélio, cuja decisão foi publicada em 15 de agosto de 2006, conforme se depreende da ementa reproduzida abaixo:

> CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, §1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.
> TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Dessa forma, novos diplomas legais – na qualidade de lei ordinária -, desde que posteriores ao advento da EC nº 20 de 1998, como de fato ocorreu[51], passaram a ampliar a base de cálculo da contribuição social para o Pis/Pasep e da Cofins, substituindo o faturamento pela receita bruta, em conformidade com o novo texto do art. 195, I, alínea "b" da Constituição.

3.4. LUCRO

Além das contribuições sociais previdenciárias, incidentes sobre a "folha de salários" e as contribuições sociais que incidem sobre a receita bruta, não se pode olvidar que há também a contribuição social que incide sobre o lucro, prevista no art. 195, I, alínea "c", inserida pela EC nº 20, de 1998, conhecida como "CSLL".

---

51 Essa ampliação ocorreu com a Lei nº 10.637, de 2002, que instituiu o regime da não cumulatividade para a Contribuição para o Pis/Pasep, com a Lei nº 10.833, de 2003, que instituiu o regime da não cumulatividade para a Cofins e com a Lei nº 12.973, de 2014, que alterou o art. 3º da Lei nº 9718, de 1998, que disciplina a contribuição para o Pis/Pasep e a Cofins, no regime da cumulatividade.

Trata-se da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, que adotou como base de cálculo, no seu art. 2º, "o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda", ou seja, o "lucro", nos termos definidos na mencionada lei, qual seja, o lucro real, que é o lucro comercial devidamente ajustado por meio de adições e exclusões.

Com a inserção de nova regra de imunidade tributária, trazida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, consubstanciada no inciso I do §2º do art. 149 da CRFB/88, as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico deixaram de incidir sobre as receitas decorrentes de exportação. Nesse ponto, a dúvida que emergiu foi se essa imunidade aplicar-se-ia também à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Para o deslinde dessa questão, o STF foi instado a se manifestar quanto ao conceito de "receita de exportações" e de "lucro", uma vez que o autor recursal estava adotando uma base de cálculo pela outra, como se toda regra imunizante aplicável à receita, necessariamente pudesse ser adotada ao lucro.

No entanto, não foi esse o entendimento da Corte Constitucional, no RE nº 564.413/SC, da relatoria do Ministro Marco Aurélio, cuja decisão por maioria, recebeu o voto de desempate do Ministro Joaquim Barbosa em favor da Fazenda Pública, reconhecendo não estar incluído na locução "receitas decorrentes de exportação", o lucro. Portanto, a imunidade objetiva em questão não alcança a CSLL, que continua sendo devida a partir das receitas decorrentes da exportação. Tal decisão, embora tenha reconhecido que "receita" e "lucro" são conceitos distintos e que é possível ter receita, sem ter lucro, apenas o voto da Ministra Ellen Gracie fez remissão ao art. 110 do CTN, todavia, apenas para ressaltar a "necessidade de atenção ao sentido técnico das palavras utilizadas pelo constituinte".

3.5. CATEGORIAS ECONÔMICAS E PROFISSIONAIS

Embora o objetivo do presente estudo seja o exame e a aplicação dos artigos 109 e 110 do CTN, ou seja, a relação entre o direito privado e o tributário na delimitação das materialidades das contribuições dispostas no texto constitucional, existem certas contribuições, que embora não tenham o elemento material da norma tributária fixado na Constituição, possuem outros elementos da norma tributária, como o subjetivo,

que delimita os sujeitos passivos, como no caso dos "empregadores" examinados alhures, que se encontram previstos diretamente na Carta Constitucional e cujos conceitos encontram-se fixados no âmbito do direito privado, no caso, no âmbito do direito trabalhista.

É o caso das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, mencionadas no *caput* do art. 149. Até o advento da "reforma trabalhista", trazida pela Lei nº 13.467, de 2017, essas contribuições de natureza tributária, instituídas pela União, eram basicamente de duas espécies, quais sejam, as contribuições sindicais e as contribuições-anuidades, estas devidas pelos conselhos de classe de natureza autárquica.

Todavia, uma das alterações realizadas na CLT, pela Lei nº 13.467, de 2017 retirou a obrigatoriedade do recolhimento das contribuições sindicais, conforme se depreende do novo art. 578, da CLT[52], que passou a prestigiar o princípio da liberdade sindical, defendido na Convenção da OIT nº 87, não ratificada pelo Brasil. Com isso, essa espécie de exação, em especial, perdeu a natureza tributária, mesmo sendo prevista em lei, uma vez que não se pode admitir tributo, cujo pagamento depende de um ato de vontade de quem deve efetuá-lo.

No exame da compatibilidade dessa alteração legal com a Constituição, realizado na ADI nº 5794/DF em 2018, o STF reconheceu a constitucionalidade do fim da contribuição sindical obrigatória, demonstrando que sempre adotou, para a delimitação do próprio fato gerador dessa contribuição – "integrar categoria econômica ou profissional"-, enquanto detinha natureza tributária, os conceitos trabalhistas de "categoria econômica" e de "categorial profissional" previstos no artigo 511, §§1º e 2º da CLT, sem mencionar, contudo, que assim se comportava, por seguir os artigos 109 e 110 do CTN.

---

52 Art. 578. As contribuições devidas aos sindicatos pelos participantes das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação de contribuição sindical, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo, desde que prévia e expressamente autorizadas. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

3.6. "BENS E SERVIÇOS" – A NOVA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

Sem pretender exercer qualquer esforço de "futurologia", não há como finalizar esse estudo, ao menos, sem tecer algumas considerações sobre a nova contribuição destinada ao financiamento da Seguridade Social, em especial, sobre às materialidades constitucionais dessa nova exação – a contribuição sobre bens e serviços – CBS -, inserida no inciso V do art. 195 da Constituição da República, pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, que trouxe a recente reforma tributária sobre o consumo.

Trata-se da parcela federal do novo "IVA-dual", que foi criado como CBS na competência tributária da União (art. 195, V) e Imposto sobre bens e serviços – IBS (art. 156-A), na inédita competência tributária compartilhada entre os entes subnacionais. Embora sejam formalmente dois tributos distintos - uma contribuição e um imposto – ambos, em verdade, são duas faces da mesma que deve incidir em todas as relações de consumo, decorrente do fornecimento de qualquer bem ou serviço e que substituirá, na União, as atuais contribuição para o Pis/Pasep e Cofins, assim como o imposto sobre produtos industrializados (IPI), nos Estados/DF, o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte e de comunicação (ICMS) e, nos municípios, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Como o objetivo do disposto no §6º do art. 156-B é harmonizar as normas, as interpretações, as obrigações acessórias e os procedimentos dos dois tributos, à CBS aplica-se, por força do §16 do art. 195, dentro outros dispositivos cabíveis ao IBS, o inciso I do §1º do art. 156-A. É dizer, assim como o IBS, a CBS incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços.

Ao que se percebe, o próprio legislador derivado, por meio da EC nº 132, de 2023, optou por delimitar, diretamente no texto constitucional, os contornos das materialidades da CBS (e do IBS), quais sejam, os conceitos de "bem" e "serviço", previstos no inciso V do art. 195 da Constituição, a fim de incluir no campo da incidência, todas as operações econômicas existentes no mercado, sobretudo toda a gama de possibilidades oriundas da "economia digital".

E assim o fez, delimitando o conceito de "bem", ao incluir no campo de incidência do IBS (e da CBS), por meio do art. 156-A, §1º, inciso I,

as operações com bens "materiais ou imateriais", inclusive direitos, e o conceito de "serviço", por meio do §8º do art. 156-A, ao autorizar lei complementar a fixar o "conceito de operações com serviços", não por meio de um conceito ontológico específico, mas sim, por meio de um conceito residual, ou seja, admitindo como serviço "qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos".

Como os conceitos de "bem" e de "serviço" são tipicamente conceitos do direito civil, há uma tendência, exatamente com apoio no art. 110 do CTN, de se reclamar a delimitação da incidência da CBS/IBS a partir dos contornos conceituais vigentes dessas expressões no âmbito do direito privado, em especial, em função da experiência obtida nos julgados realizados no STF, em que tais conceitos foram discutidos, quando se pretendia delimitar o campo de incidência do ICMS e do ISSQN.

Todavia, para minimizar os riscos de novos debates sobre a matéria, prevenindo litígios futuros, que busquem restringir os conceitos das materialidades em exame, ao âmbito do direito privado, o próprio legislador constitucional derivado, como restou verificado, trouxe parâmetros novos para possibilitar a construção de um conceito constitucional de "bem" (material, imaterial e direitos) e de "serviço" (tudo o que não for bem) mais aberto e adaptável às novas realidades da economia, sobretudo da economia digital, a fim de ampliar a incidência da CBS/IBS e preservá-la diante de novos fatos econômicos, hoje não conhecidos.

CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto, dentre os conceitos privados existentes nas materialidades das competências tributárias atribuídas a União para instituir contribuições, como nos conceitos de "salário", "faturamento", "lucro", "bens" e "serviços", percebeu-se que a adoção expressa do art. 110 do CTN, prestigiando o conceito oriundo do direito privado se deu apenas no âmbito da delimitação do conceito de "empregador", como sujeito passivo das contribuições sociais previdenciárias patronais (art. 195, I, "a"), com relação ao texto original do art. 195 da CRFB, antes do advento da EC nº 20, de 1998.

Nesse período inicial, como foi examinado, o STF entendeu que o conceito de "empregador" deveria ser interpretado segundo o conceito técnico oriundo do direito do trabalho, ramo do direito privado.

Todavia, após a alteração realizada no inciso I do art. 195 da CRFB/88 pela referida EC, já quanto à fixação do conteúdo da expressão "folha de salários", a Suprema Corte assumiu comportamento diverso, sem adotar o conceito de salário da CLT, mas sim, deduzindo do próprio texto constitucional, um conceito próprio, a partir da interpretação sistemática dos dispositivos pertinentes, previstos no texto constitucional.

Isso evidencia que a aplicação do artigo 110 do CTN, ou seja, que a adoção dos conceitos de direito privado no âmbito do direito tributário, para a fixação dos contornos das materialidades das contribuições especiais que foram examinadas, somente é aplicado, quando não é possível se deduzir um conceito constitucional próprio, de natureza tributária, a partir do texto da Carta Maior, mediante a adoção dos métodos de interpretação constitucionais existentes e quando não houver lei tributária, definindo o efeito tributário específico.

Na delimitação dos contornos das materialidades constitucionais das contribuições especiais, cujos efeitos se encontravam fixados em lei tributária, o STF optou por segui-los, desde que compatíveis com a Constituição da República, como ocorreu no caso do "faturamento", da "receita", da "empresa e entidade a ela equiparada" e do "lucro".

Por fim, no caso em que o contorno da materialidade constitucional se encontra fixado apenas na lei integrante do direito privado, sem efeitos fiscais específicos e sem a existência de parâmetros constitucionais que possibilitem o desenvolvimento de um conceito constitucional próprio, o STF seguiu o conceito legal existente, sem mencionar, contudo, salvo no voto de um dos seus integrantes, que o fazia em respeito ao art. 110 do CTN, como foi o caso das definições de categoria econômica e profissional previstas na CLT, que já não mais se referem a uma espécie tributária, dado ao fato da contribuição sindical ter perdido tal natureza.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 25. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 5 jan. 2024.

———. Emenda Constitucional no 132, de 20 de dezembro de 2023. **Altera o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 5 jan. 2024

———. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 5 jan. 2024.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 15. ed. São Paulo: LTr, 2016.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no Estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação**. Niterói: Impetus, 2011.

———. **Curso de direito previdenciário**. 24. ed. rev. e atual. Niterói: Impetus, 2019.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo, SP: Atlas, 2003.

MATTOS, Fernando César Baptista de. **A Interpretação dos conceitos tributários previstos na Constituição para definir ou limitar a competência tributária: os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional**. Tese (mestrado). Faculdade de Direito. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2003.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Direito Tributário e Diálogo Constitucional**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2023.

———, VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no sistema tributário brasileiro.** 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SUSNTEIN, Cass R., VERMEULE, Adrian. **Interpretation and Institutions**, 101 MICH. L. REV. 885 (2003). Disponível em https://repository.law.umich.edu/mlr/vol101/iss4/2/ . Acesso em: 20 fev. 2024.

TAVARES, Marcelo Leonardo. **Previdência e Assistência Social: legitimação e fundamentação constitucional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

———. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

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

Alexander Beltrão[53]

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO – 2. BREVES NOTAS HISTÓRICAS. – 3. TRUST: É POSSÍVEL ESTABELECER UM CONCEITO? – 4. PROXIMIDADES E AFASTAMENTOS: O FIDEICOMISSO E OS NEGÓCIOS DE FIDÚCIA. – 5. CONCLUSÃO – 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUÇÃO

Uma das principais consequências do fenômeno da globalização nas ciências jurídicas é a aproximação dos sistemas da *Common Law* com os sistemas da *Civil Law*, com uma crescente interrelação entre os institutos desenvolvidos em ambos os sistemas. Dentre estes institutos, insere-se a figura do *trust*, que encontra sua origem no direito inglês, sendo, a obra mais notável da *Equity*[54].

O crescente interesse por este instituto pode ser creditado às suas características, dentre elas, a incrível versatilidade, que permite o revestimento de mais de uma estrutura e a promoção de múltiplas funções[55]. Não por outra razão, para autores como Maurizio Lupoi, o uso do termo no singular seria inadequado, já que não existiria um *trust*,

53 Mestrando em Direito Civil pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pesquisador vinculado ao Laboratório de Bioética e Direito – UFLA/CNPq e ao Núcleo de Pesquisa em Biodireito – UERJ/CNPq. E-mail: <alexbeltraodir@gmail.com>.

54 OLIVA, Milena Donato. *Patrimônio Separado*: herança, massa falida, securitização de créditos imobiliários, incorporação imobiliária, fundos de investimento imobiliário, trust. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 338-339.

55 OLIVA, Milena Donato. O Trust e o direito brasileiro patrimônio separado e titularidade fiduciária. *Revista Semestral de Direito Empresarial*, Rio de Janeiro, n. 6, jan./jun. 2010, p. 150.

mas sim *trusts,* que podem ser unilaterais, bilaterais, testamentários, intervivos, expressos, implícitos etc.[56].

Tamanha a versatilidade do instituto, que, para Pierre Lepaulle, caso se perguntasse para o que serve o *trust*, poderia se responder "para tudo", dada sua potencialidade funcional[57]. Como consequência desta característica, torna-se tormentosa a tarefa de definir o instituto, principalmente nos sistemas de *Civil Law*, construídos a partir de rigorosas estruturas e tipificações. Não por outra razão, para Sizino Rodrigues, para quem o *trust* não é equiparável a nenhuma outra figura do ordenamento jurídico brasileiro, este é o "mais complicado" instituto oriundo do sistema da *Common Law*[58].

Ressalta-se que, em que pese a ausência de previsão normativa e o fato de o Brasil não ser signatário da "Convenção da Haia sobre a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento", há em nosso ordenamento uma aplicação episódica de algumas ferramentas que também compõe o *trust*, como a técnica de titularidade fiduciária e o patrimônio de afetação[59]. Não obstante, tal ausência de regulamentação não é em virtude de ausência de iniciativas legislativas, já que existem diversas propostas visando a incorporação do *trust* em nosso ordenamento.

Cite-se, por exemplo, o projeto de lei n.º 4.758/2002, de autoria do Deputado Federal Enrico Misasi, que busca incorporar ao ordenamento jurídico brasileiro um negócio jurídico de fidúcia com inspiração expressa no *trust*. Após a aprovação na Câmara dos Deputados, o projeto está aguardando apreciação pelo Senado Federal[60]. Ou ainda o projeto de lei n.º 487/2013, que, versa sobre a reforma do Código Comercial

---

56 LUPOI, Maurizio. The Hague Convention, the Civil Law ant the Italian Experience. *Trust Law International*. V. 21, n. 02, 2007, p. 83.

57 LEPAULLE, Pierre. *Traité Théorique et Pratiques des Trusts em droit interne, em droit fiscal et em droit international*. Paris: Librairie Arthur Rousseau, 1932, p. 12.

58 RODRIGUES, Sisino. Os trust em face do direito brasileiro. *Revista Forense*, 1944, p. 43.

59 OLIVA, Milena Donato. Como a incorporação do trust no direito brasileiro pode servir à proteção de pessoas vulneráveis? In: MATOS, Ana Carla Harmatiuk; TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado; TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *Direito Civil, Constituição e unidade do sistema*: Anais do Congresso Internacional de Direito Civil Constitucional – V Congresso do IBDCivil. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 209.

60 Portal da Câmara dos Deputados (camara.leg.br). Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2263549&fichaAmigavel=nao>. Acesso em: 15 de maio de 2024.

e prevê, na categoria dos negócios fiduciários, um modelo negocial geral amparado na estrutura básica do *trust*. Após a apresentação de emendas, o projeto está aguardando o parecer da relatora[61]. Por sua vez, a comissão de juristas responsável por apresentar o anteprojeto de revisão do Código Civil de 2002 propôs uma reforma do fideicomisso, com clara inspiração no instituto do *trust*[62].

Mais recentemente, foi aprovada Lei n.º 4.754/2023, que dispõe sobre a tributação de aplicações em fundos de investimento e da renda auferida por pessoas físicas residentes no Brasil em aplicações financeiras, entidades controladas e *trusts* no exterior. Embora trate apenas do aspecto tributário, o diploma normativo revela uma outra característica do *trust*, que é a interdisciplinaridade, bem como a necessidade de que o instituto seja regulamentado no direito brasileiro.

Diante deste cenário, o objetivo central do presente trabalho é investigar se é possível estabelecer um conceito para a figura do *trust*, bem como delimitar os principais elementos e características que o permeiam. Para tanto, no primeiro tópico, tece-se breves notas sobre a origem e a evolução do instituto. No segundo tópico investiga-se a estrutura do *trust* e se é possível extrair dela um conceito. Já no terceiro tópico, analisa-se o instituto numa perspectiva comparada com outros mecanismos que já possuem previsão no ordenamento jurídico brasileiro, como o fideicomisso e a propriedade fiduciária. E, no terceiro e último tópico, delineia-se o atual panorama normativo do *trust*, bem como as possibilidades para sua incorporação em nosso ordenamento.

2. BREVES NOTAS HISTÓRICAS

Primeiramente é importante pontuar que, ao iniciar o presente trabalho com breves notas históricas, não se pretende ignorar o caráter relativo e contingente do *trust*, já que, como sabido, "por baixo das continuidades terminológicas e superficiais esconde-se uma semântica

---

61 PLS 487/2013 - Senado Federal. Disponível: < https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/115437#:~:text=Altera%20o%20C%C3%B3digo%20Comercial%2C%20que,seguintes%20temas%3A%20a)%20Das%20Sociedades>. Acesso em: 15 de maio de 2024.

62 BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 16 maio 2024.

completamente diversa"[63]. Com maior enfoque nas rupturas e não nas continuidades, o objetivo é delimitar a função do *trust* em seu desenvolvimento e, a partir daí, identificar elementos e noções que podem contribuir para a sua compreensão na contemporaneidade.

Historicamente, o *trust* surgiu como uma evolução do instituto do *use* no direito anglo-saxão, remontando sua origem ao período em que o direito inglês ainda era compreendido entre os sistemas de *Common Law* e *Equity*[64]. O objetivo do instituto era permitir a proteção da propriedade, em um contexto de grandes guerras e de expansão comercial com transações transnacionais e marítimas[65].

Um proprietário, ao viajar para guerra ou para uma grande expedição, poderia deixar seus bens sob a guarda de um terceiro e pactuar com ele que, quando retornasse ou caso não retornasse, os bens deveriam lhe ser devolvidos, transmitidos a determinados beneficiários ou destinados a uma finalidade.

Assim, na *Common Law*, o instituto representava uma relação por meio da qual uma pessoa entregava um bem a outra, para que o administrasse em prol de um terceiro, porém, em uma relação fundada estritamente na confiança e nos lações pessoais, sem qualquer tipo de coercibilidade[66]. E, nesta fase, aquele que recebia os bens, como seu proprietário pleno, tinha a faculdade de efetuar os atos que desejasse, ainda que em violação à fidúcia nele depositada, de modo que os interesses do proprietário e dos beneficiários restavam desprotegidos[67].

---

63 HESPANHA, Antônio Manuel. *A Cultura Jurídica Europeia: síntese de um milênio*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 16/17.

64 DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 315-316.

65 RIBEIRO, José Horácio Halfled Rezende. Trust como instrumento de desenvolvimento econômico. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Econômico. Ricardo Hasson Sayeg (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/586/edicao-1/trust-como-instrumento-de-desenvolvimento-economico>.

66 MACHADO, Bruna Vilanova. *A proteção dos sucessores vulneráveis no Direito brasileiro*: a incorporação dos efeitos do trust e a sua utilização como estratégia de planejamento sucessório. 2023. 214 f. Dissertação. Mestrado em Direito Civil – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023, p. 107.

67 OLIVA, Milena Donato. O Trust e o direito brasileiro patrimônio separado e titularidade fiduciária. *Revista Semestral de Direito Empresarial*, Rio de Janeiro, n. 6,

Com o reconhecimento do instituto pela jurisdição do Chanceler e a sua revisão, para além da conotação moral, o *trust* adquiriu conotação também jurídica. Assim, aumentou-se as garantias acerca das atribuições de cada um dos sujeitos do instituto, o que disseminou sua utilização[68].

A *Equity* pode ser compreendida como um conjunto de soluções que foram outorgadas pela jurisdição do Chanceler, para completar e rever o sistema e os institutos da *Common Law*, dentre eles, o *trust*[69].Não por outra razão, para autores como Melhim Namem Chalhub, o instituto remonta sua origem prática a *Equity* e não a *Common Law*, já que na estrutura desta última, a entrega dos bens para administração não gerava nenhuma obrigação jurídica[70].

Contudo, com o passar do tempo e a disseminação do instituto, ele passou a representar um problema para a Coroa inglesa, já que muitos passaram a utilizá-lo com intuito fraudulento, como evitar a incidência de tributos, lesar credores e transferir propriedades para estrangeiros[71]. Não por outra razão, o *Statute of Uses*, editado em 1535, visava extinguir o *trust*.

A normativa, porém, não vedou as relações jurídicas em que houvesse um "uso ativo" propriedade, o que incluía, por exemplo, as hipóteses em que o recebedor dos bens assumia deveres de gestão em favor dos beneficiários[72]. Assim, ainda que modificada, manteve-se a figura do *trust* no direito anglo-saxão e que passou a ser regulamentada por uma série de diplomas normativos, dentre eles, o *Trustee Act* de 1893.

---

jan./jun. 2010, p. 153.

68 MACHADO, Bruna Vilanova. *A proteção dos sucessores vulneráveis no Direito brasileiro*: a incorporação dos efeitos do trust e a sua utilização como estratégia de planejamento sucessório. 2023. 214 f. Dissertação. Mestrado em Direito Civil – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023, p. 107.

69 DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 309.

70 CHALHUB, Melhim Namem. *Alienação Fiduciária*: negócio fiduciário. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 18.

71 SMITH, David T. The Statute of Uses: a look at its historical evolution and demise. *Case Westers Reserve Law Review*, v. 18, n. 1, 1966, p. 40-63.

72 MACHADO, Bruna Vilanova. *A proteção dos sucessores vulneráveis no Direito brasileiro*: a incorporação dos efeitos do trust e a sua utilização como estratégia de planejamento sucessório. 2023. 214 f. Dissertação. Mestrado em Direito Civil – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023, p. 108.

Conforme estabelecia o diploma, o *trust* poderia ser definido como o negócio em que uma pessoa (fiduciante) transfere seus direitos a outra (fiduciário) para que esta os administre segundo condições definidas no contrato, em proveito do próprio fiduciante ou de um terceiro beneficiário[73].

Mais de um século após a edição do *Trustee Act,* o instituto do *trust* segue em crescente expansão e desenvolvimento, passando a ser objeto de interesse também dos sistemas jurídicos fundados na matriz romano-germânica. Esse fenômeno pode ser atribuído à sua incrível versatilidade, já que pode adotar diferentes estruturas e desempenhar diversas funções.

Tal interesse, contudo, enfrenta resistências e a maior delas é a concepção que a característica fundamental do *trust* seria o desmembramento da propriedade em formal e substancial, o que é incompatível com noção de propriedade do *Civil Law*, fundada sob os preceitos de unicidade, tipicidade e exclusividade[74]. Segundo esta concepção, a propriedade formal seria assumida pelo administrador, enquanto a propriedade substancial seria atribuída aos beneficiários.

Contudo, à medida que o instituto evolui, tornou-se cada vez mais claro que sua característica fundamental é a segregação patrimonial e não o desdobramento da propriedade em domínio formal e substancial. Como leciona Judith Martins-Costa, a noção de uma "dupla propriedade" revela um anacronismo e encobre a principal característica do *trust*, que é a criação de um patrimônio de afetação sob a propriedade do fiduciário, destinado a servir aos interesses dos beneficiários ou do seu próprio constituidor, a depender do estabelecido no ato de criação[75].

No mesmo sentido, para Pierre Lepaulle, em tradução livre, "a essência do *trust* não é (…) uma nova forma de propriedade: é a afetação a fim determinado"[76]. Evidência disso, é que o *trust* pode ser constituído mesmo sem um beneficiário ("proprietário substancial"), como nos

---

73 CHALHUB, Melhim Namem. *Alienação Fiduciária*: negócio fiduciário. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 18.

74 Nesse sentido, cite-se: NETO, Eduardo Salomão. *O trust e o direito brasileiro*. São Paulo: LTr, 1996, p. 79.

75 MARTINS-COSTA, Judith. O trust e o direito brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, São Paulo, v. 12, n. 04, jul./set. 2017, p. 171/172.

76 No original: "(…) l'essence du trust n'est pas (…) une forme nouvelle de propriété: c' est l'affection à un but déterminé" (LEPAULLE, Pierre. *Traité Théorique*

charitables trusts, ou, ainda, o proprietário pode outorgar plenos poderes ao administrador ("proprietário formal"), como nos *discretionary trusts*[77]. E, tendo sido superado esse anacronismo da "dupla propriedade", tornou-se plenamente viável a adoção do *trust* também pelos sistemas jurídicos fundados na matriz romano-germânica.

Visando a integração do instituto entre os sistemas jurídicos da *Common Law* e do *Civil Law*, é que, durante a Conferência de Haia de Direito Privado (HccH) assinada em 1º de julho em 1985, editou-se a "Convenção da Haia sobre a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento", que entrou em vigor em 1992.

Uma regra básica positivava pela Convenção é o reconhecimento de que o *trust* constituído em outro país possui respaldo de direito material: o Juiz nacional deve aplicar o *trust* proveniente de outro país diretamente, e na forma como ele existe, sem ter que assimilar um instituto desconhecido[78]. A Convenção regulamenta ainda uma série de importantes noções sobre o instituto, com o objetivo de construir uma noção comum. Isso visa evitar que países que não o preveem o "qualifiquem", atribuindo ao *trust* uma caracterização própria de seus ordenamentos jurídicos.

3. *TRUST*: É POSSÍVEL ESTABELECER UM CONCEITO?

Nos termos da "Convenção da Haia sobre a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento", o termo "*trust*" se refere a relações jurídicas estabelecidas, seja durante a vida ou após a morte, por um outorgante (*settlor*), onde os ativos são colocados sob o controle de um administrador (*trustee*) em favor de um beneficiário (*cestui que trust*) ou para uma finalidade específica[79].

---

et Pratiques des Trusts em droit interne, em droit fiscal et em droit international. Paris: Librairie Arthur Rousseau, 1932, p. 354).

77 OLIVA, Milena Donato. O Trust e o direito brasileiro patrimônio separado e titularidade fiduciária. *Revista Semestral de Direito Empresarial*, Rio de Janeiro, n. 6, jan./jun. 2010, p. 158.

78 FABIAN, Christoph. *Fidúcia*. Negócios Fiduciários e relações externas. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2007, p. 152.

79 Cf. Art.º 2 da Convenção da Haia sobre a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento.

Constituído o *trust*, o fiduciário assume o compromisso de exercer os direitos que recebe em favor de terceiros, conhecidos como beneficiários, ou com o intuito de alcançar determinada finalidade. Dessa forma, o aspecto essencial reside na transferência de direitos para uma pessoa, incumbida de agir em seu próprio nome, porém em benefício de outrem ou visando à realização de um propósito específico no âmbito da confiança (*trust*)[80].

E, nesta estrutura, estão presentes ainda os seguintes fundamentos: i) Os ativos colocados em *trust* constituem um patrimônio separado, claramente distinto do patrimônio pessoal do administrador; ii) A propriedade dos ativos em *trust* é registrada em nome do administrador; iii) Ao administrador é conferido um poder-dever, com obrigação de prestar contas, de administrar, gerenciar ou dispor dos ativos de acordo com os termos do *trust* e os respectivos deveres legais[81].

Adicionalmente, a Convenção prevê que o patrimônio alocado em *trust* estará protegido contra quaisquer credores pessoais do administrador, inclusive em casos de insolvência ou falência. Além disso, esse patrimônio não será considerado parte do patrimônio da sociedade conjugal do administrador ou do seu Espólio[82].

Importante mencionar ainda que, buscando evitar a má-utilização desses elementos, o instrumento internacional prevê uma série de matérias que não podem ser ignoradas pelo *trust*, como a proteção de menores e incapazes, os efeitos pessoais e patrimoniais do casamento, os testamentos e a sucessão legítima, a proteção de credores em casos de insolvência, a proteção de terceiros de boa-fé e a transferência de título de propriedade e interesses securitários em propriedade[83].

Porquanto, a partir do estabelecido pela Convenção, é possível verificar que são duas as principais características do *trust*. A primeira, é a segregação patrimonial, que dá origem a um patrimônio separado ou segregado. Por patrimônio separado, compreende-se uma universali-

---

80 MAITLAND, Frederic W. *Equity*: A Course of Lectures. 2 ed. Cambridge: Cambridge University Press, 1949, p. 44.

81 Cf. Art. 2º da Convenção da Haia sobre a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento.

82 Cf. Art.º 1º da Convenção da Haia sobre a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento.

83 Cf. Art.º 15º da Convenção da Haia sobre a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento.

dade de direito, composta por "situações jurídicas ativas, apreciáveis pecuniariamente, destinada à realização de determinado escopo"[84].

Por meio da separação patrimonial, efetua-se a afetação de uma universalidade de direito, com o intuito de permitir a consecução de determinado fim valorado positivamente pelo ordenamento. E, com a segregação, o patrimônio deixa de se confundir com o patrimônio do instituidor e do fiduciário, assegurando uma especial proteção à consecução da finalidade estipulada pelo *trust*.

O mecanismo da segregação patrimonial implica a funcionalização da titularidade, de forma que o seu exercício não deve ser realizado em benefício de seu titular, mas em atenção aos interesses que justificam a segregação do patrimônio[85]. E está é justamente a segunda característica fundamental do *trust*, que é titularidade fiduciária, que pode ser compreendida pela situação em que a atribuição de poderes ao titular do direito ocorre não em atenção aos seus interesses, mas para a consecução de determinada finalidade[86].

Essas características, por sua vez, refletem as principais vantagens do instituto: a flexibilidade e a segurança jurídica. Esta última é oriunda justamente da segregação patrimonial, já que, o patrimônio alocado em um *trust* constitui um patrimônio separado, que não se confunde com o patrimônio pessoal do instituidor, do fiduciário e do beneficiário. Não por outra razão, a Convenção assegura que os herdeiros, credores e cônjuges ou companheiros do fiduciário não terão acesso ao patrimônio afetado, podendo exercer suas pretensões apenas contra o seu patrimônio geral.

Além da segurança jurídica, o *trust* demonstra uma enorme versatilidade, permitindo, dentro dos limites da legalidade, que os direitos proprietários conferidos ao fiduciário sejam direcionados para praticamente qualquer finalidade escolhida e declarada pelo instituidor. Não por outra razão, para Gerd Foerster o instituto seria dotado de uma

---

84 OLIVA, Milena Donato. *Patrimônio Separado: herança, massa falida, securitização de créditos imobiliários, incorporação imobiliária, fundos de investimento imobiliário, trust*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 03.

85 OLIVA, Milena Donato. O Trust e o direito brasileiro patrimônio separado e titularidade fiduciária. *Revista Semestral de Direito Empresarial*, Rio de Janeiro, n. 6, jan./jun. 2010, p. 161.

86 OLIVA, Milena Donato. O Trust e o direito brasileiro patrimônio separado e titularidade fiduciária. *Revista Semestral de Direito Empresarial*, Rio de Janeiro, n. 6, jan./jun. 2010, p. 161.

poliedricidade, já que pode ser aplicado a todas as áreas do Direito, como garantias, famílias, sucessões etc.[87].

Por meio do *trust*, por exemplo, o fiduciário pode ser encarregado de fornecer uma renda periódica ao beneficiário, gerada a partir da administração do patrimônio, ou de realizar uma simples gestão dos bens. O *trust* também pode ser constituído para fins altruísticos, com o fiduciário gerenciando o patrimônio em benefício de uma instituição ou causa filantrópica.

Um exemplo prático dessa versatilidade inerente ao instituto é a estrutura de *trust* que foi objeto do processo administrativo n.º 0364/2005, instaurado perante a Comissão de Valores Mobiliários (CVM)[88]. O processo foi proposto pela Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil – Previ e pela Fundação Petrobrás de Seguridade Social – Petros, na qualidade de acionistas da Brasil Telecom S.A. (BRT).

Eles contestaram a legalidade da celebração de um *trust* pela companhia, no qual a empresa designou o Professor Roberto Mangabeira Unger como fiduciário, transferindo-lhe poderes para dar andamento ou ajuizar aquelas demandas e negociar, entrar em acordo, liquidar ou desistir de uma lista de ações judiciais. Em sede de julgamento, entendeu-se que a Comissão de Valores Mobiliários não tinha legalidade para avaliar a legalidade da operação, mas que, em sede de consulta, entendia-se que a companhia poderia celebrar um *trust agreement*.

Não obstante, a dificuldade em definir um conceito preciso para o *trust* ou identificá-lo por meio de elementos específicos decorre justamente da ampla gama de possibilidades e da versatilidade funcional que o instituto pode abranger. E aqui se insere a alegoria de Pierre Lepaulle, segundo o qual, caso se perguntasse para o que serve o *trust*, poderia se responder "para tudo"[89]. Ou, ainda a afirmação de que o "*trust* é um

---

87 FOERSTER, Gerd. *O "trust" no Direito Anglo-Americano e os negócios fiduciários no Brasil*: perspectiva de direito comparado (considerações sobre o acolhimento do *trust* pelo Direito brasileiro). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2013, p. 147.

88 CVM. Disponível em: < https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0002/4637-0.pdf). Acesso em 15 de maio de 2024.

89 LEPAULLE, Pierre. *Traité Théorique et Pratiques des Trusts em droit interne, em droit fiscal et em droit international*. Paris: Librairie Arthur Rousseau, 1932, p. 12.

sistema jurídico inteiro e não apenas uma *fiduciary relationship*, e não, rigorosamente, um *contract*, embora nasça de um *agreement*"[90].

E a flexibilidade do *trust* não se restringe apenas à multiplicidade de funções que pode desempenhar, mas também à variedade de suas formas e classificações, o que torna complexa sua qualificação[91]. O instituto, que pode ser constituído por ato intervivos ou *mortis causa*, pode assumir formas distintas, como uma simples (ou *bare trust*), que confere ao fiduciário poderes limitados, atuando essencialmente como mero depositário; ou especial (ou *special trust*), que confere ao fiduciário uma ampla variedade de poderes[92].

Além disso, no ato de instituição do *trust*, o instituidor pode determinar as condições, como prazo e forma, para a distribuição dos bens e seus rendimentos (conhecido como *fixed trust*), ou simplesmente conceder ao fiduciário total liberdade para exercer sua função de forma discricionária (*discretionary trust*).

Independentemente do tipo, em nenhuma hipótese o fiduciário será detentor de poderes discricionários, devendo-se comportar segundo o *standard* do prudente administrador e da boa-fé e de acordo ainda com os termos e a finalidade para a qual o *trust* foi instituído[93]. Isto é, na administração do patrimônio afetado, o fiduciário deve empenhar-se com diligência e lealdade, bem como prestar contas de sua gestão aos beneficiários[94]. Afinal, apesar de ser o detentor legal do patrimônio, o fiduciário não possui plenos poderes associados à propriedade, uma vez que esta está vinculada a uma finalidade específica, que constitui o patrimônio segregado.

---

90 MARTINS-COSTA, Judith. O trust e o direito brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, São Paulo, v. 12, n. 04, jul./set. 2017, p. 174.

91 Para uma análise detida sobre as diferentes tipologias do instituto, veja-se: FOERSTER, Gerd. *O "trust" no Direito Anglo-Americano e os negócios fiduciários no Brasil*: perspectiva de direito comparado (considerações sobre o acolhimento do *trust* pelo Direito brasileiro). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2013, p. 113 e ss.

92 MARTINS-COSTA, Judith. O trust e o direito brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, São Paulo, v. 12, n. 04, jul./set. 2017, p. 174.

93 MARTINS-COSTA, Judith. O trust e o direito brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, São Paulo, v. 12, n. 04, jul./set. 2017, p. 177.

94 CHALHUB, Melhim Namem. *Alienação Fiduciária*: negócio fiduciário. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 72.

Assim, o exercício dos direitos patrimoniais conferidos ao fiduciário está sujeito aos limites estabelecidos pelo que é considerado necessário ou útil para o alcance do benefício ou da finalidade almejada[95]. Havendo dúvida a extensão dos poderes do fiduciário, deverá se buscar uma adequada interpretação da vontade do instituidor do *trust*[96].

Diante do exposto, dada a complexidade e versatilidade do instituto, é evidente que não se pode definir o *trust* de forma absoluta, mas sim compreendê-lo a partir de duas características fundamentais: afetação patrimonial e titularidade fiduciária. Numa breve síntese, o instituto pode ser descrito como um ato jurídico com eficácia real e obrigacional, no qual o instituidor transfere bens a um fiduciário e este se compromete a administrá-los, seja em favor de pessoas indicadas pelo outorgante, seja para cumprir uma finalidade específica estabelecida no ato de constituição.

Com base nessa compreensão, uma vez que a legislação brasileira não aborda o *trust* e o país não ratificou a "Convenção da Haia sobre a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento", somos desafiados a realizar uma exercício de direito comparado, buscando identificar elementos análogos ao *trust* em nossa legislação nacional.

4. PROXIMIDADES E AFASTAMENTOS: O FIDEICOMISSO E OS NEGÓCIOS DE FIDÚCIA

O instituto jurídico previsto pelo ordenamento jurídico brasileiro que mais se aproxima da noção do *trust é* o negócio fiduciário, que, na acepção de Pontes de Miranda, pode ser definido como aquele em que "a transmissão tem um fim que não é a transmissão mesma, de modo que ela serve a negócio jurídico que não é o da alienação àquele a quem

95 MARTINS-COSTA, Judith. O trust e o direito brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, São Paulo, v. 12, n. 04, jul./set. 2017, p. 173.

96 FOERSTER, Gerd. *O "trust" no Direito Anglo-Americano e os negócios fiduciários no Brasil*: perspectiva de direito comparado (considerações sobre o acolhimento do *trust* pelo Direito brasileiro). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2013, p. 118.

se transmite"[97]. Isto é, a propriedade do fiduciário é instrumental e temporária e vincula-se a uma obrigação de (re) transmitir[98].

Na categoria dos negócios fiduciários, incluem-se tanto figuras típicas, como o mandato, a fundação e o fideicomisso, quanto figuras atípicas, que podem ser caracterizadas como "negócios de fidúcia", nos quais o conteúdo é amplamente definido pelas partes. Em ambos, pode haver a transmissão do domínio, da parte ideal, de parte *pro indiviso,* de algum direito real, como o usufruto ou renda sobre imóveis, de posse, de créditos, de direitos formativos e, inclusive, consistir na assunção de obrigações abstratas[99].

Nesta categoria, os negócios que mais se aproximam da noção do *trust* são o fideicomisso e os negócios de fidúcia. O fideicomisso, que, em sua raiz etimológica significa "confiado à fé" ou "entregue por confiança", pode ser definido como a dação de bens a um intermediário, para que os entregue a um destinatário final quando do avento de um termo ou do implemento de uma condição[100].

O instituto, que remete ao direito romano, estabelece uma relação jurídica entre três partes: o instituidor, denominado disponente; o onerado, denominado fiduciário; e o beneficiário, denominado fideicomissário. E, em que pese o *trust* tenha sua origem ligada à *Equity* e ao direito anglo-saxão, alguns autores, como Waldemar Ferreira, argumentam que o instituto foi inspirado justamente nesta fidúcia romana[101].

---

97 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de Direito Privado. Tomo III. Rio de Janeiro: Borsoi, §271, 1, p. 115-116.

98 MARTINS-COSTA, Judith. O trust e o direito brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, São Paulo, v. 12, n. 04, jul./set. 2017, p. 182.

99 MARTINS-COSTA, Judith. O trust e o direito brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, São Paulo, v. 12, n. 04, jul./set. 2017, p. 181.

100 HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes; VIEIRA, Cláudia Stein. Um novo fideicomisso: proposta de transformação do instituto em prol do planejamento sucessório. In: TEIXEIRA, Daniele Chaves. *Arquitetura do Planejamento Sucessório*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 515.

101 "Por igual se tem admitido que da fidúcia romana se originou o instituto anglo-americano do *trus*t, que se há conceituado como a relação jurídica que nasce quando uma pessoa, chamada – *trustee*, se obriga, pela *equity*, a exercer seus direitos em proveito de outras pessoas, que são *cestui que trust*, ou para permitir que se logre fim certo, de tal sorte que os lucros pertençam, não ao *trustee*, mas ao beneficiário, ou dono do negócio – o *settlor*". (FERREIRA, WALDEMAR. O "trust" anglo-americano

O fideicomisso foi criado com o intuito resolver questões sucessórias, permitindo que pessoas, incapazes de serem nomeadas diretamente como herdeiras ou legatárias, pudessem ser beneficiadas[102]. No ordenamento jurídico brasileiro, o instituto foi inicialmente previsto pelo Código Civil de 1916. O artigo 1.733, inserido nas disposições testamentárias, estabelecia que "o testador pode instituir herdeiros ou legatários por meio de fideicomisso, impondo a um deles, o gravado ou fiduciário, a obrigação de transmitir a herança ou o legado ao outro, denominado fideicomissário, após sua morte, após um certo período, ou sob determinada condição."

O Código previa ainda que o fiduciário tinha a propriedade da herança ou legado, mas de maneira restrita e resolúvel e que seria nulo o fideicomissos além do segundo grau. Além disso, o fideicomisso caducaria caso o fideicomissário morresse antes do fiduciário ou antes de realizar-se a condição resolutória do direito, hipótese em que a propriedade se consolidaria no fiduciário.

O Código Civil de 2002 manteve estas disposições, no rol de substituições testamentárias, prevendo no artigo 1.951, que "pode o testador instituir herdeiros ou legatários, estabelecendo que, por ocasião de sua morte, a herança ou o legado se transmita ao fiduciário, resolvendo-se o direito deste, por sua morte, a certo tempo ou sob certa condição, em favor de outrem, que se qualifica de fideicomissário".

O novo diploma, no entanto, estabeleceu que a substituição fideicomissária só é permitida em favor dos não concebidos no momento da morte do testador. E, conforme o artigo 1.800, §4º, esses beneficiários devem ser concebidos até 02 (dois) anos após a abertura da sucessão, caso contrário os bens reservados serão destinados aos herdeiros legítimos. Assim, se o instituto já não tinha grande adesão social, com esta restrição passou a ter menos ainda, restando, praticamente eliminado do ordenamento.

Não por outra razão, no relatório final apresentado pela comissão de juristas responsável por apresentar o anteprojeto de revisão do Código Civil de 2002, esta restrição foi excluída, o que foi acompanhado

---

e o "fideicomisso" latino-americano. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, v. 51, p. 182-202, 1º jan., 1956).

102 MEIRA, José Corrêa. *Do fideicomisso*: apontamentos de um juiz sobre as substituições fideicomissárias em geral. Analyse das principais questões. São Paulo: Livraria Acadêmica. Sarava & Cia. Editores, 1929, p. 11.

de uma expansão de regulamentação sobre o fideicomisso, com nítida inspiração no instituto do *trust*[103].

Antes da elaboração do anteprojeto, esta já era uma proposta defendida por alguns doutrinadores, dentre elas, Cláudia Stein Vieira e Giselda Maria Fernandes Novaes Hironaka, para quem, um caminho melhor que a incorporação do *trust* ao direito brasileiro seria "uma reforma legislativa que potencialize todas as virtudes do fideicomisso e, em atenção aos contornos já desenhados pela Convenção e Haia sobre o *trust*, dote-o de algumas características básicas"[104].

Dentre as características mencionadas pelas autoras que deveriam ser incorporadas ao fideicomisso, cite-se a possibilidade de que ele seja instituído por ato intervivos, ampliando as opções de arranjos sucessórios, bem como a necessidade de que seja conferida ao instituto maior flexibilidade e versatilidade, permitindo o alcance de ao menos quatro escopos: sucessório, de garantia, de captação de investimentos e de beneficiamento a certas pessoas[105].

E é justamente nesta esteira que o anteprojeto de revisão do Código Civil de 2002, embora tenha mantido o fideicomisso no rol de disposições testamentárias, propõe a admissão da sua instituição também por ato intervivos, desde que não viole normas cogentes ou de ordem pú-

---

103 Nos termos da proposta, o artigo 1.951 do Código Civil passaria a vigorar com a seguinte redação: "Pode o testador instituir herdeiros ou legatários, estabelecendo que, por ocasião de sua morte, a herança ou o legado se transmita ao fiduciário, pessoa natural ou jurídica, resolvendo-se o direito dessa por sua morte, extinção, implemento de condição ou advento de termo, em favor de outrem, que também pode ser pessoa jurídica ou natural, já nascida ou concebida, ou ainda pessoas não concebidas, determinadas ou determináveis. (BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 16 maio 2024)

104 HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes; VIEIRA, Cláudia Stein. Um novo fideicomisso: proposta de transformação do instituto em prol do planejamento sucessório. In: TEIXEIRA, Daniele Chaves. *Arquitetura do Planejamento Sucessório*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 523.

105 HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes; VIEIRA, Cláudia Stein. Um novo fideicomisso: proposta de transformação do instituto em prol do planejamento sucessório. In: TEIXEIRA, Daniele Chaves. *Arquitetura do Planejamento Sucessório*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 523.

blica[106]. A proposta prevê ainda que podem ser objeto do fideicomisso quaisquer bens e direitos, incluindo bens digitais, devendo a disposição testamentária conter uma série de elementos e disposições[107].

A adoção do *trust* por meio da reforma do fideicomisso não é uma novidade nos sistemas jurídicos de *Civil Law*. Um exemplo disso é a Argentina, que seguiu esse caminho na reforma do Código Civil e Comercial em 2014. Claramente inspirada na "Convenção da Haia sobre

---

106 Com a proposta de alteração do anteprojeto, seria inserido no Código o artigo 426-A com a seguinte redação: "É admitido o fideicomisso por ato entre vivos, desde que não viole normas cogentes ou de ordem pública." (BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b-888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 16 maio 2024).

107 Com a proposta de alteração do anteprojeto, seria inserido no Código os artigos 1.952-A e 1952-B com as seguintes redações: "Art. 1.952-A. Podem ser objeto do fideicomisso quaisquer bens e direitos, incluindo bens digitais." e "Art. 1.952-B. A disposição testamentária que institui o fideicomisso deve conter, no mínimo, os seguintes elementos: I - a qualificação precisa do fiduciário e do fideicomissário ou os elementos que permitam a determinação dos beneficiários finais, caso não se encontrem perfeitamente identificados pelo testador; II - o prazo de vigência, podendo ser vitalício, se o fiduciário ou qualquer dos fideicomissários for pessoa natural, ou por até 20 (vinte) anos, se todos os fideicomissários e o fiduciário forem pessoas jurídicas com prazo indeterminado de existência; III - o propósito a que se destina o patrimônio objeto do fideicomisso; IV - as condições ou termos a que estiver sujeito o fideicomisso; V - a identificação dos bens e direitos componentes do patrimônio objeto do fideicomisso, bem como a indicação do modo como outros bens e direitos poderão ser incorporados; VI - a extensão dos poderes e deveres do fiduciário na gestão do fideicomisso, em especial especificando se há ou não autorização para alienar bens do acervo em fideicomisso, gravar ou onerar os bens do patrimônio correspondente, comprar novos ativos e realizar investimentos, em todos os casos especificando as situações em que esses atos são permitidos e o modo como devem ser conduzidos; VII - os critérios de remuneração do fiduciário, se houver; VIII - a destinação dos frutos e rendimentos do patrimônio em fideicomisso; IX - as hipóteses e as formas de substituição do fiduciário; X - as hipóteses de sua extinção, antes de cumprida a sua finalidade ou do advento do termo ou do implemento da condição a que estiver sujeito; XI - previsão sobre a possibilidade de o fiduciário contratar, por sua conta e risco, terceiros para exercer a gestão do patrimônio objeto do fideicomisso, inalteradas as suas responsabilidades legais e contratuais." (BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b-888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 16 maio 2024).

a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento", a legislação argentina incorporou o *trust* entre os artigos 1.666 e 1.707, conferindo ao fideicomisso uma propriedade fiduciária e estabelecendo um patrimônio segregado.

Na proposta de reforma do Código Civil brasileiro, o fideicomisso ainda apresenta diferenças marcantes em relação ao *trust*, especialmente a ausência de afetação patrimonial. Essa característica é também a que impede a adoção do *trust* no ordenamento jurídico brasileiro por meio dos negócios de fidúcia, que são considerados negócios fiduciários atípicos. Esses negócios permitem que as disposições contratuais sejam amplamente estabelecidas entre as partes, permitindo, durante por ato intervivos, a transmissão fiduciária da propriedade, a cessão fiduciária de direitos, ou a transmissão fiduciária de direitos reais limitados[108].

Como consolidado no ordenamento jurídico brasileiro, a regra é que o devedor responda com a totalidade do seu patrimônio pelo cumprimento das obrigações. É o que prevê o artigo 789 do Código de Processo Civil, segundo o qual: "o devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.".

E, nestas restrições estabelecidas em lei, se inserem os patrimônios de afetação, que, são uma exceção e exigem previsão legal, já que produzem impactos especialmente no interesse de credores e de terceiros. Não por outra razão, é fundamental que a autorização para a separação patrimonial seja precedida de um exame de merecimento de tutela pelo legislador e não simplesmente decorra da autonomia privada. Dentre os exemplos de patrimônio de afetação regulamentados pelo direito brasileiro, estão a incorporação imobiliária, prevista na Lei n.º 4.591/1964, e a securitização de créditos imobiliários, prevista na Lei n.º 9.514/1997.

Como leciona Milena Donato Oliva, a segregação patrimonial produz uma série de efeitos, dentre eles, a constituição de um centro autônomo de imputação objetiva, que é composto por situações jurídicas subjetivas ativas unificadas, e que serve de garantia somente aos credores relacionados ao fim que a unifica[109].

Analisando a aplicação do artigo 119 da Lei de Falências e Recuperação Judicial (Lei n.º 11.101/2005) o Superior Tribunal de Justiça (STJ)

---

108 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Parecer n. 213. In: *Questões Forenses*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 442.

109 OLIVA, Milena Donato. *Do negócio fiduciário à fidúcia*. São Paulo: Atlas, 2014.

teve a oportunidade de se manifestar nesse sentido[110]. Conforme fixado pela Corte, há a necessidade de previsão legal específica para se estabelecer patrimônios de afetação, razão pela qual não há amparo legal para atribuição de efeitos reais ao contrato de *trust* no ordenamento jurídico brasileiro[111].

Desse modo, por ausência de previsão legal, tanto na hipótese de celebração de um fideicomisso, quanto de um contrato de fidúcia, será possível a estipulação de uma propriedade fiduciária, mas não de um patrimônio de afetação, o que impede que os institutos sejam plenamente equiparados ao *trust* no direito brasileiro.

Embora o instituto não esteja presente em nosso ordenamento, é possível que um *trust* instituído no exterior produza efeitos no Brasil, o que deverá ocorrer por intermédio da categoria dos negócios de fidúcia.

---

110 Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Art. 119. Nas relações contratuais a seguir mencionadas prevalecerão as seguintes regras: [...] IX – os patrimônios de afetação, constituídos para cumprimento de destinação específica, obedecerão ao disposto na legislação respectiva, permanecendo seus bens, direitos e obrigações separados dos do falido até o advento do respectivo termo ou até o cumprimento de sua finalidade, ocasião em que o administrador judicial arrecadará o saldo a favor da massa falida ou inscreverá na classe própria o crédito que contra ela remanescer.

111 RECURSO ESPECIAL. FALÊNCIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ART. 119, INCISO IX, DA LEI 11.101/2005. CONTRATO DE 'TRUST'. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONTA CORRENTE BANCÁRIA. ARRECADAÇÃO DE SALDO PELA MASSA FALIDA. CABIMENTO. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 417/STF. SUCUMBÊNCIA. 1. Controvérsia acerca da possibilidade de restituição de quantia em dinheiro que se encontrava depositada em conta corrente do banco falido, em razão de contrato de 'trust'. 2. Necessidade de previsão legal específica para se estabelecer patrimônios de afetação. Doutrina sobre o tema. 3. Ausência de amparo legal para atribuição de efeitos reais ao contrato de 'trust' no ordenamento jurídico brasileiro. 4. Inaplicabilidade do art. 119, inciso IX, da Lei 11.101/2005. 5. Validade da arrecadação do saldo em conta corrente em favor da massa falida do banco depositário, não obstante a condição de 'trustee'. 6. Inaplicabilidade ao caso da Súmula 417/STF, segundo a qual: "pode ser objeto de restituição, na falência, dinheiro em poder do falido, recebido em nome de outrem, ou do qual, por lei ou contrato, não tivesse êle a disponibilidade". Julgados desta Corte Superior. 7. Inocorrência de sucumbência recíproca, tendo em vista a total improcedência do pedido de restituição, não obstante a majoração, de ofício, do valor do crédito inscrito no quadro geral de credores. 8. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. (STJ - REsp: 1438142 SP 2014/0041591-3, Relator: Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, Data de Julgamento: 15/05/2018, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 09/08/2018).

É o que ocorre, por exemplo, quando um *trust* celebrado no exterior, tem como beneficiário de determinado investimento financeiro uma pessoa domiciliada no Brasil.

Para tanto, o instrumento deverá observar os requisitos gerais de validade comuns aos negócios jurídicos, bem como as normas que repelem as condições ilícitas, impossíveis e as potestativas e as normais gerais dos contratos [112]. Além disso, na sua interpretação, deverá ser resguardada a finalidade econômico-social do negócio jurídico, bem como os usos do setor e a boa-fé objetiva, em tudo o quanto não colidir com a normas de ordem pública[113].

Não obstante, a possibilidade de celebração de *trusts* no exterior e a produção de efeitos no território nacional, reforça a necessidade de regulamentação do instituto, já que tal situação produz uma notória insegurança jurídica nas relações jurídicas. Afinal, a ausência de disciplina jurídica faz com que as consequências produzidas não sejam adequadamente previsíveis e regulamentadas, o que causa insegurança não apenas às partes envolvidas no *trust*, mas também à Administração Pública e para interessados nas variações patrimoniais dos sujeitos envolvidos no negócio, como seus credores[114]. Sem mencionar que, por consequência, o instituto fica restrito à parcela mais abastada da população, que pode se utilizar de instrumentos patrimoniais no exterior.

Tratando da Administração Pública, essa insegurança jurídica sempre foi evidente no âmbito tributário, sendo objeto de inúmeras controvérsias, como, por exemplo: na celebração do *trust*, qual é o fato gerador para a incidência de tributos? Quais são os tributos incidentes? Quem é o responsável tributário? Qual o papel do fiduciário na responsabilidade tributária?

Importante mencionar que a Convenção da Haia sobre a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento assegura aos países signatários e aos Estados plena competência para regular sobre a matéria fiscal,

---

112 MARTINS-COSTA, Judith. O trust e o direito brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, São Paulo, v. 12, n. 04, jul./set. 2017, p. 200.

113 MARTINS-COSTA, Judith. O trust e o direito brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, São Paulo, v. 12, n. 04, jul./set. 2017, p. 200.

114 MACHADO, Bruna Vilanova. *A proteção dos sucessores vulneráveis no Direito brasileiro*: a incorporação dos efeitos do trust e a sua utilização como estratégia de planejamento sucessório. 2023. 214 f. Dissertação. Mestrado em Direito Civil – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023, p. 142.

sendo que o regramento tributário de cada países deverá prevalecer sempre que um *trust* for reconhecido[115].

Em 2016 foi editada no Brasil a Lei n.º 13.254 ("Lei de Repatriação de Divisas") que instituiu um Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, reconhecendo expressamente a existência de *trusts*. Já em 2023 foi editada a Lei n.º 4.754/2023, que dispõe sobre a tributação de aplicações em fundos de investimento e da renda auferida por pessoas físicas residentes no Brasil em aplicações financeiras, entidades controladas e *trusts* no exterior.

Esta última normativa prevê, por exemplo, que a mudança de titularidade sobre o patrimônio do *trust* será considerada como transmissão a título gratuito pelo instituidor para o beneficiário e consistirá em doação, se ocorrida durante a vida do instituidor, ou em transmissão causa mortis, se decorrente do falecimento do instituidor. Além disso, determina que os rendimentos e os lucros obtidos com os bens e direitos do *trust* serão sujeitos à tributação do imposto de renda, de acordo com as normas aplicáveis ao titular.

Assim, para além de não haver de plano qualquer incompatibilidade entre a criação ou o reconhecimento de *trust* e as normas do direito brasileiro, já existem em nosso ordenamento jurídico leis que reconhecem a existência de *trusts* envolvendo cidadãos brasileiros ou bens originados no Brasil, sendo de rigor a imediata regulamentação do instituto[116]. E, na esteira do que propõe Luciana Pedroso Xavier, o primeiro passo para esta regulamentação, serie a assinatura e ratificação da "Convenção da Haia sobre a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento", que deveria ser seguida de uma alteração legislativa com a inclua do *trust* no Código Civil[117].

Já que, embora estas leis esparsas representem um importante avanço, reduzindo algumas das inseguranças jurídicas no campo tributário, persiste a ausência de regulamentação jurídica do instituto pelo Direito Civil. E, tal regulamentação permitiria, dentre inúmeros benefícios,

---

115 Cf. Art.º 19 da Convenção da Haia sobre a Lei Aplicável aos *Trusts* e sobre o seu Reconhecimento.

116 XAVIER, Luciana Pedroso. *O Direito Brasileiro à Procura de um Conceito*: Encontros e Desencontros com o Trust. 1. ed. Curitiba: Rede do Consumidor, 2019, p. 96.

117 XAVIER, Luciana Pedroso. *O Direito Brasileiro à Procura de um Conceito*: Encontros e Desencontros com o Trust. 1. ed. Curitiba: Rede do Consumidor, 2019, p. 280.

a democratização do instituto, a redução da insegurança jurídica, a inclusão no direito brasileiro de um novo instrumental extremamente versátil e funcional e a internacionalização da economia.

5. CONCLUSÃO

Ante o exposto, é possível constatar que o fenômeno da globalização tem desempenhado um papel significativo na aproximação dos sistemas jurídicos da *Common Law* e da *Civil Law*, o que é evidenciado pela crescente interação entre os institutos legais desenvolvidos em ambos os sistemas. Nesse contexto, o *trust* emerge como um dos institutos mais notáveis, por ser detentor de uma estrutura jurídica de notável complexidade e versatilidade.

O instituto, justamente em virtude de sua flexibilidade funcional e à multiplicidade de formas que pode assumir, desafia uma definição precisa e permite uma ampla gama de aplicações, desde a simples administração de bens até a realização de objetivos filantrópicos. E, em que pese não seja possível estabelecer um conceito, o *trust* pode ser identificado a partir de suas características fundamentais, quais sejam: a segregação patrimonial e a titularidade fiduciária.

Não há no ordenamento jurídico brasileiro nenhuma figura equiparável ao *trust*, embora existam institutos que se aproximam da sua noção, como o fideicomisso e os contratos de fidúcia. Entretanto, a falta de uma previsão legal que autorize a segregação patrimonial impede que esses institutos sejam plenamente equiparados ao *trust*, o que gera insegurança jurídica e impede a plena adoção do instituto em nosso ordenamento.

Porquanto, a partir da compreensão do *trust* e suas características e a análise comparativa com os mecanismos já existentes no ordenamento jurídico brasileiro, como o fideicomisso e os contratos de fidúcia, é possível concluir que é premente a necessidade de regulamentação do instituto em nosso ordenamento.

Afinal, a incorporação do *trust*, que é um instituto multifacetado e extremamente funcional, além de permitir uma maior convergência entre os sistemas da *Common Law* e da *Civil Law*, permitiria a democratização do instituto, a redução da insegurança jurídica e a tutela de diversos interesses em nosso ordenamento.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494.

CAMPOS, Diogo Leite de; TOMÉ, Maria João Romão Carreiro Vaz. *A propriedade Fiduciária (Trust)*: estudo para a sua consagração no direito português. Coimbra: Almedina, 1999.

CHALHUB, Melhim Namem. *Alienação Fiduciária*: negócio fiduciário. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

FABIAN, Christoph. *Fidúcia*. Negócios Fiduciários e relações externas. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2007.

FERREIRA, WALDEMAR. O "trust" anglo-americano e o "fideicomisso" latino-americano. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, v. 51, p. 182-202, 1º jan., 1956.

FOERSTER, Gerd. *O "trust" no Direito Anglo-Americano e os negócios fiduciários no Brasil*: perspectiva de direito comparado (considerações sobre o acolhimento do trust pelo Direito brasileiro). Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2013.

HANBURY, Harold Greville; MARTIN, Jill E. *Modern equity*. 17 ed. London: Sweet & Maxwell, 2005.

LEPAULLE, Pierre. *Traité Théorique et Pratiques des Trusts em droit interne, em droit fiscal et em droit international*. Paris: Librairie Arthur Rousseau, 1932.

LUPOI, Maurizio. The Hague Convention, the Civil Law ant the Italian Experience. *Trust Law International*. V. 21, n. 02, 2007.

MACHADO, Bruna Vilanova. *A proteção dos sucessores vulneráveis no Direito brasileiro*: a incorporação dos efeitos do trust e a sua utilização como estratégia de planejamento sucessório. 2023. 214 f. Dissertação. Mestrado em Direito Civil – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

MAITLAND, Frederic W. *Equity*: A Course of Lectures. 2 ed. Cambridge: Cambridge University Press, 1949.

MARTINS-COSTA, Judith. O *trust* e o direito brasileiro. *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, São Paulo, v. 12, n. 04, p. 165-209, jul./set. 2017.

MEIRA, José Corrêa. *Do fideicomisso*: apontamentos de um juiz sobre as substituições fideicomissárias em geral. Analyse das principais questões. São Paulo: Livraria Acadêmica. Sarava & Cia. Editores, 1929.

OLIVA, Milena Donato. A gestão do patrimônio no direito brasileiro e a necessidade de se incorporarem os principais efeitos do trust. In:

TEPEDINO, Gustavo; FACHIN; Luiz Edson. *Diálogos sobre Direito Civil*. Vol. III, Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 637 e ss.

OLIVA, Milena Donato. Como a incorporação do trust no direito brasileiro pode servir à proteção de pessoas vulneráveis? *In*: MATOS, Ana Carla Harmatiuk; TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado; TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *Direito Civil, Constituição e unidade do sistema*: Anais do Congresso Internacional de Direito Civil Constitucional – V Congresso do IBDCivil. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

OLIVA, Milena Donato. *Do negócio fiduciário à fidúcia*. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVA, Milena Donato. Fidúcia: a importância da incorporação dos efeitos do trust no direito brasileiro. *Revista Trimestral de Direito Civil*, vol. 48, 2011, p. 27 e ss.

OLIVA, Milena Donato. O *Trust* e o direito brasileiro patrimônio separado e titularidade fiduciária. *Revista Semestral de Direito Empresarial*, Rio de Janeiro, n. 6, p. 149-177, jan./jun. 2010.

OLIVA, Milena Donato. *Patrimônio Separado*: herança, massa falida, securitização de créditos imobiliários, incorporação imobiliária, fundos de investimento imobiliário, trust. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Parecer n. 213. In: Questões Forenses. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III. Rio de

RIBEIRO, José Horácio Halfled Rezende. *Trust* como instrumento de desenvolvimento econômico. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Álvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Econômico. Ricardo Hasson Sayeg (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/586/edicao-1/trust-como-instrumento-de-desenvolvimento-economico>.

RODRIGUES, Sisino. Os *trusts* em face do direito brasileiro. *Revista Forense*, 1944.

TEIXEIRA, Daniele Chaves. *Arquitetura do Planejamento Sucessório.* Tomo II. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

XAVIER, Luciana Pedroso. *O Direito Brasileiro à Procura de um Conceito*: Encontros e Desencontros com o Trust. 1. ed. Curitiba: Rede do Consumidor, 2019.

XAVIER, Luciana Pedroso. *Os Trusts no Direito Brasileiro Contemporâneo*. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

CONCEITOS E TIPOS: PROBLEMATIZANDO A DISTINÇÃO

André Folloni[118]

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1. PARTINDO DE UM EXEMPLO; 2. TIPOS: PRIMEIRA APROXIMAÇÃO; 3. TIPOS E CONCEITOS: DISTINÇÃO COM BASE NAS CARACTERÍSTICAS DO OBJETO; 4. TIPOS E CONCEITOS NA HIPÓTESE NORMATIVA E INCIDÊNCIA; 5. DEFINIÇÃO E DESCRIÇÃO; 6. ABERTURA POR ABSTRAÇÃO E POR DETERMINAÇÃO; 7. SÍNTESE COMPARATIVA; CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS

INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é problematizar aquilo que seria uma distinção forte, sugerida e adotada por parte da doutrina e da jurisprudência, entre conceitos e tipos. O tema está presente no estudo das regras de competência, no plano constitucional, mas, também, no estudo das normas gerais de Direito Tributário, no plano da lei complementar, e nas regras de incidência, no plano legal. A discussão sobre tipos e conceitos influencia, também, na interpretação do artigo 110 do Código Tributário Nacional e nos casos em que esse dispositivo é invocado como argumento ou como elemento de decisão.

Nesses três níveis de interpretação do Direito Tributário – constitucional, das normas gerais e das leis de incidência –, discute-se sobre a existência de conceitos e de tipos a partir do pressuposto de que essa distinção se sustenta sobre bases fortes e cria uma oposição clara em opções interpretativas: interpretar uma palavra ou expressão, constante de um preceito de direito positivo, como um conceito, seria fundamentalmente diferente de interpretá-la como um tipo.

---

118 Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná, com estágio pós-doutoral na Sapienza Università di Roma

Esse artigo discute se essa distinção realmente se sustenta nas bases fortes nas quais normalmente é apresentada. Para tanto, o texto trabalhará levantando um exemplo fora do Direito Tributário e explorando alguns caminhos a partir dele para, ao final, examinar criticamente algumas das distinções levantadas pela doutrina tributarista que influencia esse julgado.[119]

1. PARTINDO DE UM EXEMPLO

A Lei n. 9.493/1999, do Município de Curitiba, prevê, em seu artigo 1º, o seguinte: "Os cães de raças notoriamente violentas e perigosas só podem ser levados aos parques, praças ou vias públicas, onde ocorra a presença de crianças ou pessoas indefesas, quando estiverem usando o equipamento de segurança conhecido como 'focinheira'." O parágrafo único desse artigo define o que deve ser compreendido como "raças notoriamente violentas e perigosas", referindo-se ao porte do animal como elemento para sua caracterização. O Decreto n. 642/2001, que regulamenta a lei, traz uma lista de raças violentas e um limite objetivo para a determinação do porte: mais de 20kg.

Mas nenhuma regra define o que são "cães". Isso é um problema? Naturalmente, a palavra "cão" é ambígua, como costumeiramente ocorre. Pelo contexto, entretanto, sabemos do que se trata: quando o Direito utiliza palavras da linguagem comum, o contexto atua na redução da vagueza e da ambiguidade.[120] Sabemos que a lei não se refere ao demônio, popularmente chamado de "cão" em muitas partes do Brasil. Sabemos, também, que não se refere à peça da arma de fogo que leva esse nome, nem à peça do moinho que leva esse nome, nem à peça das lareiras que também leva esse nome, nem a indivíduos sem qualidades – todos significados possíveis para a palavra "cão", registrados pelos dicionários Aurélio e Michaelis.

Sabemos, apesar da ambiguidade, e sem qualquer dúvida, que a lei se refere ao animal doméstico, de quatro patas, que late, aquele com dentes na boca e pelos pelo corpo, que costuma atender quando chamado

---

119 Este trabalho é uma versão atualizada e aperfeiçoada de texto anterior: FOLLONI, André. Sobre a distinção entre tipos e conceitos. In: MURICI, Gustavo Lana *et al* (org.). *Estudos sobre a jurisprudência*: controvérsias em matéria tributária nos tribunais superiores. Belo Horizonte: D'Plácido, 2023, p. 151-168.

120 CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguage*. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, p. 61.

pelo nome e é capaz de aprender certos truques e se tornar obediente ao comando humano, embora também possa ser agressivo e perigoso.

Isso significa que, não obstante a ambiguidade e a imprecisão, podemos compreender com tranquilidade o sentido da palavra, tal como incluída na hipótese de incidência da norma. Sabemos o que é um cão, afinal. Quando lemos essa palavra, no contexto da norma, sabemos a que ela se refere. Não há dificuldade de interpretação.

2. TIPOS: PRIMEIRA APROXIMAÇÃO

Cabe, então, avaliar se a palavra "cão", usada, nessa lei, no plural, pode ser considerada um tipo. Isso depende, naturalmente, de uma razoável caracterização do que vem a ser um tipo, o que nos remete às propostas doutrinárias para sua definição.

Ricardo Lobo Torres define tipo como a ordenação de dados concretos, existentes na realidade fática, conforme critérios de semelhança, que representam a média, o que há de normal ou de comum naquela situação referida.[121] Se seguirmos essas lições, e se lemos a palavra "cão" na hipótese normativa e, automaticamente, pensamos naquele animal doméstico que tem quatro patas e late, podemos entender pela existência da manifestação de um pensamento tipológico na metodologia de interpretação daquela lei. De fato, estamos ordenando os dados concretos existentes na realidade, porque os animais domésticos e os cães são seres concretos existentes na realidade. Fazemos isso segundo critérios de semelhança – porque, entre tudo o que há de comum entre os cães, está o fato de, normalmente, terem quatro patas e latirem – e de média ou normalidade – porque, na média, a maioria dos cães têm quatro patas e latem; ou, porque o normal é que os cães tenham quatro patas e latam. Portanto, esses critérios representam a média ou a normalidade da situação concreta dos cães, percebida por semelhança. A existência eventual de cães que não latam, ou que não tenham quatro patas, não altera o tipo e a sua compreensão. Saberemos, sem dúvida, que um cão sem uma pata ou afônico será, ainda, um cão, corresponderá ao tipo "cão".

No mesmo sentido, Ricardo Lodi Ribeiro afirma que tipificar "… significa colher o que é comum e repetitivo em determinado fenômeno,

---

121 *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. 2: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 469.

abstraindo-se as particularidades individuais, generalizando e padronizando".[122] Se seguirmos essa lição, concluiremos que, quando pensamos no cão como o animal doméstico de quatro patas que late, estamos de fato tipificando, porque estamos colhendo o que é comum e repetitivo entre esses animais – terem quatro patas e latirem. Estamos, ainda, abstraindo as particularidades individuais, pois não estamos preocupados se são cães com pelos longos ou curtos, ou se são cães de uma cor só ou com mais de uma cor, ou se são cães adestrados para obedecer a ordem humana ou cães não adestrados. Essas particularidades são abstraídas. Com isso, generalizamos – o cão "geral", "típico", e não aquele específico, branco e marrom, razoavelmente bem adestrado, chamado Jack – e padronizamos – reconhecemos o padrão dos cães como os animais domésticos de quatro patas que latem, isto é, reconhecemos um padrão "típico". E, com isso, somos capazes de identificar, na realidade, os objetos que correspondem ao tipo, e aqueles – como os gatos – que não correspondem.

Segue Lodi Ribeiro dizendo que o tipo, "… embora tenha um núcleo fixo, mantém as fronteiras flexíveis, de tal sorte que a falta de um ou outro de seus muitos traços característicos não leva a sua descaracterização."[123] É nesse ponto que reside a característica que aqui mais interessa. Enquanto ordenação, o tipo tem fronteiras, porque a ausência de fronteiras seria a ausência de ordenação. Se podemos ordenar a realidade concreta, podemos saber o que é um cão, e o que não é um cão. Por exemplo: um gato, um jacaré ou um livro não são cães. Essa ordenação só é realizável se for possível dizer, com algum grau de convicção, o que é um cão, e o que não é. Isso, por sua vez, depende da existência de fronteiras entre o que é um cão e o que não é um cão. Adiantando conclusões para o Direito Tributário: a referência constitucional a "serviços" ou "mercadorias" não significa, nem pode significar, ausência de limites entre o que são serviços e o que não são, ou entre o que são mercadorias e o que não são. Se assumirmos que essas palavras devem ser interpretadas como "tipos", necessariamente admitimos que há fronteiras capazes de distinguir o que são e o que não são serviços, e o que são ou não são mercadorias. Isso valeria para outras expressões,

---

122 A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 199.

123 Ibid., p. 202-203.

inclusive aquelas presentes nos textos trazidos pela reforma tributária de 2023-2024, como "operações".

O que significa, porém, dizer que essas fronteiras são "flexíveis, de tal sorte que a falta de um ou outro de seus muitos traços característicos não leva à sua descaracterização"? Aqui temos um ponto da maior importância.

3. TIPOS E CONCEITOS: DISTINÇÃO COM BASE NAS CARACTERÍSTICAS DO OBJETO

Pensemos em um cão que, por algum motivo, não tem quatro patas, mas apenas três. Nasceu com uma anomalia ou perdeu uma pata em um acidente, por exemplo. Se traçamos rigidamente a fronteira entre o que é considerado um cão, e o que não é considerado um cão, a partir da característica específica de ter quatro patas, então um cão que perdeu uma pata não é um cão. Se, por outro lado, deixamos a fronteira flexível, de modo a adaptarmos o pensamento para incluir também um cão que perdeu a pata, admitindo que mesmo a falta desse traço característico – ter quatro patas – não impede a caracterização daquele animal como um cão, desde que o "núcleo fixo" esteja presente, então um cão que perdeu uma pata é um cão. No primeiro caso, o animal de três patas, que seria um cão se todas as demais características fossem consideradas, exceto o número de patas, não é um cão; no segundo caso, o mesmo animal é um cão.

Temos, aqui, uma diferença interessante. Na primeira hipótese, consideramos a característica "ter quatro patas" uma característica necessária, de modo que a falta de uma pata descaracterizaria um cão enquanto tal. Dizemos "necessária", aqui, em sentido lógico, uma *conditio sine qua non*. Seria equivalente a dizer que um quadrilátero é um polígono com quatro lados. Retirando um, deixa de ser um quadrilátero. O cão que perdeu uma pata deixaria de ser cão, porque não mais corresponde à definição que elaboramos, perdeu uma condição sem a qual, em razão do modo como formulamos a definição, não se inclui naquela categoria. Nessa primeira hipótese, o animal doméstico que late, que tem dentes e pelos, mas que, por acidente, perdeu uma pata, deixaria de ser cão. E o animal que, por alguma anomalia, nasceu com três patas, não seria um cão, nem nunca teria sido.

Na segunda hipótese, diferente, consideramos a característica "ter quatro patas" uma característica típica, normalmente presente nos cães, capaz de nos ajudar a diferenciar o que é um cão do que não é, ajudando-nos a ordenar a realidade. Ao mesmo tempo, porém, reconhecemos tratar-se de uma característica renunciável, que pode ou não estar presente em determinado cão específico, mas cuja falta não impede que o cão seja compreendido enquanto tal. O cão que perdeu uma pata é cão, porque segue sendo um cão típico, a despeito de lhe faltar uma característica. O cão que nasceu sem uma pata é cão, assim como os nascidos com quatro patas. Ainda que essa característica, ter quatro patas, faça parte da ordenação porque nos permite diferenciar, por exemplo, um cão de certos pássaros que são animais domésticos com duas patas e duas asas, e por isso mesmo é uma característica típica que permite a ordenação, ela não precisa, necessariamente, estar presente no ente real em exame para que consideremos aquele específico animal doméstico de três patas como um cão. Não é mais uma característica "necessária" em sentido lógico; ter quatro patas não é mais uma *contitio sine qua non* para a qualificação de um animal como "cão". Não é, nem mesmo, uma *conditio per quam*, pois ter quatro patas não é suficiente para permitir a classificação de um animal qualquer como um cão.

Chamemos, provisoriamente, a primeira hipótese, na qual a condição é necessária, de uma classificação por conceitos. Chamemos a segunda hipótese, na qual a condição é normal, mas não necessária, nem suficiente, de ordenação por tipos. A partir dessa caracterização, sigamos aprofundando a análise.

4. TIPOS E CONCEITOS NA HIPÓTESE NORMATIVA E INCIDÊNCIA

Voltemos à lei que nos serve de exemplo. Ela veda a circulação de cães perigosos ou de grande porte em determinados locais sem focinheira. A distinção que acabamos de traçar tem efeitos práticos concretos na compreensão da lei e em sua aplicação, porque a conclusão jurídica poderá ser oposta caso se compreenda "cão" como um conceito ou como um "tipo".

Se adotarmos a primeira hipótese, então, será lícito circular com um animal doméstico que late, que pesa 40kg, que até pouco tempo atrás era um cão de uma raça violenta e perigosa, mas que agora perdeu uma pata, sem focinheira, porque, em razão do modo como interpretamos o preceito e definimos uma das expressões constantes em sua hipótese

de incidência, ele deixou de ser um cão ao perder uma pata. Diremos que o fato "circular com um animal doméstico de três patas" não pode ser subsumido à previsão legal, pois ela, supostamente, se referiria, de forma exclusiva, a animais domésticos que, dentre outras características, têm quatro patas.

Se adotarmos a segunda hipótese, por outro lado, deveremos concluir que circular com aquele mesmo animal, sem focinheira, é ilícito, dado que o cão de 40kg e de raça violenta, apesar de ter perdido uma pata, segue sendo um cão e segue compondo o suporte fático da previsão normativa.

A diferença de interpretação gera efeitos normativos e práticos: no primeiro caso, a conduta é permitida; no segundo, é proibida.

Experimentemos dizer que, na segunda hipótese, estamos diante de um "tipo". A expressão "cão", na lei, deve ser compreendida como um tipo, este entendido como uma categoria linguística destinada à ordenação de elementos da realidade conforme critérios de semelhança, com a abstração de particularidades, constituindo uma generalidade que corresponde à média das situações concretas, formada por um núcleo fixo e outras características "renunciáveis" ou "prescindíveis", que tornam suas fronteiras flexíveis, capazes de abranger situações concretas nas quais uma ou mais de uma daquelas características renunciáveis não estejam presentes.[124] Podemos interpretar o texto de Lodi Ribeiro, segundo o qual o pensamento tipológico permite "… a abertura da norma às circunstâncias fáticas", nesse sentido: a norma, por conter

124 Destacando essa característica dos tipos, aqui referida como renunciabilidade ou prescindibilidade das características típicas no objeto correspondente, que os pode diferenciar dos conceitos: RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 203; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 31, 1987, p. 230; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo.* 4 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 146; ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 237; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 279; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regras de competência e textura aberta da linguagem natural. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, jan./abr., 2022, p. 185; BREYNER, Frederico Menezes. Abordagem tipológica ou conceitual das regras de competência tributária: estudo comparado entre Brasil e Alemanha. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 47, jan./jun. 2021, p. 227.

um tipo, abre-se à circunstância fática de um cão com três patas, e não quatro, incidindo também sobre esse fato.[125]

Experimentemos dizer, por outro lado, que, na primeira hipótese, estamos diante de um conceito. Um conceito, ainda segundo Lodi Ribeiro, tem "… em sua essência um número fixo de elementos fechados ou unívocos, que se apresentam no caso concreto ou não se apresentam".[126] A distinção, nesse plano explicativo, fica clara: enquanto o tipo traria características renunciáveis, o conceito teria características necessárias. Se, no tipo, teríamos a prescindibilidade, no conceito manifestar-se-ia a imprescindibilidade.

5. DEFINIÇÃO E DESCRIÇÃO

É comum a afirmação segundo a qual os tipos não podem ser definidos, só podem ser descritos. Os conceitos é que podem ser definidos.[127] O que é, contudo, definir?

Definir significa expor, em manifestação linguística, o gênero próximo em que determinado objeto se inclui e a diferença específica que ele apresenta em relação aos demais que, embora diferentes, também se incluem no mesmo gênero.[128] Por isso, diz-se que a definição é a manifestação expressa do conceito. Enquanto um conceito é uma ideia, uma noção, algo que habita o pensamento, a definição é a expressão daquela ideia em determinada forma linguística, baseada no gênero próximo e na diferença específica.

Isso significa que, se definimos o cão como um animal doméstico, de quatro patas, que late, o que fazemos é manifestar, expressamente, o conceito de cão com o qual estamos trabalhando. Quando dizemos que o cão é um animal doméstico, estamos anunciando o gênero próximo.

---

125 RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 198.

126 Ibid., p. 194.

127 No mesmo sentido: TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 235, jan./mar. 2004, p. 195; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 280; RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 198.

128 FINATTO, Maria José Bocorny. O papel da definição de termos técnico-científicos. *Revista da ABRALIN*, vol. 1, n. 1, p. 73-97, jul./2002, p. 75.

Quando dizemos que o cão late, estamos anunciando a diferença específica, que o distingue, por exemplo, do gato, um animal doméstico que não late. Cães e gatos são animais domésticos, pertencem ao mesmo gênero, mas são diferentes: cães latem, gatos não. Por isso, o conceito de cão não corresponde ao conceito de gato.

6. ABERTURA POR ABSTRAÇÃO E POR DETERMINAÇÃO

No entanto, um conceito pode ser mais ou menos amplo. A palavra "doméstico", que, no conceito de cão, compõe o gênero próximo, pode ser a diferença específica em um conceito mais amplo, que envolva tanto cães quanto gatos – por exemplo, o conceito de "animal doméstico". Esse conceito mais amplo, que envolve tanto cães quanto gatos, terá o gênero próximo "animal", já que cães e gatos são animais, assim como tigres e cobras, e terá a diferença específica "doméstico", que diferencia, de um lado, cães e gatos e, de outro, tigres e cobras.

Da mesma forma, em sentido inverso, "animal doméstico de quatro patas que late" pode ser o gênero próximo de um conceito mais estreito, menos abrangente, que se refira apenas aos cães dóceis, diferenciando-os dos cães perigosos. Assim, conceitos e suas definições podem ser mais abrangentes, ou menos abrangentes. Um conceito mais abrangente é mais aberto, no sentido de que mais elementos a ele corresponderão; um conceito menos abrangente, por comparação, é mais fechado.

Uma definição pode ser mais ou menos precisa, mais ou menos determinada e, por consequência, mais ou menos aberta nessa outra dimensão. As palavras usadas nas definições são sempre potencialmente vagas e ambíguas, o que significa que toda definição pode ser mais ou menos precisa, mais ou menos determinada. Por exemplo, a palavra "doméstico" é ambígua, mas também é vaga. Se doméstico é definido simplesmente como o animal que pode ser criado em casa, e se há casas nas quais tigres e cobras são criados, podemos sustentar que o tigre e a cobra são animais domésticos, conforme aquela definição. Contudo, eles podem não ser domésticos conforme outra definição para a palavra "doméstico", eventualmente mais precisa e menos abrangente.

Quem elabora uma definição pode, inclusive, ao fazê-lo, escolher deliberadamente palavras mais vagas ou mais ambíguas, o que permitirá maior amplitude interpretativa e, por consequência, a abrangência potencial de mais elementos dentro daquela definição. Um con-

ceito menos determinado é mais aberto; um conceito mais preciso é mais fechado.

7. SÍNTESE COMPARATIVA

A partir do que foi exposto, podemos, agora, examinar o que normalmente se afirma como distinção entre conceitos e tipos. Usaremos, para tanto, a síntese de Ricardo Lodi Ribeiro.[129]

a) o conceito é fechado, o tipo aberto.

Essa distinção não é de todo precisa, pois depende de definição do que se entende por "aberto" e "fechado". Esses temos podem ser entendidos, pelo menos, de duas formas. Neste item, vamos referir a primeira delas. Podemos entender que a abertura significa a eventual indeterminação dos termos utilizados na definição, que concede maior amplitude interpretativa e permite a abrangência potencial de mais e diferentes elementos em uma definição. Se entendermos assim, então, os conceitos podem ser tanto abertos ou como fechados, inclusive em grau: haverá conceitos mais abertos e conceitos menos abertos. Tudo dependerá de como a definição desses conceitos é formulada. Exceto, talvez, conceitos de lógica e de matemática, provavelmente todos os conceitos terão alguma abertura, e poderão ser definidos em termos tão abertos – ou fechados – quanto as possiblidades linguísticas vierem a permitir. Nesse primeiro sentido, não parece boa a distinção. Conceitos não são fechados: eles podem ser fechados, mas também podem ser abertos.

Algo não muito diferente ocorreria com os tipos: se os tipos não se definem, apenas se "descrevem" ou se "explicitam", segundo se afirma, então a descrição ou a explicitação pode ser feita tanto diante de realidades bastante estreitas, como diante de outras mais amplas, a depender do objeto e do ângulo sob o qual o objeto é examinado. Podemos dizer que o tipo "cão" é aberto, quando se pensa que ele aceita inclusive aqueles animais que têm três patas, como no exemplo da norma referida. Mas também podemos dizer que o tipo "cão" é fechado, quando se pensa que ele não aceita os gatos, por exemplo. Afinal, as fronteiras, ainda que sejam flexíveis, existem nos tipos; e, nos conceitos, as fronteiras podem ser definidas de modo bastante aberto.

---

129 RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 205-206.

A caracterização dos tipos como abertos e dos conceitos como fechados parece ser, ela própria, uma caracterização vaga e ambígua. Ela pode ser fonte de vários equívocos e desentendimentos e, até, de distorções interpretativas propositadas, a depender dos objetivos do intérprete. A distinção entre conceitos e tipos, como se nota, se baseada em fechamento ou abertura, assim entendida como indeterminação, fica difícil e, para alguns, deixa mesmo de existir.[130] A diferença, de fato, nesse aspecto, parece perder tanto em clareza quanto em potencial analítico e explicativo.

b) o conceito se revela pela soma rígida dos elementos distintivos, enquanto o tipo por uma totalidade graduável e aberta de conjunto de fatos.

Por outro lado, podemos entender que a abertura diz respeito à renunciabilidade ou dispensabilidade das características.[131] É o exemplo do número de patas de um cão. Se a característica for renunciável, mantendo-se um "núcleo fixo", estaríamos diante de um tipo. Se as características utilizadas na definição forem necessárias, de modo que sua ausência afasta a inclusão do objeto, estaríamos diante de um conceito.

Assim entendida, a distinção entre tipo e conceito, da mesma forma, perde muito de sua nitidez. Afinal de contas, podemos compreender o "núcleo fixo" do tipo como contendo, precisamente, as características não renunciáveis, isto é, as características necessárias que diferenciam aquela ordenação das demais. Mas, se o "núcleo fixo" contém características não renunciáveis, não fica claro qual é a distinção entre esse "núcleo fixo" e um conceito que, então, pode ser definido. Como conceitos podem ser mais ou menos abstratos e abrangentes, não fica clara qual seria a diferença entre um conceito cuja definição se refira àquele "núcleo fixo", não incluindo os elementos renunciáveis, mas trazendo-os acessoriamente como exemplos que possam esclarecer a definição sem lhes impor a nota da imprescindibilidade, de um tipo que traga aquele "núcleo fixo" e outras características prescindíveis. O núcleo fixo do tipo cão é suficiente para diferenciar cães de gatos e

---

130 TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 235, jan./mar. 2004, p. 207.

131 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 237. Para uma compreensão bastante aprofundada da dispensabilidade enquanto uma manifestação de vagueza multidimensional, ver ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 41.

para abranger cães de três patas. O mesmo ocorrerá, contudo, com um conceito de cão cuja definição prescinda da referência ao número de patas, ou que a defina desde logo como uma característica não necessária, meramente exemplificativa.

Nada impede a definição do conceito "cão" como, por exemplo, "o animal doméstico que normalmente late e em geral tem quatro patas". É um conceito no qual a locução "normalmente late" seria um elemento necessário da sua definição, da forma como estipulada, assim como a expressão "em geral tem quatro patas". A distinção entre conceitos e tipos, aparentemente clara, revela-se nebulosa, se é que se mantém, e seu potencial analítico ou explicativo também fica comprometido.

c) o conceito se subsome (ou subsume), a partir da igualdade entre ele e o conjunto de fatos; o tipo se corresponde com o fato por uma relação de semelhança.

Essa característica precisaria ser exposta em termos mais precisos. Em rigor, se o conceito é uma ideia, ele jamais será igual a um conjunto de fatos. Igualdade apenas se dá entre iguais e uma noção abstrata não é igual a um fato concreto. O fato de um médico atender um paciente não é igual ao conceito de serviços. É apenas correspondente. Da mesma forma, a definição, isto é, a expressão linguística do conceito, também não será igual a um conjunto de fatos. A subsunção não pode ser uma relação de igualdade entre o conceito e o fato nele subsumido. Daí Paulo de Barros Carvalho afirmar que a subsunção, enquanto operação lógica, ocorre apenas entre entes linguísticos, de modo que apenas o conceito (a definição) do fato pode corresponder ao conceito (a definição) da norma.[132] Mas, mesmo que recorramos a essa lição, teríamos dificuldades, pois um conceito de um fato único, em rigor, já não é mais um conceito, é apenas uma descrição – o que corresponderia, como se diz, à característica de um tipo, pois o tipo é que seria descrito e não definido, como veremos a seguir.

A descrição de um fato ou de um conjunto de fatos pode conter as características definidas como necessárias por um conceito, assim como pode conter as características descritas como comuns e normais de um tipo, sejam as características contidas no núcleo fixo, sejam as características entendidas como renunciáveis. A distinção, outra vez, parece não se revelar nítida, mas bastante inexata.

d) o conceito é definível, o tipo descrito.

---

132 *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 173.

Essa é outra distinção que merece exame detido. Quem descreve, descreve algo que existe, e o tipo busca descrever, mediante remissão ao núcleo fixo e às características renunciáveis, uma ordenação existente na realidade. Os cães existem na realidade. A descrição, contudo, pode corresponder à realidade ou não. Pode ser feita por um observador atento e honesto, mas também pode ser feita por alguém incompetente ou mal-intencionado. Se descrevo cães como animais domésticos que têm pelos, têm quatro patas e latem, faço uma descrição que corresponde razoavelmente à realidade. Ainda que alguns cães possam não ter quatro patas, ou não latir, ainda assim essa seria uma descrição típica boa – ou, alguém pode dizer, verdadeira.

Quem define, por outro lado, seleciona características que possam incluir um objeto (real, fictício ou ideal) em uma classe, trazendo notas distintivas necessárias para aquela inclusão. Essa seleção pode ser, em boa medida, arbitrária, e pode não corresponder à realidade como seria descrita em um tipo. Se isso ocorre, é preciso avaliar qual é o propósito da conceituação. Se o propósito é explicativo, uma definição que não corresponda à realidade definida é falsa. Por exemplo, se defino "planeta" de tal sorte que a Lua se enquadra na definição, não é a Lua que está errada: é a definição. O conceito "planeta" foi mal elaborado ou mal definido.

Por outro lado, quando a definição é normativa, compõe a hipótese de incidência de uma norma, ela decorre de uma tomada de decisão que pode ser compreendida como a decisão por enquadrar determinados fatos na previsão normativa e excluir outros. Assim, a definição pode ser, em boa medida, diferente do que teríamos se a mesma palavra estivesse sendo utilizada em sentido descritivo, em um tipo, porque agora ela não tem um sentido descritivo e, sim, normativo.

Um exemplo fora do Direito Tributário: os Municípios de Curitiba e de Itabira, como vários outros por todo o país, proibiram fogos de artifício barulhentos. Em Curitiba, a definição legal dos fogos proibidos é menos determinada, atingindo "produtos de alto impacto ou com efeitos de tiro" (Lei n. 15.585/2019, regulamentada pelo Decreto n. 1821/2021). Em Itabira, a definição legal é bastante precisa: o "efeito sonoro ruidoso" ficou definido em 65 decibéis (Lei n. 5.279/2021). Um barulho de 65 decibéis tem, aproximadamente, a intensidade do som da conversa humana normal. Não seria despropositado objetar que 65 decibéis não é exatamente ruidoso. Contudo, a lei não está a descrever o significado da palavra "ruidoso": está tomando uma decisão normativa

de proibir os fogos a partir de 65 decibéis porque, para efeitos daquela lei, consideram-se ruidosos.

A caracterização como "ruidoso" de um som de 65 decibéis é estipulativa. É uma construção legal. Não se cogita da verdade ou falsidade dessa definição porque a descrição hipotética no antecedente dessa norma jurídica não tem função veritativa, mas normativa: seu objetivo não é descrever sem erro o que é ruidoso, mas atribuir uma consequência a um comportamento que, para esse fim, é havido como ruidoso.[133] O importante é avaliar a sua validade, que não depende, necessariamente, da correspondência entre a definição legal e o que normalmente se entende como a descrição correta dos fatos. O intérprete que desconsiderar a definição legal e pretender aplicar a descrição típica do que é "ruidoso" estará, necessariamente, colocando em questão a decisão do Poder Legislativo do Município. Para tanto, deverá levantar questões de validade, vigência e eficácia, e não apenas um problema de palavras e seus significados, como estimaria dizer, talvez, José Souto Maior Borges.[134]

Avaliar se uma lei, ao usar um termo como "cão" ou "fogos ruidosos", deve ser interpretada como usando conceitos com notas necessárias ou tipos com características renunciáveis depende de uma série de fatores, e pode não ser uma decisão interpretativa simples. Entre os fatores, estão os princípios constitucionais que informam aquela área específica do Direito que está sendo considerada, o modo como as técnicas e métodos daquele ramo do Direito são compreendidos e com base em que teorias isso é feito, o uso histórico daqueles termos no ordenamento jurídico, na doutrina e na jurisprudência, o caráter descritivo ou normativo do texto positivado e assim por diante.

A lei curitibana não define com precisão os fogos proibidos, usando termos mais abertos que podem ser compreendidos tanto como descritivos de realidades típicas quanto como elementos de conceitos indeterminados. A lei itabirana, ao contrário, define com precisão. Em princípio, ambas as opções são válidas, e cabe ao Poder Legislativo avaliar as vantagens e as desvantagens de um ou outro procedimento, salvo se houver alguma determinação – por exemplo, constitucional ou

133 VILANOVA, Lourival. Analítica do dever-ser. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 2. São Paulo: Axis Mvndi; IBET, 2003, p. 71; ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 27.

134 *Obrigação tributária*: uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984, p. VIII.

em instrumento legal de hierarquia superior – para o uso de definições mais precisas ou mais detalhadas.

e) para a adequação dos fatos em relação ao conceito, todas as notas distintivas devem estar presentes; no tipo algumas delas podem faltar.

Aqui, novamente, manifesta-se aquela distinção entre as características necessárias dos conceitos e as características renunciáveis dos tipos. A distinção, que parece clara à primeira vista, perde nitidez conforme se aprofunde o exame dos conceitos e dos tipos, na forma como a doutrina normalmente os caracteriza. Os conceitos, como visto, podem ser elaborados de diversas formas, e podem ser definidos com termos mais ou menos determinados, e mais ou menos abrangentes. Quanto mais abrangente e menos determinada for a definição do conceito, menos notas distintivas necessárias condicionarão a interpretação e mais semelhante a um tipo será o conceito. Os tipos, como visto, têm um núcleo fixo ao lado de características renunciáveis. Quanto mais ampla e abrangente for a descrição do núcleo fixo, mais notas necessárias condicionarão a interpretação, e mais semelhante a um conceito será o tipo. Poderemos ter, por isso, alguns conceitos mais maleáveis do que certos tipos. Podemos ter tipos mais estritos e inflexíveis do que conceitos. E certamente podemos ter expressões legais cuja caracterização como tipo e conceito, tudo o mais permanecendo o mesmo, será bastante difícil, até mesmo arbitrária – ou, inclusive, despropositada e inútil, porque teórica e praticamente irrelevante.

f) o tipo é concreto, o conceito é abstrato.

Em rigor, nem o conceito, nem o tipo, são concretos: ambos são ordenações de pensamento, feitas a partir da abstração de determinadas características individuais na busca do que é comum a vários objetos semelhantes.[135] E ambos podem se referir a objetos concretos, isto é, de existência física real (não ficcional ou ideal), que podem corresponder à definição do conceito ou à descrição do tipo. Posso ter um conceito de unicórnio, ou de centauro, como posso ter de caneta; a palavra caneta pode ser compreendida como um tipo, assim como as palavras "unicórnio" e "centauro" também podem. Logo, tipos e conceitos são igualmente abstratos na sua formulação, e tipos e conceitos podem ser, ambos, bastante concretos em sua referência, ou largamente vagos. Tipos, como se diz, partem da realidade, procedendo por comparação

---

135 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 279.

e abstração, descrevendo as características comuns. Conceitos também podem partir da realidade, também procedem por comparação e abstração, mas, em vez de descrever, definem as características comuns, selecionando aquelas que, para os fins daquela conceituação, são consideradas relevantes, desprezando outras. Concretude e abstração estão presentes em ambos, ou em nenhum, a depender do ponto de vista. Também sob esse ponto de vista, a distinção entre conceitos e tipos torna-se turva.

CONCLUSÃO

Quando um texto de direito positivo usa uma expressão, ela pode ser interpretada como um tipo, ou como um conceito. Em qualquer caso, o discurso do intérprete será uma metalinguagem descritiva que estabelecerá um significado para aquela expressão. Esse significado pode ser estabelecido de várias formas, inclusive com maior ou menor amplitude, ou com maior ou menor imprecisão. O importante é que esse discurso metalinguístico sempre precisará dizer o que aquela expressão significa, e o que não significa.

Se o direito positivo usa a palavra "operações", precisarmos comunicar o que ela significa, e não apenas para fins cognitivos, mas para fins de direcionamento de comportamentos: precisamos, por exemplo, que os contribuintes e o fisco comportem-se sabendo que "operações" significa aquilo que vier a significar. Podemos *descrever* um "núcleo fixo" com "fronteiras flexíveis", ou podemos *definir* um conjunto de características necessárias e outro de características comuns, mas dispensáveis. Na prática, é difícil determinar, exatamente, quais seriam as diferenças entre essas opções: aquilo que se sustenta ser um tipo e aquilo que se sustenta ser um conceito, se a distinção é posta nesses termos, confundem-se, perdendo, a distinção, a sua nitidez e a sua força.

A doutrina tributarista contemporânea discute com bastante frequência e intensidade a respeito de conceitos e tipos em normas constitucionais de competência tributária, em normas gerais em matéria tributária, e em normas legais de incidência tributária. De formas diferentes, essa discussão acaba se manifestando na jurisprudência e levando, para os tribunais, toda a equivocidade e confusão dos textos doutrinários – sem impedir que os tribunais criem suas próprias confusões e equivocidades, que se adicionam às doutrinárias, gerando um ambiente propício a arbitrariedades.

Embora a diferença pareça útil e importante para iluminar a metodologia de interpretação e aplicação do Direito, a distinção entre conceitos e tipos, da forma como aqui destacada, parece perder muito de sua nitidez quando examinada mais a fundo. Tipos e conceitos acabam se confundindo, na prática e na teoria. A distinção não é tão evidente, tão demarcada, quanto aparenta ser. Ao contrário: é uma distinção difícil, muitas vezes confusa, e outras vezes insustentável.

Quando se compreende que conceitos são em alguma medida indeterminados e tipos são em alguma medida abstratos, podendo ambos serem mais ou menos indeterminados e abstratos conforme o caso, e que as características necessárias dos conceitos e as características renunciáveis dos tipos se confundem, a depender do grau de abstração dos conceitos e da abrangência do núcleo fixo dos tipos, e de como os conceitos são formulados, a distinção parece perder também em utilidade, tanto teórica quanto prática, acabando, muitas vezes, por gerar mais confusão do que clareza no debate sobre as possibilidades e os limites da lei tributária e dos seus diversos intérpretes.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

———. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

———. *Teoria da indeterminação no direito*: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária*: uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984.

BREYNER, Frederico Menezes. Abordagem tipológica ou conceitual das regras de competência tributária: estudo comparado entre Brasil e Alemanha. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 47, p. 223-243, jan./jun. 2021.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguage*. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

———. Tipo ou conceito no direito tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 31, p. 213-260, 1987.

FINATTO, Maria José Bocorny. O papel da definição de termos técnico-científicos. *Revista da ABRALIN*, vol. 1, n. 1, p. 73-97, jul./2002.

FOLLONI, André. Sobre a distinção entre tipos e conceitos. In: MURICI, Gustavo Lana *et al* (org.). *Estudos sobre a jurisprudência*: controvérsias em matéria tributária nos tribunais superiores. Belo Horizonte: D'Plácido, 2023, p. 151-168.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regras de competência e textura aberta da linguagem natural. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 40, n. 50, p. 183-199, jan./abr., 2022.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 235, p. 193-232, jan./mar. 2004.

———. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. 2: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VILANOVA, Lourival. Analítica do dever-ser. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 2. São Paulo: Axis Mvndi; IBET, 2003.

QUALIFICAÇÃO CIVIL, UNIDADE DO SISTEMA E ABORDAGEM FUNCIONAL

Carlos Nelson Konder[136]

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; – 2. QUALIFICAR PARA QUÊ?; – 3. POSTURAS METODOLÓGICAS E MÉTODOS DE QUALIFICAÇÃO; – 4. COMPLEXIDADE E UNIDADE DO SISTEMA; – 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS; – REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

No contexto atual, em que é exigida cada vez maior especialização na atividade acadêmica, a tendência é o isolamento dos pesquisadores em seus campos, perdendo importantes oportunidades de troca com outros pesquisadores que, embora dedicados a outros campos do conhecimento, muitas vezes lidam com problemas bastante similares e encontram soluções aptas a serem compartilhadas. A realidade social, econômica e mesmo jurídica é una, ainda que diversas sejam as formas de compreendê-la.

Por conta disso, foi particularmente profícuo o desenvolvimento do grupo de pesquisa "Direito Tributário e Direito Privado" no âmbito do Programa de Pós-graduação em Direito da UERJ, ao longo do segundo semestre de 2023, sob a preciosa iniciativa do professor Sérgio André Rocha e de quem recebi o generoso convite para participar. O grupo contou com mestrandos e doutorandos das linhas de direito tributário e de direito civil, dedicando-se tanto a reflexões gerais como a aspectos específicos do rico diálogo entre esses dois ramos do direito.

---

136 Professor Titular do Departamento de Direito Civil da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Professor do Departamento de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio). Doutor e mestre em direito civil pela UERJ. Especialista em direito civil pela Universidade de Camerino (Itália). Parecerista e árbitro.

Diante da presente obra que reúne os trabalhos oriundos daqueles debates, resolvi revisitar tema que já desenvolvi em outras searas,[137] agora – acredito – mais esclarecido pela superação da unilateralidade de uma reflexão exclusivamente civilística. O trabalho, por meio de método dedutivo e pesquisa bibliográfica exploratória, volta-se a examinar como a abordagem funcional do processo de qualificação no âmbito do direito civil poderia ser conciliado com os efeitos tributários que essa qualificação pode produzir.

2. QUALIFICAR PARA QUÊ?

Ganhou alguma popularidade no ambiente acadêmico o julgado da magistrada Judith Barzilay, da *U.S. Court of International Trade*, que decidiu que os X-Men (heróis fictícios que, na condição de mutantes, lutam contra a intolerância para proteger um mundo que os teme e odeia) não seriam seres humanos. Tendo em vista que o código tributário americano (HTSUS) prevê taxas de importação maiores para bonecos (*dolls*), definidos como "representações de seres humanos" (12% *ad valorem*), do que para brinquedos em geral (*other toys*, 6,8% *ad valorem*), a juíza se debruçou sobre um rol de documentos e mais de sessenta bonecos de plástico para concluir que embora muitos "pareçam" (*ressemble*) seres humanos, não podem ser qualificados como "representações de seres humanos", dando ganho de causa à Toy Biz Inc. para obter uma tarifação mais branda em bonecos importados da China.[138]

O julgado se junta a uma série de relatos anedóticos, como a rejeitada pretensão da Procter & Gamble de que os salgadinhos *Pringles* não sejam considerados batatas (sob o argumentos de que somente 42% da sua composição é realmente batata) para afastar a incidência do VAT (Imposto sobre o Valor Agregado)[139] e a controvérsia sobre se a loja que comercializava "burritos" violava a cláusula de não concorrência que vedava a venda de sanduíches.[140]

---

137 KONDER, Carlos Nelson. *Causa e tipo: a qualificação dos contratos sob a perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro, 2014.

138 EEUU. UNITED STATES COURT OF INTERNATIONAL TRADE. *Toy Biz, Inc. v. US Customs*, Jan. 3, 2003. extraído de <t.ly/T6T3->, acesso em 25 jun. 2024.

139 EFE. Justiça britânica define que Pringles devem ser consideradas batatas. *G1*, 21 mai. 2009. Disponível em <t.ly/OyVLi>, acesso em 28 jun. 2024.

140 FLORESTAL, Marjorie. Is a Burrito a Sandwich? Exploring Race, Class and Culture in Contracts. *Michigan Journal of Race and Law*, vol. 14, issue 1, fall 2008, p. 1-58.

O exemplo mais pitoresco, entretanto, é nacional: trata-se da aquisição do acervo das relíquias escavadas no Templo de Karnak, que estavam destinadas a Buenos Aires, mas, ante a instabilidade política na região, o comerciante italiano que passava pelo Rio de Janeiro acabou por vender as peças ao imperador Pedro I. Na chegada do acervo arqueológico no Brasil, diante da falta de designação apropriada às múmias no sistema alfandegário, elas foram qualificadas e tributadas como "carne seca".[141]

Os exemplos curiosos levantam um problema sério: o contraste entre a importância fundamental do processo de qualificação no direito, que serve a determinar os efeitos jurídicos produzidos por um fato concreto por meio de sua recondução a um modelo abstrato, e a tímida reflexão sobre o *método* que guia esse processo. A falta de aprofundamento científico e metodológico sobre esse processo abre espaço para insegurança e arbitrariedade.[142]

O caso mais ilustrativo é a jurisprudência sobre a antecipação do pagamento do valor residual garantido (VRG) descaracterizar ou não o arrendamento mercantil (*leasing*). Como se sabe, normalmente no arrendamento mercantil o interessado em fruir de um bem, mas incerto quanto à conveniência de sua aquisição, requer a uma instituição financeira que o adquira e ceda a ele seu uso, por prazo determinado, mediante remuneração periódica. Findo o prazo, o arrendatário tem a opção de renovar o contrato, devolver o bem à proprietária ou ainda adquiri-lo, mas em vez de pagar o seu preço cheio, serão computados os valores já pagos e caberá a ele, exercendo a opção de compra, pagar apenas o faltante para completar a totalidade do seu valor (o VRG). Antecipado o pagamento dessa parcela, continuaria possível falar de *leasing* ou estaríamos diante de uma mera compra e venda? Em apenas

---

141 VASCONCELOS Gabriel; SOARES, João Pedro (Agência Andante). A rotina e os desafios da reconstrução do Museu Nacional, sete meses depois. *O Globo*, 21 abr. 2019. Disponível em <t.ly/xyxpp>, acesso em 26 jun. 2024.

142 Afirma Giovana Cunha Comiran: "O exame de julgados brasileiros tem demonstrado que, ainda quando se encontram soluções adequadas, é muito difícil vislumbrar um método uniforme, uma trilha pela qual caminhe o raciocínio jurisprudencial rumo à decisão que se apresentará – seja ela satisfatória ou não" (COMIRAN, Giovana Cunha. *Atipicidade contratual*: entre autonomia privada e o tipo. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2007, p. 12-13).

dois anos, duas súmulas do STJ "pacificaram" entendimentos diametralmente opostos sobre o tema.[143]

A modificação do entendimento deita raízes também no fato de a primeira súmula ter sido produzida exclusivamente no âmbito das turmas de direito civil e a segunda abarcando também as turmas de direito público, incluindo as repercussões tributárias. Isso levanta uma dúvida metodológica: ao enfrentar o desafio de qualificar determinado fato concreto, deve o intérprete levar em conta para que servirá a qualificação em questão? Na avaliação da "humanidade dos x-men", deveria a juíza Barzilay ter em mente para que fim estava fazendo aquela qualificação? Qual era a razão ou interesse por trás da distinção legislativa de tarifas entre bonecos e outros brinquedos? Poderia a resposta ser diferente se a qualificação como "representação de seres humanos" se destinasse a outro fim: por exemplo, normas distintas sobre transmissão de propriedade, mudança de regime de responsabilidade do vendedor, sistema diferenciado de garantia contra defeitos?

3. POSTURAS METODOLÓGICAS E MÉTODOS DE QUALIFICAÇÃO

A investigação metodológica sobre o processo de qualificação abre-se a partir do que se costuma referir, de modo geral e abrangente, por *formalismo*. Em termos de postura interpretativa, o formalismo indica uma orientação firme no sentido de que o intérprete dê prioridade à forma do texto: o enunciado normativo deve ser "levado a sério" por aquele que tomará a decisão, sob a premissa de que, mesmo reconhecendo a imperfeição da generalização que todo enunciado traz, a não-observância do texto pode ser ainda mais prejudicial.[144]

---

143 Como explicou Maria Celina Bodin de Moraes, "Em 2002, tão consolidada estava a decisão sobre a desfiguração da causa do *leasing* que ela foi sumulada pela Segunda Seção – Súmula n. 263 – no seguintes termos: 'A cobrança antecipada do valor residual (VRG) descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, transformando-o em compra e venda a prestação'. Todavia, em reviravolta raras vezes vista em nossa jurisprudência, a Corte Especial do STJ pouco tempo depois aprovou entendimento exatamente oposto. De fato, hoje o enunciado da Súmula n. 293 (2004) estabelece: 'A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o arrendamento mercantil'" (MORAES, Maria Celina Bodin de. A causa dos contratos. *Revista trimestral de direito civil,* n. 21. Rio de Janeiro, jan./mar. 2005, p. 114).

144 Neste sentido, defende Noel Struchiner: "O formalismo é a defesa de uma atitude ou disposição interpretativa segundo a qual o texto de uma formulação normativa, ou melhor, o texto da totalidade de formulações normativas deve ser levado a sério

A prioridade da forma, nesse modelo, implicará, em alguma medida, privar o intérprete de uma investigação de conteúdo, isto é, de levar em conta os interesses, as razões e os objetivos por trás do enunciado. Por isso, está normalmente associada – embora não necessariamente – a uma visão mais fechada do ordenamento jurídico.[145]

Trata-se da postura tradicionalmente vinculada ao positivismo jurídico, que, no dizer de Norberto Bobbio, volta-se a "salvaguardar a pesquisa teórica contra a infiltração de juízos de valores e de evitar a confusão entre direito positivo, o único objeto possível de uma teoria científica do direito, e o direito ideal".[146] Sobressai a referência histórica aos exemplos mais extremos da Escola de Exegese, restringindo o intérprete estritamente aos textos legais,[147] e da Pandectística, voltada essencialmente ao tratamento formal dos conceitos clássicos e à descrição neutra dos princípios.[148]

---

pelos responsáveis pela tomada de decisões jurídicas. Tal defesa deriva da crença de que em certos cenários ou ambientes de tomada de decisão a não-observância das regras poderia ser mais prejudicial do que sua observância, mesmo atentando para o fato de que regras, em função de sua natureza como generalizações prescritivas probabilísticas, são sempre imperfeitas, ou infelizes, na medida em que invariavelmente não são capazes de realizar as suas próprias justificações"; e Deve-se notar que o formalista que vale a pena estudar e enfrentar não é aquele delineado por uma boa parte da literatura jusfilosófica, isto é, aquele que acredita que nenhum tipo de intoxicação lingüística é capaz de aplacar a linguagem das formulações normativas. Os formalistas sofisticados não são aqueles que acreditam em um paraíso conceitual, onde os conceitos são rígidos, estabelecendo categorias que são aplicadas de uma maneira tudo-ou-nada" (STRUCHINER, Noel. Posturas interpretativas e modelagem institucional: a dignidade (contingente) do formalismo jurídico. *In* SARMENTO, D. (org.). *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 464).

145 ROCHA, Sérgio André. O que é formalismo tributário. *Revista dialética de direito tributário*, n. 227. São Paulo: agosto 2014, p. 151.

146 BOBBIO, Norberto. Verso una teoria funzionalistica del diritto. *Dalla struttura alla funzione*. Milano: Edizioni di Comunità, 1977, p. 65.

147 Na síntese de R. C. Van Caenegen, "os seguidores da Escola Exegética acreditavam que o direito era idêntico aos códigos e que, como o estatuto era agora a única fonte do direito, a ciência devia confinar-se à interpretação exata (ou 'exegese', termo usado para interpretação bíblica pelos teólogos) dos estatutos em geral, acima de tudo dos códigos" (VAN CAENEGEN, R. C.. *Uma introdução histórica ao direito privado*, 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 198).

148 HESPANHA, António Manuel. *Panorama histórico da cultura jurídica européia*, 2. ed. Lisboa: Publicações Europa-América, 1998, p. 186. Como descreve Karl Larenz,

A essa postura interpretativa associa-se, normalmente, um método de qualificação primordialmente *estrutural*. Na contraposição tradicional, a estrutura de cada fato descreve os elementos que o compõem (sua morfologia), enquanto a função refere-se à forma pela qual tais elementos atuam, o que eles fazem. Na síntese de Pietro Perlingieri, enquanto a estrutura reflete o fato "como é", a função indica "para que serve".[149] Assim, uma abordagem estrutural da qualificação se pauta primordialmente por avaliar se o fato concreto contém os elementos reputados essenciais à categoria normativa abstrata.

De acordo com este modelo, toda categoria normativa traz um rol de elementos reputados necessários e suficientes para a qualificação e a tarefa do intérprete seria verificar a presença ou ausência destes elementos essenciais no contrato concreto. No exemplo clássico, faltando coisa ou preço, jamais se teria uma compra e venda, mas havendo coisa e preço, obrigatoriamente trata-se de compra e venda, independentemente de qualquer outro elemento que o contrato possua.

Dessa forma, esse método normalmente se pauta na concepção do processo de qualificação como ato de *subsunção*: o papel do intérprete estaria restrito à verificação fática da presença de elementos essenciais, pressuposto para a subsunção do contrato concreto ao tipo legal, com a consequente aplicação das normas pertinentes. Associa-se, assim, a mais um aspecto ou acepção do formalismo, referente a uma perspectiva do processo de qualificação essencialmente mecânica: a constatação da presença ou ausência dos elementos essenciais seria a operação necessária e suficiente para a qualificação naquela categoria abstrata e a consequente aplicação de suas normas.

Os rigores do formalismo vêm sendo temperados no contexto do que atualmente se vem referindo por *pós-positivismo*.[150] É possível falar,

---

"o 'sistema' significa aqui, portanto, muito mais do que mera clareza e facilidade de domínio de um certa matéria; significa a única maneira possível por que o espírito cognoscente consegue assegurar-se da verdade: o critério da 'racionalidade' intrínseca, como exigência imprescindível da verdadeira cientificidade" (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*, 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 21).

149 PERLINGIERI, Pietro. *Perfis do direito civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 94.

150 A expressão "pós-positivismo" foi difundida no Brasil por Paulo Bonavides para se referir a uma fase do direito constitucional em que, sob a influência de Ronald Dworkin e Robert Alexy, "os princípios passam a ser tratados como direito" (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*, 9ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 264).

assim, de uma postura ao menos em certos aspectos *substancialista*, ou seja, em que se franqueia ao intérprete avaliar o conteúdo material dos enunciados normativos, imiscuindo-se na avaliação dos interesses, fins e valores por trás da norma. A essa postura, associa-se abordagem do processo de qualificação dita *funcional*. Considerando que cada enunciado normativo traduz a proteção de determinado interesse, a função acaba se caracterizando também como síntese global de interesses.[151] Ao incluir e privilegiar a função dos institutos no objeto de estudo do intérprete, exige-se dele a compreensão do direito como fato social, cujo alcance se extrai somente no contexto histórico-geográfico do qual ele se origina e ao qual se destina.[152]

O exemplo mais ilustrativo reside no debate sobre a qualificação do livro eletrônico para fins de imunidade tributária.[153] Sob perspectiva estrutural, o *e-book* não contém os elementos que consubstanciam um livro, pois não há papel, tinta ou encadernação. Entretanto, sob pers-

---

Além da força normativa dos princípios, com a consequente concepção do direito como um sistema de regras e princípios, destaca-se como características do pós-positivismo a aproximação entre direito e ética e a utilização da teoria da argumentação como mecanismo de controle da discricionariedade do intérprete: BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). *In* BARROSO, L. R. (org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 1-48; MAIA, Antônio Cavalcanti; SOUZA NETO. Os princípios de direito e as perspectivas de Perelman, Dworkin e Alexy. *In* PEIXINHO, M. M.; GUERRA, I. F.; NASCIMENTO FILHO, F. (org.). *Os princípios da constituição de 1988*, 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 57-99.

151 Para Perlingieri, "Por interesse entende-se a relação entre um sujeito e um bem (interesse em sentido subjetivo: em algumas ocasiões falou-se interesse como transposição no plano jurídico da necessidade e do desejo advertido pelo sujeito). Contrapõe-se a esta uma acepção objetiva (ou normativa) do interesse como «exigência de bens ou valores a realizar ou a proteger» em uma sociedade e em um ordenamento historicamente determinado" (PERLINGIERI, Pietro. *O direito civil na legalidade constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 117, nota 143).

152 Eduardo Nunes de Souza destaca: "uma análise baseada no perfil funcional permite ao intérprete emitir um juízo valorativo muito mais completo sobre os atos jurídicos, indagando se seu exercício não é abusivo e se é merecedor da tutela do ordenamento – indo, portanto, além do simples juízo de licitude proporcionado pelo prisma estrutural" (SOUZA, Eduardo Nunes de. Função negocial e função social do contrato: subsídios para um estudo comparativo. *Revista de direito privado*, vol. 54. São Paulo: abr./2013, p. 65).

153 STF, Pleno, RE 330.817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, julg. 8 mar. 2017.

pectiva funcional ele se presta a produzir os mesmos efeitos do livro físico, desempenhando o mesmo fim e atendendo aos mesmos interesses, particularmente ante a compreensão da imunidade tributária como norma que objetiva incentivar o acesso à informação, à educação e à cultura. Nas palavras de Gustavo Tepedino:

> Por desempenhar a mesma finalidade e função, o livro eletrônico é modalidade contemporânea de livro, a atrair as mesmas normas que disciplinam o livro impresso, do qual somente se distingue pelo modo de consulta e de acesso ao seu conteúdo. Nesta perspectiva, o conceito de livro não pressupõe o papel, podendo apresentar diversas formas de exteriorização, desde que se preservem a sua finalidade e função.[154]

A prioridade que a perspectiva funcional vem assumindo frente à perspectiva estrutural reflete uma transformação histórica no papel do intérprete. Envolve uma abordagem tendencialmente antiformalista e não dogmatista, própria das escolas que se desenvolveram ao longo do século XX, reinserindo o direito no âmbito das demais ciências sociais. Particularmente, o processo de *constitucionalização* do direito – em particular do direito civil – implica reconhecer a instrumentalidade das normas inferiores à realização dos preceitos constitucionais, impondo ao intérprete, portanto, levar em conta essa funcionalização no processo de qualificação.[155]

Naturalmente, a análise da "substância" da norma não pode desprezar sua "forma". Trata-se somente de reconhecer que a textura aberta da linguagem, associada à complexidade do sistema de normas, demanda processo hermenêutico em que se busque coerência e harmonia entre os diversos elementos normativos. Isso conduz à constatação de que o sistema do direito não é fechado, ou axiomático, pautado pela lógica formal e pela neutralidade dos enunciados, como se pretendera sob uma perspectiva hermética e autorreferenciada, de matriz positivista, mas sim um *sistema aberto*, em constante estado de complementação e evolução em razão da provisoriedade do conhecimento do conheci-

---

154 TEPEDINO, Gustavo. Livro (eletrônico) e o perfil funcional dos bens jurídicos na experiência brasileira. In: VICENTE, D. M.; VIEIRA, J. A. C.; CASIMIRO, S. V.; SILVA, A. M. P. (org.). *Estudos de Direito Intelectual em homenagem ao Prof. Doutor José de Oliveira Ascensão*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 273-274.

155 KONDER, Carlos Nelson. Qualificação e coligação contratual. *RJLB – Revista Jurídica Luso-Brasileira*, v. 4, n. 1. Lisboa: 2018, p. 355-404.

mento científico e, principalmente, da modificabilidade dos próprios valores fundamentais da ordem jurídica.[156]

No entanto, este processo de incorporação de elementos extrajurídicos não pode dar-se de forma arbitrária, o que levaria à implosão do próprio pressuposto de sistematicidade. Necessariamente o processo de abertura deve ser viabilizado pelos próprios elementos do sistema: além do texto, mas através do texto. Para assegurar, portanto, que o intérprete seja fiel não mais ao texto da lei, mas sim ao ordenamento jurídico como um todo, que decida em coerência não com um sistema formal e neutro de conceitos, mas com o sistema de normas e princípios fundados em valores culturais e sociais, ganha importância capital a *fundamentação argumentativa* da decisão.[157]

O ponto central parece residir em reconhecer que a qualificação inevitavelmente demanda escolhas e persistir na afirmação de que é um procedimento automático leva a que estas escolhas permaneçam ocultas, afastadas do acesso ao debate público, que é requisito de legitimidade de qualquer atividade jurisdicional em um Estado Democrático de Direito. Dessa forma, a compreensão do método adotado para a qualificação ou, de modo mais claro, a discussão acerca de qual o método mais adequado, é atividade cientificamente necessária e conveniente.

4. COMPLEXIDADE E UNIDADE DO SISTEMA

A adoção da perspectiva funcional levanta a possibilidade de qualificações diversas para o mesmo fato conforme a norma cuja incidência se pretende. Levando-se em conta que as normas podem voltar-se a fins diversos, seria possível a um mesmo fato "ser" e "não ser", a depender do efeito jurídico que se pretenda? A questão levanta relevante preocupação quanto à unidade e coerência exigida do ordenamento jurídico como um sistema.

Com efeito, não é incomum encontrar fatos e bens cuja qualificação sofra exceções a depender do efeito jurídico que se pretenda produzir. No âmbito do direito civil, pode-se referir ao exemplo clássico dos

---

156 CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 104 e ss.

157 KONDER, Carlos Nelson. Distinções hermenêuticas da constitucionalização do direito civil: o intérprete na doutrina de Pietro Perlingieri. *Revista da Faculdade de Direito (UFPR)*, v. 60. Curitiba: 2015, p. 193-213.

navios e aeronaves que, posto qualificadas como bem móveis, quando dados em garantia, submetem-se ao regime das hipotecas, típico de bens imóveis (CC, art. 1.473, VI e VII). Somente haverá incoerência se não se identifica a *ratio* para o tratamento diverso.

A questão se coloca com particular intensidade na relação entre a qualificação civil e suas repercussões no âmbito tributário. Isto porque o próprio Código Tributário Nacional determina no seu art. 109 determina que "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". De forma ainda mais incisiva, preconiza o art. 110 do mesmo diploma legal: "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".

Os dispositivos são normalmente associados com a referência a uma legalidade estrita ou tipicidade fechada própria do direito tributário, que protegeria a liberdade do contribuinte de forma particularmente enfática contra as sanções gravosas que a extensão interpretativa das normas fiscais lhe imporia.[158] Assim, tradicionalmente se defende que a referência às categorias de direito privado estaria associada a essa restrição das possibilidade interpretativas.[159]

Com efeito, historicamente, era no âmbito do direito privado que se desenvolviam as categorias e conceitos da teoria geral do direito como um todo, como se constata ao examinar os manuais clássicos de direitos civil que incluíam lições sobre temas fundamentais não restritos a esse campo e na denominação original de "Lei de Introdução ao Código Civil" dada ao diploma que apresenta regras gerais sobre interpretação e aplicação do direito (hoje "Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro" – DL 4.657/1942, alterado pela L. 12.376/2010). Hoje deve-se reconhecer que os dispositivos visam a estabelecer que o legislador tributário, ao menos em princípio, se utiliza dos conceitos – muitos deles ainda ínsitos ao direito privado, outros objeto de outros ramos ou mes-

158 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17-19.

159 TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*: autonomia privada, simulação, elisão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 63.

mo da teoria geral do direito – com base na compreensão consolidada sobre eles no ordenamento jurídico como um todo, evitando a surpresa de atribuir às palavras significados distintos daqueles compartilhados historicamente pela comunidade de seus intérpretes.

Essa abordagem restritiva das relações entre direito tributário e direito privado se colocaria, portanto, como mais uma manifestação de formalismo.[160] Diante disso, estaria esse diálogo entre direito civil e tributário fadado ao formalismo ou haveria espaço para que a abordagem funcional da qualificação civil também gerasse efeitos no âmbito tributário? Representaria a funcionalização, nessa seara, uma frustração dos objetivos dos dispositivos que limitam o poder de tributar, uma violação de imperativos como "a segurança jurídica, a não surpresa, previsibilidade, liberdades de contratar, de gestão, de iniciativa e planejamento, além da mitigação da rígida discriminação constitucional de competência tributária"?[161] Quer parecer que, se mesmo no âmbito do direito tributário, hoje os rigores e excessos da tipicidade dita fechada e da abordagem formalista vem sendo relativizados,[162] o diálogo com o direito civil pode se abrir sob outras perspectivas.

A abordagem funcional permite que regras de natureza distinta ensejem a qualificação de efeitos jurídicos diferenciados: a razão de ser da regra deve necessariamente ser levada em conta para a qualificação do contrato no que diz respeito aos efeitos específicos que ela comina. Assim, um contrato pode ser qualificado de uma forma no tocante, por exemplo, à responsabilidade do devedor e de outra forma no tocante ao tributo devido pela sua execução. Isto permite que, para a cominação do efeito tributário, seja realizado um procedimento hermenêutico que considere a peculiaridade deste tipo de norma e as exigências constitucionais relativas à sua incidência. Nesse procedimento, se levará em conta que, entre os princípios constitucionais que devem guiar qualquer processo de qualificação, estão aqueles que justificam a restrição na aplicação da norma dita típica pelo intérprete. É fundamental, contudo, que haja fundamentação argumentativa a destacar as diferentes

---

160 ROCHA, Sérgio André. O que é formalismo tributário. *Revista dialética de direito tributário*, n. 227. São Paulo: agosto 2014, p. 153.

161 ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 294.

162 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributária. *Revista de Direito Administrativo*, n. 229. Rio de Janeiro: jul.-set./2002, p. 313-333.

razões dos enunciados normativos, a justificar a distinção de efeitos na qualificação.

Em um ordenamento marcado pela complexidade, tanto pelas suas variadas fontes como pelo conjunto de interesses não homogêneos da sociedade que atende, cumpre ao intérprete o trabalho de garantir unidade e coerência, por meio da atividade hermenêutica. O sistema é marcado pela complexidade: toda e qualquer norma do sistema o pressupõe e, ao mesmo tempo, concorre para a sua formação, então não é possível compreender uma norma sem sua inserção como parte dessa totalidade formal e substancial.[163] O intérprete deve individualizar a normativa vigente "mediante uma empenhada atividade hermenêutica, no *mare Magnum* das fontes e proposições legislativas".[164] Nesse contexto, a construção do sistema não é um dado, mas o resultado de um processo de conteúdo, de um método.[165]

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O breve panorama aqui identificado permite constatar, em primeiro lugar, a importância de a atividade científica voltar sua reflexão para o método de qualificação. Nesse particular, a relativização do formalismo, em suas variadas acepções, demonstra como a qualificação, como aspecto do processo hermenêutico, não se opera de forma automática, envolvendo sempre escolhas por parte do intérprete, que devem ser explicitadas na fundamentação argumentativa de suas decisões.

Abre-se espaço, assim, para abordagem funcional, na qual reconhece-se que todo enunciado normativo – incluindo as definições, conceitos, tipos e categorias em geral – volta-se a um fim, protege um valor, pretende certos efeitos. Cumpre ao intérprete, portanto, mesmo no processo de qualificação, levar em conta essa função que anima cada fato e norma, para dar solução compatível com os interesses tutelados pelo ordenamento.

---

163 PERLINGIERI, Pietro. *O direito civil na legalidade constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 628.

164 PERLINGIERI, Pietro. *O direito civil na legalidade constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 619.

165 PERLINGIERI, Pietro. *O direito civil na legalidade constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 36.

Em particular, a complexidade do ordenamento, decorrente da pluralidade de fontes e da heterogeneidade dos interesses sociais a que atende, impõe à atividade interpretativa a missão de assegurar a unidade e coerência próprias do sistema. Isso implica admitir que o processo de qualificação não precisa ser uno no ordenamento como um todo, contanto que tenha em vista que a aptidão para produzir efeitos distintos deve fundamentar-se em normas que respondam a funções igualmente distintas.

6. REFERÊNCIAS

BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). *In* BARROSO, L. R. (org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 1-48.

BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione*. Milano: Edizioni di Comunità, 1977.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*, 9ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. STF, Pleno, RE 330.817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, julg. 8 mar. 2017.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

COMIRAN, Giovana Cunha. *Atipicidade contratual*: entre autonomia privada e o tipo. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2007.

EEUU. UNITED STATES COURT OF INTERNATIONAL TRADE. *Toy Biz, Inc. v. US Customs*, Jan. 3, 2003. extraído de <t.ly/T6T3->, acesso em 25 jun. 2024.

EFE. Justiça britânica define que Pringles devem ser consideradas batatas. *G1*, 21 mai. 2009. Disponível em <t.ly/OyVLi>, acesso em 28 jun. 2024.

FLORESTAL, Marjorie. Is a Burrito a Sandwich? Exploring Race, Class and Culture in Contracts. *Michigan Journal of Race and Law*, vol. 14, issue 1, fall 2008, p. 1-58.

HESPANHA, António Manuel. *Panorama histórico da cultura jurídica européia*, 2. ed. Lisboa: Publicações Europa-América, 1998.

KONDER, Carlos Nelson. *Causa e tipo: a qualificação dos contratos sob a perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro, 2014.

KONDER, Carlos Nelson. Distinções hermenêuticas da constitucionalização do direito civil: o intérprete na doutrina de Pietro Perlingieri. *Revista da Faculdade de Direito (UFPR)*, v. 60. Curitiba: 2015, p. 193-213.

KONDER, Carlos Nelson. Qualificação e coligação contratual. *RJLB – Revista Jurídica Luso-Brasileira*, v. 4, n. 1. Lisboa: 2018, p. 355-404.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*, 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

MAIA, Antônio Cavalcanti; SOUZA NETO. Os princípios de direito e as perspectivas de Perelman, Dworkin e Alexy. *In* PEIXINHO, M. M.; GUERRA, I. F.; NASCIMENTO FILHO, F. (org.). *Os princípios da constituição de 1988*, 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 57-99.

MORAES, Maria Celina Bodin de. A causa dos contratos. *Revista trimestral de direito civil,* n. 21. Rio de Janeiro, jan./mar. 2005, p. 95-119.

PERLINGIERI, Pietro. *O direito civil na legalidade constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

PERLINGIERI, Pietro. *Perfis do direito civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributária. *Revista de Direito Administrativo*, n. 229. Rio de Janeiro: jul.-set./2002, p. 313-333.

ROCHA, Sérgio André. O que é formalismo tributário. *Revista dialética de direito tributário*, n. 227. São Paulo: agosto 2014, p. 146-155.

ROCHA, Sérgio André. O que é formalismo tributário. *Revista dialética de direito tributário*, n. 227. São Paulo: agosto 2014, p. 146-155.

ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

SOUZA, Eduardo Nunes de. Função negocial e função social do contrato: subsídios para um estudo comparativo. *Revista de direito privado*, vol. 54. São Paulo: abr./2013, p. 65-98.

STRUCHINER, Noel. Posturas interpretativas e modelagem institucional: a dignidade (contingente) do formalismo jurídico. *In* SARMENTO, D. (org.). *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 463-482.

TEPEDINO, Gustavo. Livro (eletrônico) e o perfil funcional dos bens jurídicos na experiência brasileira. In: VICENTE, D. M.; VIEIRA, J. A. C.; CASIMIRO, S. V.; SILVA, A. M. P. (org.). *Estudos de Direito Intelectual em homenagem ao Prof. Doutor José de Oliveira Ascensão*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 269-287.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*: autonomia privada, simulação, elisão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VAN CAENEGEN, R. C.. *Uma introdução histórica ao direito privado*, 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

VASCONCELOS Gabriel; SOARES, João Pedro (Agência Andante). A rotina e os desafios da reconstrução do Museu Nacional, sete meses depois. *O Globo*, 21 abr. 2019. Disponível em <t.ly/xyxpp>, acesso em 26 jun. 2024.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

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

Jeferson Teodorovicz[166]

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. A RELEVÂNCIA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ALEMÃO (REICHSABEGABNORDNUNG, DE 1919) PARA O DEBATE AUTONOMISTA: A "CONSIDERAÇÃO DOS FATOS", A "CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA" OU "INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA" DO DIREITO TRIBUTÁRIO.; 3. AS DISTINTAS POSIÇÕES DA LITERATURA GERMÂNICA SOBRE A AUTONOMIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO; 4. A EXPERIÊNCIA AUTONOMISTA EUROPEIA (ITALIANA E FRANCESA) E OS REFLEXOS NA PRODUÇÃO LATINO-AMERICANA; 5. REFLEXOS DO DEBATE AUTONOMISTA NA LEGISLAÇÃO E NA LITERATURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA; 6. A PRIMAZIA DA REALIDADE ECONÔMICA SOBRE A FORMA JURÍDICA, O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS MUDANÇAS CONTÁBEIS RECENTES: O MAIS RECENTE CAPÍTULO DO DEBATE AUTONOMISTA (OU INTERDISCIPLINAR)?; CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. INTRODUÇÃO[167]

O presente estudo pretende apresentar, através de revisão bibliográfica, alguns elementos referentes ao debate sobre a autonomia dos conceitos de direito tributário diante de conceitos de outros ramos do direito (sobretudo oriundos do direito privado).

O direito tributário lentamente galgou amadurecimento teórico a partir das primeiras incursões europeias, notadamente, consolidada

166 Pós-doutorado em Direito pela UNB. Doutorado em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestrado em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. Especialização em Gestão Contábil e Tributária (MBA) pela UFPR. Graduado em Direito pela PUCPR. Professor Permanente do Programa de Mestrado em Políticas Públicas e Governo da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getulio Vargas – FGV EPPG, em Brasília-DF. E-mail: jeferson.teodorovicz@fgv.br

167 Este trabalho atualiza artigo anteriormente publicado na Revista Ius Gentium. TEODOROVICZ, Jeferson. Reflexões sobre o uso de conceitos de direito privado (e de contabilidade) no direito tributário. In: Revista Ius Gentium. Curitiba, vol. 15, n. 2, p. 260-295, jul./dez. 2024.

pelo esforço contínuo de estudiosos, dedicados a traçar os contornos teóricos que a identificariam como uma disciplina verdadeiramente autônoma. Mas essa emancipação não foi conquistada sem longos e calorosos debates, seja porque o direito tributário é ramo que integra o direito financeiro, que, por sua vez, é parte do direito administrativo, seja porque o direito tributário apresenta profundas conexões com outros ramos do direito, e por esse motivo chega-se a falar em autonomia meramente "didática" dos ramos do direito (TEODOROVICZ, 2014, p. 184-190)[168].

Esse debate foi elementar para o progresso disciplinar do Direito Tributário e encontrou diferentes posicionamentos em diferentes fases do amadurecimento da disciplina (TEODOROVICZ, 2017, p. 271-281; TEODOROVICZ, 2021, p. 586-646).

No século XX, especialmente nas duas primeiras décadas, torna-se copiosa a doutrina que defendeu a subordinação do direito tributá-

---

168 Neste estudo, por conveniência investigativa, abordei a compreensão do debate autonomista que foi prioritariamente enfrentada pela tradição jurídica tributária brasileira (por influência histórica estrangeira), sem avançar sobre outros possíveis sentidos autonomistas no que tange ao Direito Tributário. Reforço, porém, que tal problemática pode ser enfrentada através de abordagens distintas quanto à consideração das expressões "autonomia didática" ou "autonomia científica". Por exemplo, para Fernando Aurelio Zilveti (2009, pp. 24 e ss; 2010, pp. 35 e ss), a autonomia legislativa "resulta do fato de o Direito Tributário contar com leis específicas decorre da necessidade de determinar hipóteses de interesse exclusivamente fiscal, a ponto de identificar as riquezas passíveis de tributação". Já a "autonomia didática", por sua vez, "emerge da relevância prática do ensino de determinada matéria no âmbito curricular das faculdades de Direito". Note-se aqui, que a noção de autonomia didática se localiza em ambiente distinto do debate teórico sobre a questão da autonomia meramente "didática" ou "jurídica, dogmática ou científica", na tradução jurídica tributária brasileira. O sentido de "autonomia didática" trazido pelo autor identifica-se com a autonomia do ensino, na criação de cadeiras próprias e separadas de outros ramos do conhecimento (a exemplo do Direito Financeiro, do Direito Administrativo ou mesmo da Ciência das Finanças). Por outro lado, para Zilveti, a "autonomia científica" "é defendida por parcela da doutrina que considera o Direito Tributário mais que mero setor normativo do Direito Público, verdadeiro ramo do Direito subordinado a princípios próprios e homogêneos, capaz de tratamento sistêmico autônomo em face às demais disciplinas jurídicas". Essa abordagem também pode ser observada na experiência estrangeira, a exemplo dos estudos anteriores de Gonzalez (2000, pp. 163 e ss), Amatucci (2004, p. 100 e ss) e D'Amati (2004, p. 139 e ss; 2000, p. 135 e ss). Ainda sobre o mesmo assunto, também explorei os diferentes sentidos de "autonomia do direito tributário" em trabalho anterior (TEODOROVICZ, 2017, p. 271 e ss).

rio – ou não – ao direito privado. Sem entrar em muitos detalhes acerca dos vários autores que aderiram às teses supracitadas, é preferível expor rapidamente algumas noções interessantes que dizem respeito ao embate e à emancipação da disciplina perante outros ramos do Direito.

Por isso, inicia-se a análise pelos debates que giraram em torno do surgimento do Código Tributário Alemão (Reichsabgabnordnung, 1919) e a produção bibliográfica que foi diretamente influenciada por este importante dispositivo.

Essa análise é complementada pelos reflexos dos debates autonomistas na literatura latino-americana e, consequentemente, na literatura tributária brasileira, por diferentes contextos.

A partir dessa análise da literatura estrangeira e dos primeiros debates na literatura nacional, passa-se à análise das posições contemporâneas sobre o debate autonomista, para verificar se a discussão sobre o uso ou não de conceitos de outros campos do direito no direito tributário ainda possui relevância e em que medida pode ser compreendido na experiência tributária atual.

2. A RELEVÂNCIA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ALEMÃO (REICHSABEGABNORDNUNG, DE 1919) PARA O DEBATE AUTONOMISTA: A "CONSIDERAÇÃO DOS FATOS", A "CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA" OU "INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA" DO DIREITO TRIBUTÁRIO.

A temática da emancipação de conceitos de direito tributário (ainda que sob a óptica do direito financeiro) [169]e direito civil já aparecia em autores antecedentes à vigência do Código Tributário Alemão.

O próprio Myrbach-Rheinfeld (1906), defendia que todas as vezes que o direito financeiro cria relações jurídicas, em particular, direitos e

169 Optei por trazer o debate autonomista enfocando os conceitos de direito tributário, pois, em minha leitura, mais facilmente conectáveis ao debate autonomista. Por outro lado, a literatura tributária brasileira tem avançado na problemática da distinção dos conceitos e dos tipos, com relevantes trabalhos na literatura brasileira. Abordei a evolução bibliográfica do tema em trabalho anterior (TEODOROVICZ, 2019, p. 62-94). Porém, para uma análise bibliográfica mais completa, recomendo o trabalho de Sérgio André Rocha (2022, p. 399-430), cuja problemática já havia sido abordada no trabalho anteriormente publicado "Existe um Princípio da Tipicidade no Direito Tributário", em 2007 (ROCHA, 2015, p. 95 e ss).

obrigações, ou instituições jurídicas estranhas ao direito privado ou que lhes contradizem, não se poderiam aplicar a estas relações e instituições nem os princípios e nem as normas de direito privado, já demonstrando uma veia clara na utilização própria de conceitos a serem adotados no âmbito da própria disciplina do direito financeiro, e que não guardariam necessariamente remissão ao direito privado (MYRBACH-RHEINFELD, 1906; MYRBACH-RHEINFELD, 1910, p. 107-108).

Embora seja mais apropriado considerar o século XX como o período em que as maiores disputas pela emancipação do direito tributário e o direito financeiro puderam ser vislumbradas, sobretudo frente ao direito civil (e seus conceitos), não menos evidente é que no final do século XIX já se podia visualizar os primeiros esforços nesse sentido (KRUSE, 1973, p. 01-02).

Porém, foi a partir de 1919 que o debate ganhou nova dimensão, especialmente sobre a perspectiva tributária. Isso graças à Enno Becker[170].

Se há autonomia (ainda que didática), e não "hierarquia" entre os dois ramos do direito supramencionados, como interpretar as regras do direito tributário sem utilizar os conceitos de direito privado?

Aliás, sobre essa questão, vale lembrar das importantes reflexões trazidas por Brandão Machado (MACHADO, 1993, p. 05-27), a propósito do prefácio elaborado à tradução ao idioma português da obra publicada por Wilhelm Hartz (1993), e que muito bem pontuaram os contornos da polêmica da interpretação das leis tributárias e à utilização dos conceitos de direito privado no direito tributário.

Nesse aspecto, na busca pela emancipação do direito tributário, papel de grande destaque deteve Enno Becker, ao criar um critério diferenciado para conceber e interpretar as leis tributárias: o critério econômico de interpretação das leis tributárias (MACHADO, 1993, p. 07-08). Naquele período, o Tribunal do Reich e o Superior Tribunal Administrativo da Prússia ordinariamente admitiam como válidos negócios jurídicos que visavam à economia de impostos. Entendiam que o combate à evasão fiscal não seria tarefa dos juízes, mas sim dos legisladores – que se firmou como o teor jurisprudencial na época. Foram

170 Uma visão geral da contribuição de Becker pode ser observada nos próprios Comentários ao Reichsabegabnordnung (Ordenação de Impostos do Reich) (BECKER, 1922). Os Comentários foram continuamente publicados (mesmo após a morte de Enno Becker, em 1940) por Alfred Riewald e Carl Koch (BECKER, RIEWALD, KOCH, 1963).

problemas práticos que motivaram a preocupação de Becker, a exemplo do caso conhecido como MITROPA (MACHADO, 1993, p. 08-09), que foi um dos casos que inspirou o criador do critério econômico.

Visando alterar a orientação dos tribunais, na aplicação da lei tributária, era necessário que o legislador autorizasse de maneira expressa uma interpretação da norma e do fato segundo o objetivo da lei, e não segundo o que vinha expressado em seu texto. Assim, Becker, visando libertar o direito tributário da jurisprudência dos conceitos, introduziu no seu anteprojeto de Código Tributário Alemão, dois preceitos. O primeiro deteve essencial repercussão para os estudos tributários da época: "d 4. Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias" (MACHADO, 1993, p. 08-09).

Se, em primeiro momento, essa regra pudesse parecer supérflua, já que o intérprete da norma jurídica sempre deve buscar o objetivo e o significado dela, para Becker, no entanto, essa possuía importância fundamental, mas necessitava de um complemento. Por isso surgiu o preceito subsequente:

> "d 5. A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil. Haverá abuso no sentido do inciso 1, 1: Quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicos em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e 2: Quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos" (Código Tributário Alemão) (MACHADO, 1993, p. 09 e ss).

O objetivo de Becker era claro, pois pretendia assegurar, através de mecanismos hermenêuticos, a autonomia do direito tributário, em relação ao direito privado, outorgando ao aplicador da lei de impostos a liberdade de interpretá-la, juntamente com os negócios jurídicos envolvidos, não em função de aspectos formais destes, mas visando tão somente o seu resultado econômico. Era a "consagração da interpretação teleológica do direito tributário, como tem sido chamada por muitos autores alemães" (MACHADO, 1993, p. 11). Ainda:

> "Para alcançar esse objetivo, o intérprete não havia de circunscrever o seu trabalho apenas à busca do significado econômico da lei, mas estendê-lo também na pesquisa do sentido econômico dos fatos ou negócios jurídicos, sem os considerar como categorias do direito, mas como operações do

> mundo da economia. O resultado final do negócio é que daria ao intérprete a chave para decidir, no caso concreto, se era devido, ou não, o tributo. Becker como que decretou a autonomia quase absoluta do direito tributário, pouco ou nada valendo para ele formas do direito privado adotadas pelo contribuinte" (MACHADO, 1993, p. 11).

Assim, tão rápido como foi criado, o Código Tributário Alemão e o "critério econômico" logo foram chamarizes para intensos debates na literatura tributária do período.

3. AS DISTINTAS POSIÇÕES DA LITERATURA GERMÂNICA SOBRE A AUTONOMIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Alemão (Reichsabgabenordnung), criado por Enno Becker, foi posteriormente promulgado em dezembro de 1919, não tardando para que surgissem adeptos e opositores. Hans Nawiasky (1982, p. 26-27) foi um dos seus mais ferrenhos opositores, criticando ferozmente o Código Tributário Alemão. Fato curioso foi que Nawiasky, não obstante as acirradas críticas ao Código, não fez a menor alusão às regras de interpretação do mesmo. Esse fato é estranho porque Nawiasky era defensor acérrimo da teoria de que a relação tributária não é de poder, mas de direito, e o que de fato ocorria com a inclusão dos dois parágrafos destinados a orientar o intérprete da lei fiscal conferiam ao Estado grande poder de arbítrio na aplicação da norma tributária,

> "(…) a ponto de converter a relação jurídica do tributo em verdadeira relação de força, dado que o Código não fixava nenhum critério para definir o conceito de econômico, nem para distinguir entre o que seria forma jurídica adequada e forma jurídica abusiva, tudo dependendo, portanto, do critério subjetivo do aplicador da lei" (MACHADO, 1993, p. 11 e ss).

Por outro lado, um dos defensores da doutrina de Enno Becker foi Kurt Ball (1924, p. 121 e ss), que chegou a construir uma teoria de um sistema autônomo (independente) de direito tributário, procurando demonstrar que o direito tributário, em virtude do fortalecimento do Estado após a I Guerra Mundial, então muito necessitado de recursos, impôs-se como ramo jurídico independente (MACHADO, 1993, p.13 e ss).

Para Kurt Ball, o objeto da tributação vincula-se aos fatos econômicos que se objetivam tributar. O Direito Tributário, à diferença do Direito Privado, privilegia a substância sobre a forma jurídica. Por isso faz todo o sentido, para o autor, elencar os elementos particulares do Direito

Tributário que seriam determinantes para demarcar a independência do sistema tributário perante a historicamente presumida (incorretamente, segundo o autor) maior influência de conceitos de Direito Privado (BALL, 1924, pp. 01-12; 98-130; 142 e ss).

Essa posição de Kurt Ball parece acompanhar seus demais posicionamentos favoráveis ao Código Tributário Alemão de 1919, no qual foi um de seus principais defensores, afinal, um dos objetivos expressos do seu elaborador, Enno Becker, foi o de garantir um tratamento autônomo do direito tributário frente aos demais ramos do direito (e, sobretudo, do direito privado).

O principal autor alemão do período "entre-guerras", Albert Hensel, por exemplo, sobre a aplicação do então §9º (que com a reforma de 1931, substituiu o §4º, mas manteve o mesmo conteúdo), destacou a importância da necessidade de interpretação justa da lei tributária, admitindo, não obstante, o uso da interpretação econômica (HENSEL, 1956, p. 63-69). No entanto, Hensel também não se afastou das críticas para as dificuldades frente aos magistrados na interpretação e na aplicação dos dispositivos interpretativos, que, como verificava, ainda resultavam em muitos problemas interpretativos (e abusos) (TEODOROVICZ, 2014, p. 184-190; TEODOROVICZ, 2017, p. 271-281; TEODOROVICZ, 2021, p. 586-646).

Nesse sentido, diante de todos os problemas verificados, Hensel formulou uma singela proposta: "Somente uma inteligente combinação e cooperação entre a legislação, a interpretação e a aplicação da lei, podem acrescentar ao ideal (inalcançável) de uma justa imposição" (HENSEL, 1956, p. 63-69). No mesmo caminho trilhou Ernst Blumenstein, na Suíça (BLUMENSTEIN, 1954, p. 13-19).

Na realidade, o debate envolvendo a autonomia do direito tributário era apenas a ponta do iceberg para outras preocupações bem mais intensas na seara do direito tributário, sobretudo no que diz respeito à própria criação do Código Tributário Alemão, em 1919, e até uma técnica interpretativa específica do direito tributário, que serviria para diferenciá-la dos métodos hermenêuticos clássicos (e construídos na tradição privatista), extraindo da realidade econômica sua principal fonte de energia.

Posteriormente, como destacou Brandão Machado (1993), ocorreram novas reformas no Código Tributário Alemão.

Nesse aspecto, em 1931, o Código Tributário Alemão sofre importante reformulação, quando o parágrafo 4ª passou a ser o parágrafo 9ª, e o parágrafo 5ª converteu-se no parágrafo 10ª.

Logo após, foi editada a denominada Lei de Adaptação Tributária (SteuerAnpassungsGesetz), de 1934, que, por sua vez, estabeleceu em seu parágrafo 1ª regras de interpretação, reproduzindo o preceito do parágrafo 4ª do Código Tributário Alemão de 1919.

Os preceitos da Lei de Adaptação Tributária de 1934 (dd 1 e 6) (DINIZ, 1965, p. 225-226) não representaram grandes mudanças nos polêmicos dispositivos legais, mas pelo menos afastaram, como destacou Brandão Machado (1993), o "espúrio ingrediente do nacional-socialismo". Com uma redação melhor trabalhada, esses dispositivos facilitaram a ideia de não apenas permitir um tratamento igualitário dos contribuintes, à mercê do combate à evasão, mas também infundir neles e nas autoridades fazendárias e juízes tributários uma maior severidade no trato da problemática da tributação, conforme assinalou o financista italiano Benvenuto Griziotti (1958, p. 316 e ss).

No entanto, sobre o parágrafo 6ª, relativo ao "abuso de formas" criticou Wilhelm Hartz:

> A norma é de acomodação difícil em nosso sistema jurídico. Depois de 1933, a norma foi com muita freqüência versada pela jurisprudência. Na Corte Federal de Finanças sofreu contínuos retrocessos. Se ela significa que, para os efeitos fiscais, o que imposta é o conteúdo econômico de um ajuste, e não a forma arbitrariamente escolhida para influir na tributação, então a norma é supérflua. Esta concepção também decorre da natureza do direito tributário e do seu critério econômico, sem necessidade de regulamentação legal. Se, no entanto, se concebe que abuso e evasão significam reduzir imposto por meio de formulações de direito civil sérias e permitidas, então a norma contraria as nossas concepções sobre a relação entre fisco e contribuinte. O parágrafo 6 da Lei de Adaptação Tributária, em minha opinião, é um preceito dispensável. Não traz nada que não possa ser extraído dos princípios gerais. É, pelo contrário, própria até para gerar confusão (HARTZ, 1993).

Ainda, conforme §1ª da Lei de Adaptação Fiscal: "(Interpretação) (1) Revogado; (2) Para isso devem ser tomadas em considerações as concepções do povo, a finalidade e o significado econômico das leis fiscais e o desenvolvimento das relações. (3) O mesmo se dá com a apreciação dos estados de fato" (DINIZ, 1965, p. 220-225).

Posteriormente, com as reformas fiscais promovidas nos anos seguintes, e a retirada do Código Tributário Alemão em vigor, culminando

na entrada em vigor do "Novo" Código Tributário Alemão, de 1977, o dispositivo relacionado à interpretação econômica foi posteriormente afastado (Novo Código Tributário Alemão (AO – 1977), 1978).

Aliás, o problema decorrente da interpretação do direito tributário favoreceu o desenvolvimento da interpretação da lei tributária, que, em primeiro momento, gerava repulsa na utilização de conceitos e métodos do direito privado, para em um momento posterior, aceitar-se (incentivando-se, inclusive) na utilização desses conceitos e métodos. É claro que cada linha apresenta suas variações conforme a perspectiva de investigação do estudioso e do próprio momento histórico que vivenciou. Por isso não é surpresa essa alternância tão intensa de posicionamentos na aceitação de usos de conceitos de direito privado no direito tributário (TEODOROVICZ, 2014, p. 184-190; TEODOROVICZ, 2017, p. 271-281; TEODOROVICZ, 2021, p. 586-646).

Essa evolução perdurou com as posteriores reformas do sistema tributário alemão, com a supressão expressa, no Código Tributário Alemão, da regra de interpretação econômica ou teleológica (MACHADO, 1993), conforme assinalam Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 323 e ss).

Nesse sentido, interessante aporte sobre a discussão da interpretação econômica foi elaborado pelos supracitados autores germânicos:

> Nem um flutuante 'ponto de vista econômico' nem uma interpretação civilística apaixonada das leis tributárias conduzem a resultados corretos. Na interpretação de conceitos legais tributários deve-se em primeiro lugar partir do princípio de que não existe nenhuma prevalência teleológica do Direito Civil. Pelo contrário, deve-se examinar com fundamento na teleologia da lei tributária, se e em que proporção um conteúdo de regramento civilístico também codetermina a conseqüência jurídica da lei tributária. Assim deve-se uma situação de fato civilisticamente configurada em primeiro lugar qualificar civilisticamente e só então examinar, se ela deve adscrever-se econômico-teleologicamente ao tipo legal da lei tributária. Coincidindo a qualificação de Direito Civil com a finalidade da lei tributária, então o Direito Civil é preponderante (massgebend) (s.K.Tipke, StRO III, 1295). Conduzindo entretanto a interpretação teleológica da lei a um conceito jurídico-derrogante do Direito Civil, assim deve esse interpretar-se econômico-teleológicamente (TIPKE; LANG, 2008, 323-324).

Ainda, com importante complemento, sintetiza Brandão Machado que,

> "(…) em primeiro momento, durante a implantação da nova hermenêutica na Alemanha, a partir dos anos vinte e até pouco depois da morte de Enno Becker, os conceitos e institutos do direito privado utilizados na legislação

> tributária ao eram tomados, como se disse, no seu conteúdo próprio. "(…) havia até um lema, segundo o qual o intérprete devia ficar longe do direito civil: Weg vom BGB [longe do Código Civil]. Porém, em segundo momento, no começo dos anos cinquenta, as coisas começaram a mudar. O direito privado, como veículo de fatos tributáveis, passou a ser encarado não mais como simples forma vazia de significado tributário, mas como elemento capaz de influir na interpretação dos fatos. Foi quando, como disse H. Wilhem Kruse, o lema passou a ser o inverso do outro: Hin zum BGB [Vamos ao Código Civil]" (MACHADO, 1993, p. 05 e ss).

Justamente, a problemática da interpretação do direito tributário e o debate da autonomia do direito tributário estavam umbilicalmente ligados, e por esse motivo, não havia porque refletir sobre a autonomia de conceitos de outros ramos do direito no direito tributário sem condicioná-lo à questão da interpretação ("econômica").

4. A EXPERIÊNCIA AUTONOMISTA EUROPEIA (ITALIANA E FRANCESA) E OS REFLEXOS NA PRODUÇÃO LATINO-AMERICANA

Como se sabe, a produção jurídica europeia, inspirada nos debates de língua alemã, logo avançou para outros países, alcançando com intensidade a produção jurídico-tributária italiana. Podemos dizer que, particularmente, para compreender melhor a recepção de tais ideias na experiência latino-americana (incluindo-se o Brasil), dois países alcançaram boa repercussão: França e Itália. A maior familiaridade dos idiomas neolatinos pode explicar a melhor difusão das ideias desses autores frente às obras de idioma alemão.

Foi bastante difundido o embate travado entre os autores franceses François Geny e Louis Trotabas, sobre a autonomia do direito tributário – frente ao direito civil, e para muitos estudiosos talvez seja essa pândega o ponto fulcral da discussão autonomista, especialmente em seus reflexos latino-americanos. O debate entre François Geny (1931, p. 36; 1950, p. 06 e ss) e Louis Trotabas (1928; 1953, p. 53-58) serviu de base para as posteriores concepções da questão da autonomia do direito tributário, e teve origem na "dúvida" sobre a necessidade de utilização de conceitos oriundos do direito privado para o direito tributário. Questão que sucedeu a profundo debate sobre a autonomia científica ou didática do direito tributário relativo às demais áreas do di-

reito, em especial ao direito privado (TEODOROVICZ, 2014, p. 184-190; TEODOROVICZ, 2017, p. 271-281; TEODOROVICZ, 2021, p. 586-646).

François Geny, ao lado de outros autores, defendia a total dependência dos conceitos de direito tributário aos conceitos de direito civil, que, por sua vez, tinha dentre seus principais fundamentos o temor de possíveis abusos na alteração desses conceitos, quando transpassados para outro ramo do Direito, notadamente o direito tributário, e por isso, defendeu uma autonomia meramente didática. Segundo o próprio Geny:

> Este último (o direito civil e comercial) tirou e tira ainda ensinamentos preciosos do direito fiscal. Todo civilista prudente sabe o quanto as teorias, mais essenciais, do direito privado obtiveram de revelações fecundas e de desenvolvimentos ricos e novos, pela penetração das teorias fiscais, que, graças à própria sutileza, exigida por sua adaptação, levam a descobrir pontos de vista que esclarecem melhor os conflitos dos interesses privados e sugerem os meios de solucioná-los (1950, p. 06-21).

Por outro lado, Louis Trotabas defendeu a autonomia científica do direito tributário quanto aos demais ramos do Direito, manifestando grande preocupação, na época, com o "descaso" concedido a uma disciplina tão importante, e que era relegada a um plano secundário do Direito, revestindo o papel de verdadeira "(…) parente pobre, a cinderela, de quem ninguém se ocupa" (TROTABAS, 1953, p.53-68).

Trotabas entendia que o desenvolvimento do direito tributário seria impulsionado pelo reconhecimento da autonomia entre esse ramo do direito e outros ramos do direito, que, através de seus conceitos e influências, prejudicavam sua emancipação, enquanto disciplina científica (TROTABAS, 1953, p.53-68).

A utilização de conceitos do direito civil pelo direito tributário foi divergente segundo as opiniões seguintes: a) subordinação ou não subordinação do direito tributário a conceitos e institutos do direito privado; b) tem–se ensinado que pode ocorrer uma recepção expressa dos conceitos de direito privado pelo direito tributário, uma recepção implícita, uma alteração explícita de conceitos do direito tributário e, finalmente, uma aplicação analógica das normas de direito tributário (TEODOROVICZ, 2014, p. 184-190; TEODOROVICZ, 2017, p. 271-281; TEODOROVICZ, 2021, p. 586-646).

Já a Itália, intensamente influenciada pela produção germânica, o debate alcançou bastante profundidade, conforme se pode observar no trabalho de Achille Donato Giannini (1956, p. 163-166), que refutou a ideia expressamente apresentada pelo autor germânico Kurt

Ball (1924), a respeito da independência do direito tributário (e de seus conceitos).

O próprio Giannini (1956, p. 163-166) afirmou que aquele autor germânico defendia que, tendo em vista as diversas funções que cumprem as normas de direito privado e as de direito tributário, por sua vez relativas a uma mesma relação econômica, deveria se excluir, em primeira análise, que para a determinação concreta do fato gerador possa fazer-se referência às normas de direito privado. Ball, como já observado, defendia a separação entre as regras de direito privado e as de direito tributário (COSTA, 1984, p. 222-224).

Por outro lado, para o italiano Giorgio Tesoro, apesar do expresso reconhecimento das peculiaridades ínsitas ao direito tributário, alegou ser mais adequado e correto "(…) falar de um particularismo, de uma especialização do direito tributário". Porém, "(…) não parece oportuno reconhecer uma verdadeira e própria autonomia a este ramo do direito (…)" (TESORO, 1938, p. 172 e ss). Nesse sentido, este autor, apesar de reconhecer a existência de princípios e características peculiares do direito tributário, sobretudo com base na obrigação tributária, preferiu defender que o direito tributário era parte do direito financeiro, uma parte especial, pois não escapava da influência do direito financeiro (TESORO, 1938).

Além disso, a problemática da interpretação das leis tributárias alcançou similar intensidade na experiência italiana, conforme se pode observar na contribuição de Benvenuto Griziotti (1958, p. 316-333), que, para Gaspare Falsitta (2000, p. 80-83), foi considerado o precursor da doutrina da interpretação funcional naquele país, conquistou imediatamente opiniões favoráveis e contrárias a esse entendimento, inclusive com manifestações diretas de autores italianos como, Giannini (1956, p. 37-47), Tesoro (1938, p. 08), Berliri (1957, p. 03), Mario Pugliese (1939, p. 122-127), também influenciado por Ezio Vanoni (1962, p. 51-111) e, também de Dino Jarach (1975, p. 83 e ss; 1980) na Argentina, que manifestou posição favorável à interpretação econômica (TEODOROVICZ, 2014, p. 184-190; TEODOROVICZ, 2017, p. 271-281; TEODOROVICZ, 2021, p. 586-646).

A polêmica interpretação das leis tributárias atravessou o continente europeu e desembarcou na América Latina, tendo como principais artífices, Giuliani Fonrouge (1942, p. 366 e ss), Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 76 e ss), Amílcar de Araújo Falcão (1976, p. 69 e ss), Dino

Jarach (2004, p. 09 e ss), Rafael Bielsa (1951, p. 71-94), Antônio Roberto Sampaio Dória (1977, p. 50 e ss) e Ramón Valdés Costa (1982, p. 61 e ss; 1984, p. 221 e ss).

Fonrouge, expressamente influenciado por Enno Becker, fez questão de introduzir em seu Anteprojeto de Código Tributário Argentino (de 1942), no art. 2º: "Os atos, fatos ou circunstâncias sujeitos à tributação, se interpretam conforme a sua significação econômico-financeira, prescindindo de sua aparência formal, ainda que esta corresponda a figuras ou instituições de direito comum" (FONROUGE, 1942, p. 366 e ss).

Por tais motivos, não se pode ignorar os reflexos europeus do debate autonomista referido aos conceitos de direito privado frente ao direito tributário e suas posteriores consequências na própria literatura tributária brasileira (e na interpretação do direito tributário).

5. REFLEXOS DO DEBATE AUTONOMISTA NA LEGISLAÇÃO E NA LITERATURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

No direito tributário brasileiro, Brandão Machado entendeu que não seria possível a utilização do critério econômico e do abuso de formas no direito tributário brasileiro por existir a vedação da utilização do instituto da analogia no direito tributário. Nada obstante, é interessante a observação de Brandão Machado de que Rubens Gomes de Sousa tentou, sem sucesso, inserir semelhante dispositivo de interpretação econômica, no futuro Código Tributário Nacional. Ademais, acrescentou também que a possibilidade de interpretação econômica levantada por parcela da doutrina nacional se deve ao equívoco de Amílcar de Araújo Falcão de trazer as ideias do Direito Tributário Alemão, sem fazer as necessárias ressalvas de sua aplicabilidade ou não na realidade jurídico-tributária Brasileira (MACHADO, 1993, p. 07-08; FALCÃO, 1976, p. 69 e ss; NOGUEIRA, 1965, p. 42-47).

O reconhecimento de método peculiar de interpretação ao Direito Tributário logo chegou em terras brasileiras. E, consequentemente, os defensores da autonomia (científica, dogmática ou jurídica) do Direito Tributário rapidamente passaram a elevar também a necessidade de método próprio de interpretação. Nesse sentido, por exemplo, as obras de João Martins de Oliveira (1943, p. 08), Carvalho Pinto, Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 67 e ss), Carlos da Rocha Guimarães (1953, p. 11) e Amílcar de Araújo Falcão (1976, p. 72 e ss).

Até meados da década de 1950, era extremamente comum aos adeptos da autonomia científica, dogmática ou jurídica do Direito Tributário (especialmente para justificar a autonomia de conceitos entre Direito Tributário e Direito Privado) a recorrência a elementos econômicos.

Rubens Gomes de Sousa, em seu Compêndio de Legislação Tributária, entendia 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. Nesse sentido se diz que a interpretação deve ser teleológica, isto é, deve visar a realização das finalidades ou objetivo da lei", seguindo, nesse raciocínio, à eleição de alguns "princípios de interpretação" (SOUSA, 1975, p. 78-81).

Não por acaso, o autor do Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro, de 1953 (SOUSA, 1954) acabou imprimindo suas concepções a respeito do tema. Por isso, conforme recorda Aliomar Baleeiro, o próprio Anteprojeto de CTN previa originalmente a interpretação econômica no art.74: "A interpretação da legislação tributária visará à sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes" (BALEEIRO, 2000, p. 688-689).

Esse dispositivo foi revogado, motivando Baleeiro a deduzir que a interpretação econômica foi inserida de forma tímida no Código Tributário Nacional, limitada por aqueles conceitos de direito privado previstos previamente na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais, nas Leis Orgânicas Municipais e do DF. Porém, fora da prévia limitação prevista naqueles dispositivos, assevera Baleeiro: "(…) tal primado não existe se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias (…)" (BALEEIRO, 2000, p. 688-689). Em outras palavras, fora daquelas limitações abre-se campo de atuação para que a interpretação econômica seja adotada.

De qualquer forma, salienta Alcides Jorge Costa que o tema encontrou forte discussão doutrinária, opinando, conforme o revogado art.110 da Constituição Brasileira alterada pela EC 1/69, que "(…) inexiste entre nós sequer a possibilidade de discutir se os conceitos e institutos de direito privado mencionados na Constituição Federal devem ou não ser recebidos como tais pelo Direito Tributário" (COSTA, 1984, p. 225-226). Assim, Alcides Jorge Costa concluiu, à época, que,

> (…) se há conceitos, institutos e formas de direito privado não utilizados pela Constituição nem pela lei complementar, parece-me que podem ser alterados explicitamente pela lei ordinária, desde que a alteração não cons-

> titua maneira oblíqua de ofender a discriminação constitucional das fontes de receita tributária (COSTA, 1984, p. 225-226).

A interpretação econômica da lei tributária, repercutiu importantes questionamentos, sobretudo no que tange à autonomia do direito tributário e à utilização dos conceitos de direito tributário e de direito privado (TEODOROVICZ, 2014, p. 192-203; TEODOROVICZ, 2017, p. 292-320; TEODOROVICZ, 2021, p. 586-646). Não surpreende que no Brasil a noção de autonomia do direito tributário (e de seus conceitos) foi fortemente advogada por importantes autores, a exemplo de Amílcar de Araújo Falcão. Nesse sentido:

> (…) Ocorre autonomia jurídica de uma disciplina quando ela preenche duas condições: a) cria um número de institutos e instrumentos próprios e entre si aproximados – autonomia estrutural; b) cria um certo número de princípios e regra que lhe são peculiares – autonomia dogmática (FALCÃO, 1998, p. 13 e ss).

Da mesma forma, a literatura tributária latino-americana também refletia essa tendência, conforme observado na obra do italiano (mas radicado na Argentina) Dino Jarach:

> (…) A consideração econômica, nesta matéria, resulta não do caráter pecuniário da obrigação, mas do princípio de ordem superior, que é de nível constitucional em quase todos os países – o princípio da capacidade contributiva. Se o imposto é um tributo cujo elemento fundamental, cujo critério causal é a capacidade contributiva, que determinados fatos imponíveis manifestam, se assim é, a capacidade contributiva somente pode ser derivada não dos aspectos formais dos atos ou dos fatos que surgem, mas dos aspectos substanciais econômicos, do conteúdo econômico das relações, das circunstâncias que evidenciam a capacidade contributiva. A chamada interpretação econômica não é outra coisa que o propósito próprio do legislador de gravar fatos que manifestem capacidade contributiva (JARACH, 1975, p. 99-100).

A consideração econômica (também designada como "consideração dos fatos") relaciona-se, segundo Beisse, ao princípio da uniformidade da tributação, salientando que a consideração econômica não deve ser confundida com a apreciação das ciências econômicas, embora reconheça que tais aspectos podem ser relevantes quando o fim específico de determinada lei tributária exija a sua utilização (embora não seja isso consideração econômica) (BEISSE, 1984, p. 44-57).

Em outras palavras, busca-se analisar a realidade fática (que envolve o surgimento de riqueza econômica tributável, e daí a expressão "consideração econômica") em prioridade ao formalismo das Leis.

Da mesma forma Lis Loli Cabral Nogueira, para quem, "(…) a consideração econômica, por basear-se em princípios superiores de igualdade, uniformidade e capacidade contributiva, deve ser atribuída ao legislador, sob pena de contrariar os mesmos princípios, em nome de uma autonomia exagerada do direito tributário" (NOGUEIRA, 1984).

Para a autora, a interpretação econômica nada mais seria do que um método de interpretação jurídico de caráter teleológico, finalístico. Nesse aspecto, reforça que tal método hermenêutico não é peculiaridade exclusiva do Direito Tributário, já que a "(…) perquirição da realidade fática subjacente à formulação jurídica correspondente existe nos demais ramos do direito" (NOGUEIRA, 1984, p. 381 e ss).

Porém, Lis Loli Cabral Nogueira limitou a interpretação econômica à sua aplicação aos conceitos autônomos e mistos "(…) quando compatível com o princípio da estrita legalidade (…)" (NOGUEIRA, 1984, p. 382), caminho semelhante traçado por Johnson Barbosa Nogueira (1982, p. 13 e ss).

Mas nem por isso encontrou fácil aceitação na doutrina pátria. Para Alfredo Augusto Becker (1963, p. 126 e ss), apoiado por Geraldo Ataliba (1969, p. 24 e ss) e, posteriormente, Paulo de Barros Carvalho (1978, p. 233 e ss; 2011, p. 131-169), a autonomia do direito tributário é falsa, assim como falsa seria também a autonomia de qualquer ramo positivo.

Alfredo Augusto Becker foi categórico ao apontar os resultados supostamente negativos que a adoção à doutrina favorável da interpretação econômica apresentaria: "(…) a) Incorre no maior equívoco do Direito Tributário; b) Destrói a certeza e praticabilidade do Direito Tributário; c) Importa na inversão da própria fenomenologia Jurídica; d) Nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico" (BECKER, 1963, p. 23 e ss).

Já Ruy Barbosa Nogueira, colocou-se ao lado daqueles que defendiam a autonomia científica do Direito Tributário, pois

> (…) a separação por motivo puramente didático não pode ser considerada verdadeira autonomia, porque ela não é feita em razão de princípios específicos. Assim, por exemplo, a divisão do Direito Civil em direito de família, direito das coisas, é feita apenas por motivo prático, metodológico ou didático, pois são todos eles regidos pelos princípios do direito civil. Cientificamente autônomo é o Direito Civil (NOGUEIRA, 1965, p. 24; NOGUEIRA, 1974, p. 01-07).

E complementa:

> (…)Toda vez que uma parte do Direito passa a ser estudada autonomamente, por necessidade científica, por diferenciação de princípios, é que podemos realmente falar de um ramo novo, porque existe uma matéria a ser estudada por métodos próprios, constituindo então um sistema de normas jurídicas regidas por princípios diferentes dos princípios que regulam outros ramos jurídicos. Este é o caso do Direito Constitucional, do Direito Administrativo; Direito Financeiro; Direito Tributário (NOGUEIRA, 1965, p. 24; NOGUEIRA, 1974, p. 01-07).

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho entendeu que o ordenamento jurídico é uno e indecomponível. Logo, portanto, seus elementos, as unidades normativas, estão irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, mas admitindo o direito tributário como um ramo didaticamente autônomo do Direito, recusando a autonomia científica.

Para Carvalho, recorrer a elementos econômicos na interpretação do direito tributário configuraria verdadeiro "absurdo" (CARVALHO, 2007, p. 448 e ss). Na mesma linha seguiu Misabel Derzi, para quem o Código Tributário Nacional rejeita a interpretação econômica (DERZI, 2000, p. 689 e ss).

O posicionamento acima é fortemente defendido por aqueles autores que consideram o direito tributário enquanto "direito de sobreposição", utilizando-se de conceitos oriundos do direito privado. Essa tendência é reforçada por autores que utilizam os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional para demonstrar essa linha de argumentação[171] (DÓRIA, 1977, p. 54 e ss).

Por outro lado, se a interpretação econômica foi – e permanece - o instrumento principal para a luta pela autonomia do direito tributário, frente aos tradicionais métodos jurídicos de interpretação, por sinal, construídos na perspectiva do direito privado, oportuno averiguar se a consideração econômica (ou consideração dos fatos) é indício necessário a essa autonomia. Adverte-se que não se objetiva traçar análise que

---

171 O artigo 109 do Código Tributário Nacional (Decreto-Lei nº.5172/1966) prescreve que 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". Nesse diapasão, o artigo 110 do mesmo Código determina que 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" (BRASIL, 1966).

relacione os mecanismos clássicos de interpretação da hermenêutica jurídica em confronto com a consideração econômica[172]. Porém, de qualquer forma, pelo menos uma breve reflexão merece ser enfrentada, ainda que sucintamente.

Embora a hermenêutica jurídica aconselhe a interpretação sobre bases eminentemente jurídicas (a exemplo da interpretação sistemática, muito aplicada entre os juristas contemporâneos), seria falacioso alegar que o desenvolvimento da construção de métodos hermenêuticos seguiu sem se atentar a elementos de outros ramos do conhecimento. É o exemplo da interpretação histórica, que traz o importante elemento histórico para a compreensão do intérprete da lei, por exemplo, ou mesmo da interpretação lógica, que usa recursos da lógica (ramo da filosofia) para o direito. E até a interpretação gramatical se serviria de elementos linguísticos para auxiliar o intérprete, pois é evidente que o estudo do significado das leis envolve muitas vezes conhecimentos semânticos que só poderiam ser construídos por linguistas especializados no estudo da língua portuguesa. Logo, a interdisciplinaridade mantém íntima relação com o aperfeiçoamento dos métodos interpretativos. E, mesmo a interpretação sistemática, sem dúvida a mais prestigiada na literatura jurídica contemporânea, por supostamente não flertar com qualquer outro ramo do conhecimento que não o direito, não parece resistir ao teste de fogo. Interpretar sistematicamente o direito, sem recorrer a elementos linguísticos, filosóficos e, afinal, jurídicos, é missão de intérprete fadada ao fracasso.

Embora a temática da consideração econômica[173] tenha sido progressivamente afastada dos estudos tributários direcionados ao dogmatismo

---

172 Há bibliografia copiosa sobre o tema. A título exemplificativo, recomenda-se a leitura de da obra de Sérgio André Rocha (2015), que reúne artigos anteriormente publicados, incluindo os seguintes trabalhos: O que é Formalismo Tributário? (2014); Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo (2007); A Hermenêutica Jurídica sob o Influxo da Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer (2005). Estes trabalhos estão reunidos na seguinte obra: ROCHA, Sérgio André. Estudos de direito tributário teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional. Lumen Iuris: Rio de Janeiro, 2015, pp. 03-94. Também se recomenda, sobre o mesmo tema, o trabalho de José Maria Arruda de Andrade (2006, p. 01 e ss).

173 Para um estudo específico sobre o tema, recomenda-se a obra de Ricardo André Galendi Júnior, a propósito da consideração econômica no Direito Tributário, por possuir análise profunda sobre as origens do instituto e seus reflexos no Brasil (JÚNIOR, 2020, p. 119-442).

normativo formal de perfil kelseniano, especialmente no século XX, não se pode dizer que a literatura tributária brasileira afastou-se totalmente da reflexão à interpretação econômica, como indicam os estudos supramencionados sobre a relação entre os conceitos de Direito Tributário e de Direito Privado na história do desenvolvimento teórico do Direito Tributário (NOGUEIRA, 1982, p. 13 e ss: TÔRRES, 2003, p. 87 e ss; TORRES, s/d, p. 136 e ss).

Nesse ínterim, o parágrafo único do art.116 da mesma Lei, trazido pela LC nº.104/2001 (BRASIL, 2001)[174], trouxe a chamada "norma antielisão", bastante influenciado pela Lei Geral Tributária Espanhola, de 1963[175] (ESPANHA, 1963), que permitia à autoridade administrativa

174 A discussão do art. 116, parágrafo único do CTN incutiu debates sobre se tratar de uma "norma antielisão" ou não. Da mesma forma, no ano seguinte foi editada a Medida Provisória n. 66/2002 que tencionava regulamentar o mesmo dispositivo normativo, e trouxe diferentes conceitos anteriormente inéditos na legislação brasileira, diferenciando expressamente a antielisão de outras patologias (simulação, fraude, etc.), instituindo o abuso de forma e a falta do propósito negocial, a previsão de penalidades para pagamento espontâneo e a estruturação de procedimento para a autoridade fiscal proceder com a desconsideração fundamentada na dissimulação. No entanto, não foi convertida em Lei, já que caminhava por tratar de temas próprios de Lei Complementar. Ademais, como se sabe, o parágrafo único do art. 116 do CTN foi objeto de outras tentativas de regulamentação por diferentes Propostas legislativas, especialmente ligadas ao planejamento tributário (a exemplo do art. 7ª da MP n. 685/2015, que não foi convertido em Lei, mas que obrigava o contribuinte a declarar a operação de planejamento tributário previamente adotada ao fisco, o que levou a compreensíveis críticas), mas que até o presente momento não foram convertidas em lei. Nada obstante, os temas conexos ao dispositivo legal seguem em discussão no campo doutrinário e jurisprudencial (administrativo e judicial), especialmente no que tange aos limites do planejamento tributário e à necessidade (ou não) do critério do business purpose (propósito negocial) enquanto legitimador do planejamento tributário (BRASIL, 2015).

175 Ley General Tributaria Española (Ley 230/1963):

Sección segunda. Interpretación

Artículo veintitrés.

Uno. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.

Dos. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Artículo veinticuatro.

Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

desconsiderar atos ou negócios jurídicos conforme as circunstâncias, atentando apenas à natureza econômica (ou dos fatos sobre a forma) camuflada naquelas operações. Em outras palavras, há, no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, remissão expressa à histórica consideração econômica, conforme se pode observar, *in verbis*:

> 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.

Evidentemente que a discussão do art. 116, parágrafo único do CTN incutiu discussões acadêmicas sobre se tratar realmente de uma "norma antielisão" e temas correlatos.

Da mesma forma, no ano seguinte, foi editada a Medida Provisória n. 66/2002[176] que tencionava regulamentar o mesmo dispositivo normati-

---

Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el impuesto siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.

Artículo veinticinco.

Uno. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.

Dos. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.

Tres. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen.

176 MP 66 de 2002: PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os

vo, e trouxe diferentes conceitos anteriormente inéditos na legislação

verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§3º Para o efeito do disposto no inciso II do §1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

§2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar

§3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

brasileira, diferenciando expressamente a antielisão de outras patologias (simulação, fraude, etc.), instituindo o abuso de forma e a falta do propósito negocial, a previsão de penalidades para pagamento espontâneo e a estruturação de procedimento para a autoridade fiscal proceder com a desconsideração fundamentada na dissimulação.

No entanto, não foi convertida em Lei, já que caminhava por tratar de temas próprios de Lei Complementar.

Como se sabe, o parágrafo único do art. 116 do CTN foi objeto de outras tentativas de regulamentação ou complementação por diferentes propostas legislativas, especialmente ligadas ao planejamento tributário (a exemplo dos arts. 7ª e 8ª da MP 685/2015, que não foi convertido em Lei, mas que obrigava o contribuinte a declarar a operação de planejamento tributário previamente adotada ao fisco, o que levou a compreensíveis críticas) (MP 685/2015)[177], mas que até o presente momento não foram convertidas em lei.

---

§2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o §2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§2º A contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

177 Art. 7 º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nada obstante, os temas decorrentes do dispositivo legal seguem em discussão no campo doutrinário e jurisprudencial (administrativo e judicial), especialmente no que tange aos limites do planejamento tributário e, por exemplo, à necessidade (ou não) da aplicação do critério do business purpose (propósito negocial, que não possui previsão legislativa expressa) enquanto legitimador do planejamento tributário. Mas esse assunto pode ser objeto de outro trabalho e seguir nessas reflexões desnortearia o modesto propósito deste artigo.

Assim, para Luís Eduardo Schoueri, a propósito da consideração econômica em matéria tributária, hoje é consenso na doutrina que o direito tributário e o direito civil são partes de uma única ordem jurídica, o que implica que os princípios fundamentais do direito civil sejam respeitados pelo direito tributário, ao mesmo tempo em que não se admite que o direito civil se sobreponha aos princípios fundamentais do direito tributário: "Em caso de concorrência entre os princípios, adota-se a ponderação entre uns e outros, sem que se tenha prevalência a priori" (SCHOUERI, 2012, p. 648 e ss).

Contudo, ressalta o autor que:

> A esse resultado, entretanto, não se chegou de imediato: por muito tempo, o Direito Tributário foi visto como um "Direito de Sobreposição", o que implicaria que a tributação incidiria sobre situações jurídicas, estas entendidas como aquelas reguladas por outro ramo do direito. Assim, havia uma espécie de subordinação ao Direito Privado, já que se acreditava que as leis tributárias fariam referência a fenômenos do direito privado (reenvio) e apenas na ocorrência destes é que seria possível que aquelas fossem aplicadas. Noutras palavras: na hipótese tributária haveria, necessariamente, um fato jurídico de natureza privada, na inexistência (ou invalidade) deste, não haveria que cogitar de tributação (SCHOUERI, 2012, p. 648 e ss).

Depois de décadas de amadurecimento, os estudos do Direito Tributário, no que tange à consideração econômica, manifestam maior consonância no sentido de "(…) que o legislador tributário é livre para valer-se ou não, das estruturas de direito privado. É a partir do contexto que se concluirá acerca da decisão do legislador, descabendo qualquer conclusão a priori" (SCHOUERI, 2012, p. 648 e ss).

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Não é preciso acrescentar mais linhas para demonstrar que a pretensa vinculação de conceitos entre o Direito Privado e o Direito Tributário não é um dado tão automático, irremediável e inevitável, como poderiam supor alguns estudiosos. A autonomia é produto de secular insistência, de estudiosos de elevada envergadura, comprometidos a lutar pela emancipação da disciplina frente aos abusos enfrentados na utilização do Direito Privado (TEODOROVICZ, 2014, p. 192-203; TEODOROVICZ, 2017, p. 292-320; TEODOROVICZ, 2021, p. 586-646).

Não é afirmativa óbvia que o direito tributário seja necessariamente um direito de sobreposição. Não há aqui um fato necessariamente óbvio e ululante. Por outro lado, deve-se atentar para as peculiaridades do nosso próprio ordenamento jurídico tributário, que trazem importantes nortes interpretativos e integrativos, conforme os artigos 107 a 112 do CTN.

Na realidade, há sólidos posicionamentos tanto no caminho para que o direito tributário se utiliza de conceitos privados, como para que os afaste resolutamente, dependendo das circunstâncias ou do instituto analisado. Exemplo interessante pode ser observado na problemática dos chamados "juros sobre o capital próprio", cuja natureza jurídica ainda hoje causa discussões (se juros, se dividendos ou se outro instituto especificamente tributário).

Naturalmente, em leitura literal do teor dos supracitados dispositivos (arts.109 e 110) compreende-se porque a ampla gama dos estudiosos do direito tributário contemporâneo manifestou tendência no sentido de que, na relação entre o direito privado e o direito tributário, este último no primeiro deveria basear-se, tornando a concepção de que o direito tributário deveria necessariamente ser considerado como mero direito de sobreposição, e praticamente ignorando o esforço quase secular engendrado pela literatura – sobretudo europeia – para emancipar o estudo do direito tributário de outros ramos do direito, sobretudo o direito privado.

Por outro lado, a evolução autonomista do direito tributário possibilita questionamento quanto a essa tendência. Na realidade, não há motivos pelos quais o direito tributário não se possa valer de institutos próprios, sem apropriar-se de conceitos oriundos do direito privado. A autonomia do direito tributário enquanto disciplina que já possui quase um século de existência, com progressivo avanço em variados campos de investigação (que, em muitos casos, superam a doutrina do direito

privado em precisão e comprometimento investigativo), sem sombra de dúvidas permite que se fale abertamente na utilização de conceitos ou institutos próprios do direito tributário Na realidade, existem já vários institutos de direito tributário que prescindem da perfeita adequação às construções teóricas do direito privado corporificando contornos próprios e que com eles não se distinguem.

Os próprios artigos 109 e 110 tiveram suas disposições relacionadas por parte da doutrina a outro critério interpretativo, o da "interpretação econômica", apontado por aqueles defensores da ideia de que a hipótese de incidência que deflagra a obrigação tributária sempre representa um fato econômico. Para esses estudiosos, é imprescindível a consideração da realidade econômica, na interpretação das normas no direito tributário (SCHOUERI, 2012, p. 648 e ss; SCHOUERI, 2010, p. 249 e ss).

Por esse motivo, Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 648 e ss; 2010, p. 249 e ss) conclui que, se de um lado é consenso na doutrina tributária e na doutrina privatista que ambos os ramos são partes de uma mesma ordem jurídica (implicando que os princípios do direito civil sejam respeitados pelo direito tributário), não se deve admitir que o direito civil se sobreponha inevitavelmente aos princípios fundamentais do direito tributário. Para o autor, em caso de concorrência entre os princípios, deve-se adotar a ponderação entre uns e outros, sem que haja qualquer prevalência *a priori*. Ou seja, em outras palavras, a autonomia didática entre os dois ramos implicaria em ausência de hierarquia entre conceitos de direito privado e de direito tributário. A prevalência de um conceito (civil ou tributário) deve ser exercida conforme cada caso, mas jamais com prévia determinação de preponderância de um ramo sobre o outro, pois já não haveria mais sentido em falar que o direito tributário seria um direito de "sobreposição" ao direito civil. E mais, considerar os conceitos construídos no âmbito do direito tributário implica em atentar à consideração econômica, pois essa também representa importante elemento para a construção da norma.

Nesse ponto faz-se necessária uma intervenção. A autonomia aqui esboçada não se refere a uma independência científica ou epistemológica entre o direito tributário e o direito privado (e qualquer outro ramo do direito). O que se quer significar por autonomia é a autonomia consagrada ao direito tributário (em sua própria evolução teórica) para encontrar caminhos científico-conceituais sem ter de se remeter a conceitos construídos em outros ramos (igualmente autônomos) do direito. A autonomia didática se mantém, mas a autonomia, a emancipação

teórica, o reconhecimento disciplinar, culmina na indiscutível possibilidade de que especialistas em direito tributário encontrem sentidos e conceitos aptos ao direito tributário (e não necessariamente a outros ramos do direito), o que é dado imprescindível para reconhecimento da disciplina. O que faz sentido, afinal, ninguém conhece melhor o direito tributário, e suas vicissitudes, que os próprios tributaristas. Aqui se encontra o sentido maior da autonomia do direito tributário. Autonomia para buscar seus próprios caminhos.

Assim, não se quer desprestigiar outros métodos interpretativos tradicionalmente classificados como "jurídicos" frente à interpretação econômica. Pelo contrário, idêntica relevância merece a investigação desses métodos na análise do direito tributário. O que se pretende é reconhecer a consideração econômica (ou consideração dos fatos) como elemento importante a ser incluído no arsenal do intérprete do direito tributário, que poderá utilizá-lo se julgar conveniente para suas finalidades interpretativas, assim como o uso dos demais métodos tradicionalmente utilizados no estudo do direito positivo. A prevalência de um método sobre o outro, ou mesmo a complementação (quem disse que somente um método deve ser usado para se compreender o sentido de uma norma jurídica?) deve ser devidamente averiguada no exame de cada caso, guardadas as devidas proporções, e respeitados os limites estabelecidos pela legislação constitucional e infraconstitucional (artigos 109 e 110 do CTN, por exemplo).

6. A PRIMAZIA DA REALIDADE ECONÔMICA SOBRE A FORMA JURÍDICA, O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS MUDANÇAS CONTÁBEIS RECENTES: O MAIS RECENTE CAPÍTULO DO DEBATE AUTONOMISTA (OU INTERDISCIPLINAR)?

Historicamente, a postura conciliadora (que privilegia a legislação tributária, mas não deixa de analisar os aspectos contábeis referentes à legislação em análise) entre os conhecimentos contábeis e o direito tributário podia ser facilmente observada em autores do porte de Bulhões Pedreira (1969, p. 02-06), Tullio Ascarelli, Rubens Gomes de Sousa e João Batista Pereira de Almeida Filho (ASCARELLI; SOUSA; FILHO, 1944, p. 104-105; SOUSA, 1975, p. 66-67; SOUSA; SOUSA, 1955, p. 12 e ss; SOUSA, 1950, p. 117 e ss), Hércules Boucher (1953, p. 158-159), Walter Barbosa Corrêa (1994, p. 249 e ss), Henry Tilbery (1977, p. 19

e ss; 1978, p. 33-34), Alcides Jorge Costa (1994, p. 20-21), Brandão Machado (MACHADO, , 1992, p. 3188 e ss; MACHADO, 1994, p. 123 e ss), Ricardo Mariz de Oliveira (OLIVEIRA, 2008, p. 385 e ss; OLIVEIRA, 2020a, pp. 481 e ss; OLIVEIRA, 2020b, p. 1275 e ss), Hiromi Higuchi (2000, p. 23 e ss) e Marco Aurélio Greco (2000, p. 179 e ss).

De outro lado, foi (e ainda permanece) compreensível o esforço dedicado à maior separação dos estudos jurídico-tributários diante da contabilidade, mesmo em estudos sobre a renda para fins tributários, conforme se observa nos importantes contributos de Gilberto Ulhôa Canto (1994, p. 33 e ss), Roque Antônio Carrazza (2005, p. 34-37) e Roberto Quiroga Mosquera (1996, p. 71-119), caminhando inclusive pela aplicação estrutural da Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária ao citado tributo, como pode-se observar em Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 669 e ss), Mary Elbe Queiroz (2002, p. 22 e ss) e Paulo Ayres Barreto (2001, p. 65 e ss), por exemplo.

Noutro aspecto, no século XXI, um importante "tempero" foi adicionado a essa dinâmica inter-relacional entre normas tributárias e normas contábeis, por sua vez decorrente da padronização contábil internacional na legislação brasileira, que foi promovida pela então "nova contabilidade" (introduzida pela Lei n. 11.638/07) – resultado da internacionalização dos padrões contábeis, mais especificamente, das Normas Internacionais de Contabilidade emanadas do IASB – *International Accounting Standards Board* (*International Financial Reporting Standards* – IFRS).

Em verdade, a Lei nº. 11.638 afetou profundamente a forma de reconhecimento contábil do patrimônio das entidades (menos vinculada à compreensão jurídica do patrimônio e mais à essência econômica do mesmo), o que alterou a forma de registro e de demonstração contábil das sociedades em geral. Face às substanciais mudanças (e dificuldades de adaptações das próprias pessoas jurídicas afetadas), inclusive considerando o §7ª, do art.177 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6404/1976), que previu genericamente que os lançamentos feitos para harmonizar as normas contábeis do modelo anterior ao atual não teriam efeitos tributários, houve a necessidade de maior esforço adaptativo, motivo pelo qual o §7ª, do art.177 da Lei das S.A. (Lei n. 6404/1976) foi substituído pelo Regime Tributário de Transição (RTT), previsto nos arts.15 a 24 da lei nº.11.941/09, que, por sua vez, estabeleceu que deveriam ser mantidos, para fins fiscais, os critérios de reconhecimento de receitas, de despesas e de custos na apuração do lucro líquido do

exercício vigentes em 31 de dezembro de 2007 (antes da entrada em vigor da Lei 11.638/2007) e, portanto, o lucro líquido base para apuração do lucro real permaneceria tal qual aquele anterior à vigência da Lei nº.11.638.

Com o RTT, visava o legislador evitar que as alterações promovidas pela Lei nº.11.638 causassem efeitos fiscais.

Posteriormente, o RTT foi absorvido pela Lei 12.973 de 2014, que culminou no fim do regime tributário de transição (que foi revogado conforme artigo 117 da mesma Lei[178]), determinando uma contabilidade padronizada e adaptada[179] (e melhor separada da legislação tributá-

---

178 Art. 117. Revogam-se, a partir de 1º de janeiro de 2015: (…) X - os arts. 15 a 24, 59 e 60 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

179 DAS DISPOSIÇÕES RELATIVAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRANSITÓRIO

Art. 72. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.

Art. 73. Para os anos-calendário de 2008 a 2014, para fins do cálculo do limite previsto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a pessoa jurídica poderá utilizar as contas do patrimônio líquido mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§1º No cálculo da parcela a deduzir prevista no caput , não serão considerados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o §3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§2º No ano-calendário de 2014, a opção ficará restrita aos não optantes das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei.

Art. 74. Para os anos-calendário de 2008 a 2014, o contribuinte poderá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, determinado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Parágrafo único. No ano-calendário de 2014, a opção ficará restrita aos não optantes das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei.

(…)

Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119§1)

§1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

ria, em alguns aspectos) segundo as regras de internacionalização dos padrões contábeis, conforme o art. 58:

> Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. (Vigência)
> Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Assim, foram necessárias quatro fases de adaptação da legislação contábil brasileira aos padrões internacionais: 1ª) entrada em vigor da Lei 11.638/2008; 2ª) aplicação do Regime Tributário de Transição (RTT), trazido pela Lei 11941/2009; 3ª) absorção do RTT pela 12.973/2014 (art.117) e; 4ª) aplicação do art. 58 da Lei 12.973/2014 (OLIVEIRA, 2020b, 1339 e ss).

Por outro lado, as dificuldades encontradas na operacionalização contábil a partir da internacionalização, assim como diante das legislações societária e tributária brasileiras não foram poucas, conforme bem aponta Ricardo Mariz de Oliveira, para quem, em muitos aspectos, tais mudanças legislativas, por terem sido realizadas de maneira apressada, acabaram gerando vários problemas (e dúvidas) sobre sua convergência à legislação brasileira (2020b, p. 1339 e ss).

De qualquer forma, tais circunstâncias levam a reflexões e a estudos sobre os impactos dessa então nova relação da contabilidade com o patrimônio econômico que busca representar, já que, em tese, os impactos trazidos pela então "nova contabilidade", deveriam impulsionar a reanálise do fenômeno contábil pela própria contabilidade (e pelo direito contábil). Afinal, como se sabe, nos termos do art. 109 e 110 do CTN, o impacto desses conceitos não poderia prevalecer sobre a legislação tributária.

Porém, o Parecer de Orientação nº. 37/2011 da CVM[180], apoiando-se em Pronunciamento Conceitual Básico do CPC (aprovado pela então

---

§2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput .

180 Ademais, segue-se a uma importante conclusão do Parecer CPC 37 de 2011: "Constata-se que, nos itens citados, o normatizador contábil reconhece expressamente que as normas contábeis devem ser subordinadas aos princípios da repre-

Deliberação CVM nº.539/2008, essa última posteriormente revogada pela Deliberação CVM nº. 675/2011), por sua vez baseado nas modificações trazidas pela Lei nº. 11638/2007, elevou a aplicação de dois princípios orientadores dos novos padrões contábeis: a) da representação verdadeira e apropriada (*true and fair view*) e; b) da primazia da essência sobre a forma.

Houve, de certa forma, uma renovação da polêmica (oriunda das normas contábeis internacionais) da consideração dos fatos no âmbito do reconhecimento contábil do patrimônio, o que, naturalmente, também afetaria em alguma medida o próprio Direito Tributário (BIANCO, 2010, p. 175-184; OLIVEIRA, 2010, p. 401 e ss; ROCHA, 2011, p. 283 e ss; TAKATA, 2010, p. 290 e ss; KOURY, 2021, p. 30 e ss) e, no mesmo aspecto, sobre as relações interdisciplinares entre Ciências Contábeis, Direito Societário e Direito Tributário (LOPES, 2011, p. 14 e ss; BIFANO, 2010, p.123 e ss; SCHOUERI; TERSI, 2011, p.113 e ss; POLIZELLI, 2010, p. 592 e ss; TAKATA, 2010, p.290 e ss), verificável de maneira mais clara inclusive no que tange à tributação da renda de pessoas jurídicas (SCHOUERI, 2011, p. 249 e ss; SCHOUERI, 2010, p. 250 e ss; POLIZELLI,

---

sentação verdadeira e apropriada (true and fair view) e da primazia da essência sobre a forma. Ou seja, não apenas os efeitos econômicos devem prevalecer sobre a forma, independentemente do tratamento jurídico, como é imperioso, no novo ordenamento contábil, que a representação da realidade econômica seja verdadeira e apropriada. Tão imperioso que, mesmo no caso de conflito com as normas emitidas, a preponderância deve ser da representação adequada. Estes são os pilares centrais desse novo ordenamento.

Este comando é plenamente coerente com o disposto na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que estabelece em seu artigo 176:

"Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:" (grifo nosso)

A primazia da essência sobre a forma como elemento central do processo de preparação de demonstrações financeiras que representem verdadeira e apropriadamente a realidade econômica se aplica a todo o processo contábil, na integralidade dos assuntos cobertos pelas normas. No contexto do mercado de capitais, destaca-se, entre outras, a questão da classificação dos instrumentos financeiros como passivos ou instrumentos de capital na representação da realidade econômica das companhias abertas. Neste tópico, atenção especial deve ser dada à essência desses instrumentos vis-à-vis as consequências extremamente indesejáveis que a contabilização inadequada pode gerar para investidores, credores e demais interessados no desempenho das companhias. (CPC, 2011)

2010, p. 589-591; POLIZELLI, 2012, p.66-82; OLIVEIRA, 2010, p. 401 e ss; OLIVEIRA, 2020a; OLIVEIRA, 2020b; ZILVETI, 2003, p. 316 e ss; ZILVETI; FAJERSZTAJN; SILVEIRA, 2019, p 01 e ss).

Tais perspectivas levaram também à publicação de importantes obras coletivas inteiramente dedicadas à análise dos possíveis diálogos (e dos limites) ao Direito e à Contabilidade, com especial atenção à tributação (MOSQUERA; LOPES, 2010; MOSQUERA; LOPES, 2011; MOSQUERA; LOPES, 2015; PINTO; SILVA; MURCIA; VETTORI, 2019).

Nesse mesmo sentido, não é por acaso o esclarecimento do Parecer já mencionado sobre a essência econômica sobre a forma jurídica, nos termos da Deliberação n.539/2008 da CVM:

> (…) Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada (…) (CVM, 2008).[181]-[182]

---

181 Ainda, conforme a Deliberação n.539/2008, da CVM: "Constata-se que, nos itens citados, o normatizador contábil reconhece expressamente que as normas contábeis devem ser subordinadas aos princípios da representação verdadeira e apropriada (*true and fair view*) e da primazia da essência sobre a forma. Ou seja, não apenas os efeitos econômicos devem prevalecer sobre a forma, independentemente do tratamento jurídico, como é imperioso, no novo ordenamento contábil, que a representação da realidade econômica seja verdadeira e apropriada. Tão imperioso que, mesmo no caso de conflito com as normas emitidas, a preponderância deve ser da representação adequada. Estes são os pilares centrais desse novo ordenamento". (Parecer de Orientação CVM nº. 37/2011). Ainda, em suma: "33. Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento" (CVM, 2008).

182 Assim, as regras contábeis não devem servir de "escudo" que impeça a representação verdadeira e apropriada das transações econômicas. Nos raros casos em que a

Diante desse cenário, mesmo com as tentativas normativas para "neutralizar" os efeitos da "nova contabilidade" diante do direito tributário (conforme se pode observar mediante a RTT, trazida pela Lei n. 11.941/2009, e finda pelo art. 117 da Lei 12973/2014, quando finalizou-se o período de transição que assegurou maior aclaramento dos limites entre os dois campos), principalmente a fim de evitar aumento de impostos sem observância do princípio constitucional da estrita legalidade (sem deixar de considerar que a "nova contabilidade" tem objetivos diversos da "contabilidade tributária"), não foram poucos os questionamentos, sobretudo quanto aos reflexos e problemas adaptativos (OLIVEIRA, 2020b, p. 1337 e ss) dessa então nova orientação contábil perante a legislação societária e tributária nacional[183].

---

aplicação de alguma norma (integral ou parcialmente) colida com a representação adequada da realidade econômica, esta última deve prevalecer, como dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 26 Apresentação das Demonstrações Contábeis – aprovado pela Deliberação CVM nº 595, de 15 de setembro de 2009:

"19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, a entidade não aplicará esse requisito e seguirá o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.

20. Quando a entidade não aplicar um requisito de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, de acordo com o item 19, deve divulgar: (a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade; (b) que aplicou os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações aplicáveis, exceto pela não aplicação de um requisito específico com o propósito de obter representação adequada; (c) o título do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento, Interpretação ou Orientação exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria inadequado e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e o tratamento efetivamente adotado; e (d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação vigente em cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado (CVM, 2009)."

183 Por exemplo, as regras contábeis da Lei nº 11.638, de 2007, que tencionaram aferir o acréscimo patrimonial priorizando uma perspectiva econômica, em detrimento de uma perspectiva jurídica (do Direito Privado) tradicional, na opinião de Schoueri, não trairiam o enunciado do art.43 do CTN, mas, pelo contrário, representaria

Nesse aspecto, muito bem contextualiza Paulo Arthur Cavalcante Koury:

> Com efeito, o Brasil adotou o modelo de contabilidade IFRS (International Financial Reporting Standards), para fins societários, em um processo que se iniciou em 2005, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), tendo culminado com a edição da Lei n. 11.638/2007 e de uma série de atos infralegais que internalizam normas internacionais elaboradas pela IASB (International Accounting Standards Board), conforme autorização legal conferida à Comissão de Valores Mobiliários (art. 177, par.3ª, da Lei n. 6404/76), ao Conselho Federal de Contabilidade (art. 5, f, do Decreto-Lei n. 9295/1946, inserido pela Lei n. 12.249/2010) e outros órgãos normatizadores. Estes últimos atos funcionam como regulamentos da Lei da Sociedades por Ações (Lei n. 6404/1976 e alterações). Neste país, a adoção do padrão contábil internacional para fins societários representou mudanças importantes em todos os aspectos da contabilidade, que, anteriormente, era sobremodo influenciada pela legislação tributária, em um modelo de dependência reversa, consistente na exigência de que o tratamento fiscal de todos os itens patrimoniais fosse refletido nas demonstrações societárias. Com a convergência da contabilidade societária brasileira ao padrão IRFS, inclusive no tocante às demonstrações individuais, aponta-se que a fase de reconhecimento contábil de ativos, passivos, receitas e despesas teria se deslocado do paradigma da "forma jurídica" para a "essência econômica" (substance over form). Para a contabilidade societária, a necessidade da prevalência da essência sobre a forma derivaria da necessidade de representação fidedigna dos fatos econômicos. Essa circunstância justifica-se pela prevalência da função informativa das demonstrações financeiras no atual paradigma contábil (KOURY, 2021, p. 39 e ss).

De qualquer forma, as mudanças (e adaptações) legislativas que trouxeram alterações (e novos desafios) nas relações entre Direito Tributário e Ciências Contábeis foram bem sintetizadas por Alexandre Evaristo Pinto e Ricardo Mariz de Oliveira:

---

importante utilidade no reconhecimento dos efeitos econômicos reproduzidos na contabilidade, permitindo a determinação do lucro contábil com maior confiança para os investidores e usuários externos, sem causar alterações substanciais na base de cálculo do IR (art.16 Lei n.11.941/2009) (SCHOUERI, 2010, p. 250 e ss). Ainda, a "Nova Contabilidade" trouxe, à época, importantes efeitos para a apuração da noção de patrimônio, que restaria prejudicada em seus contornos civis, não fazendo sentido falar em patrimônio apurado segundo a definição dada pelo Direito Civil, já que a universalidade de direitos e obrigações (civis) não constaria mais nos livros contábeis das sociedades. Essa situação decorre da diferenciação entre a noção de balanço contábil e balanço fiscal, que não existiria, face à ausência de previsão legal expressa no Brasil, e suas repercussões para a legislação tributária em face da Nova Contabilidade (SCHOUERI, 2010, p. 250 e ss; SCHOUERI; TERSI, 2011, p. 113 e ss).

> A partir da modernização das práticas contábeis brasileiras com a publicação da Lei n. 6.404/1976, foi editado o Decreto-lei n. 1.598/1977 que buscou adequar a legislação tributária às alterações das normas contábeis, criando um modelo de dependência parcial da contabilidade para apuração da base de cálculo do imposto de renda. Assim, a contabilidade era o ponto de partida para que se chegasse à base tributável, após a realização de ajustes (adições, exclusões e compensações) em Livro Fiscal próprio denominado: Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Embora a edição do Decreto-lei n. 1.598/1977 partisse da premissa de que os ajustes tributários fossem feitos no LALUR, nota-se que muitas vezes as normas tributárias induziam a adoção de determinadas práticas contábeis que nem sempre se coadunavam com a realidade econômica, ou mesmo com a primazia econômica professada pela ciência contábil, tal qual no caso de indução para o uso das taxas de depreciação previstas na Instrução Normativa SRF n. 162/1998. Trata-se de evidente exemplo de como o Direito influenciava a Contabilidade. Ademais, Alcides Jorge Costa assinala que o art. 67, XI, do Decreto-lei n. 1.598/1977 estendeu a todos os tipos societários as regras contábeis das sociedades anônimas instituídas com a Lei n. 6.404/1976, de modo que se trata de exemplo de interpenetração da lei tributária e da lei de direito privado, isto é, a aplicação da norma tributária também para reger relações de direito privado. A edição da Lei n. 11.638/2007 e das normas contábeis emitidas pelo CPC representou uma nova tentativa de divórcio entre a contabilidade e o Direito Tributário, para que cada ciência pudesse atender à sua finalidade. Ainda que em um primeiro momento as normas tributárias tenham optado pela neutralidade dos novos critérios adotados pela contabilidade por meio do Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei n. 11.941/2009, é importante notar que com a edição da Lei n. 12.973/2014 o RTT foi extinto. No entanto, é possível notar que grande parte dos ajustes que eram feitos por conta do RTT passaram a ser feitos diretamente no LALUR nos termos da Lei n. 12.973/2014. Por fim, ainda que a referida lei tenha trazido uma série de ajustes, cumpre salientar que: (i) diversas contabilizações não foram expressamente objeto de ajustes de LALUR, o que, numa observação perfunctória, poderia indicar que elas seriam aceitas para fins tributários; e (ii) diversas normas contábeis foram alteradas desde então, gerando a necessidade de aplicação de uma nova neutralidade para fins tributários nos termos do art. 58 da Lei n. 12.973/2014. Enfim, essa lei trouxe novos desafios para os tributaristas das duas ciências. Diante do exposto, verifica-se que há várias questões ainda não resolvidas sobre Contabilidade e Direito Tributário (…) (OLIVEIRA; PINTO, 2020, p. 470-483).

Afinal, a prática tributária tem ensinado, durante muitas décadas, que, embora seja necessário perquirir e sedimentar onde começa e termina a aplicação da norma contábil e, respectivamente, a aplicação do próprio direito tributário (e, naturalmente, do direito empresarial), é

justamente a busca por melhor definição dos limites (e dos espaços vazios) que permitem (e atualizam) o frutífero diálogo interdisciplinar entre Ciências Contábeis e Direito Tributário, bem como a melhor compreensão e o fortalecimento das próprias disciplinas afetas (por melhor compreenderem seus contornos). Não é por outro motivo que, hodiernamente, já se sedimenta o "Direito Contábil Tributário", campo do conhecimento jurídico dedicado à essa premissa, mas que exige também a colaboração entre diferentes campos do conhecimento[184-185].

Afinal, não pode ser surpresa que, diante de claras dificuldades epistêmicas encontradas e de evidentes zonas de intersecção entre esses distintos campos do conhecimento (impulsionadas pelas recentes modificações contábeis na legislação brasileira, com potenciais impactos tributários), o caminho pela elevação do Direito Contábil Tributário enquanto sub-ramo que explora conhecimentos dessas diferentes áreas, seja a via potencial a ser trilhada para os próximos anos, inclusive para uma melhor compreensão dos limites e possibilidades que a primazia da realidade econômica sobre a forma jurídica impactam na interpretação do direito societário e do direito tributário (e no que realmente se relaciona com a consideração econômica ou consideração dos fatos desenvolvida neste ramo autônomo do direito, para além da conexão evidentemente histórica).

---

184 No mesmo passo, importante exemplo dessa nova etapa de desenvolvimento disciplinar do Direito Contábil Tributário pode ser observada através do lançamento recente da "Revista de Direito Contábil Fiscal", coordenada pelos Professores Edison Carlos Fernandes e Marcelo Magalhães Peixoto, publicação semestral da Associação Paulista de Estudos Tributários – APET, e voltada à organização, publicação e divulgação de estudos dedicados a promover a investigação dos limites e intersecções entre os dois campos do conhecimento, visando também maior aproximação e diálogo interdisciplinar sobre temas jurídico-tributários conectados à Contabilidade Tributária (e ao Direito Contábil) (FERNANDES; PEIXOTO, 2019). Atualmente, são coordenadores da Revista os Professores Marcelo Magalhães Peixoto, Edison Carlos Fernandes e Alexandre Evaristo Pinto.

185 E, finalmente, outro exemplo de possível, desejável e necessária colaboração interdisciplinar entre a Ciência do Direito Tributário e a Ciência Contábil pode ser observado no estudo do Planejamento Tributário (profundamente conectado ao art. 116, parágrafo único do CTN), e seus temas correlatos, já que, partindo-se de problemas empíricos e práticos, é clara a conveniência de suporte interdisciplinar, em área de estudo permeada por conhecimentos necessários a diferentes campos (BARRETO, 2016; CREPALDI, 2019; FILHO, 2016; GRECO, 2011; GRECO, 2019, MACHADO, 2019; ROCHA; GOMES; FARIA, 2019; ROCHA, 2019; SCHOUERI, 2010).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou apresentar, mediante levantamento bibliográfico, a evolução dos debates sobre os conceitos e institutos próprios do direito privado no direito tributário, assim como explorar, timidamente, algumas ideias deles decorrentes.

O "problema" da autonomia do direito tributário diante de outros ramos do direito (sobretudo do direito privado) foi pano de fundo histórico para outras discussões relevantes, como a própria consideração econômica ou consideração dos fatos.

Não é surpresa que, para justificar maior estabilidade, o direito tributário tem sido comumente considerado como direito de sobreposição, utilizando-se de conceitos oriundos do direito privado, tendência essa reforçada inclusive por aqueles autores que se baseiam nos enunciados dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, o art.116 do CTN, inserido no ordenamento pela Lei Complementar nº.104/2001, acrescentou um "tempero" a mais ao debate, justificando, para alguns, a consideração econômica (ou consideração dos fatos) no âmbito do direito tributário, ainda que para determinadas circunstâncias, bem como levando a outros debates decorrentes (como a existência de uma "norma antielisão" ou da necessidade ou não de se respeitar o "propósito negocial", por exemplo).

Além disso, as alterações contábeis ocorridas nos últimos anos vêm promovendo um influxo de incursões entre a normativa contábil e a legislação tributária. A complementaridade entre esses campos leva à necessidade de maior compreensão para o reconhecimento de limites conceituais (e legislativos), bem como de potenciais diálogos entre os mesmos, até porque o debate ainda tende a prosseguir nos próximos anos.

Por esses motivos, é plenamente possível compreender que os recentes avanços da contabilidade (e do direito contábil) podem promover reflexões proveitosas ao aperfeiçoamento do Direito Tributário Brasileiro (sem obstruir a autonomia entre os dois campos do conhecimento), em particular no que diz respeito ao uso de conceitos jurídico-contábeis (ou simplesmente contábeis) diante de conceitos do direito tributário (assim como entre normas desses dois ramos do conhecimento), conforme se pode observar até mesmo no princípio da prevalência econômica sobre a forma jurídica, já que, ainda que oriunda da pró-

pria internacionalização dos padrões contábeis, apresenta inevitável conexão com o que já se convencionou denominar de consideração dos fatos (ou consideração econômica) no Direito Tributário (essa por sinal oriunda da própria literatura tributária), e que até mesmo impulsiona o desenvolvimento de uma potencial "interdisciplinar": o direito contábil tributário.

Dito isso, entender os limites e as eventuais intersecções trazidas por essa diferenciada compreensão do fenômeno contábil (e seus eventuais reflexos no direito tributário) é tarefa do qual o tributarista não deve se desvencilhar.

Firme-se, por fim, que os elementos trabalhados no presente estudo servem para afirmar que a autonomia do direito tributário não pode significar uma separação estanque frente a outros campos do conhecimento (jurídicos ou não) e que o diálogo interdisciplinar (com as devidas proporções e ponderações) serve para fortalecer (e não enfraquecer) a disciplina jurídica denominada acima referenciada (e sua própria autonomia).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

AMATUCCI, Andrea. **Historia de La Enseñanza del Derecho Financiero Público en Italia**. In: D'AMATI, Nicola. AMATUCCI, Andrea (Organiz). **Historia del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia**. E aporte del pensamento juridico financiero de la Italia Meridional. Derecho de la Hacienda Pública. Obras Fundamentales 1. Bogotá-Colombia: Temis, 2004.

ASCARELLI, Tullio; SOUSA, Rubens Gomes de; FILHO, João Batista Pereira de Almeida. **Lucros Extraordinários e Imposto de Renda. Comentários ao Decreto n.15028 de 13 de março de 1944, em relação com a doutrina e a legislação do imposto de renda**. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1944.

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciências das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Rt, 1969.

BALEEIRO, Aliomar**. Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BALL, Kurt. **Steurrecht und Privatrecht. (Theorie des selbständigen Steuerrechtsystems).** J. Bensheimer/Mannheim, Berlin, Leipzig, 1924.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto de Renda e Preços de Transferência.** São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1º edição. São Paulo: Saraiva, 1963,.

BECKER, Enno. ***Kommentar zur Reichsabgabenordnung,*** 1. Auflage. Köln Berlin Bonn München, 1922.

BECKER, Enno; RIEWALD, Alfred; KOCH, Carl. **Reichsabgabenordnung. Kommentar. Band I.** Köln – Berlin – Bonn – München: Carl Heymanns Verlag K.G., 1963.

BEISSE, Heinrich. **O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã.** In: Direito Tributário: Estudos em Homenagem à Ruy Barbosa Nogueira. Coord: Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984.

BERLIRI, Antonio. **Principi di Diritto Tributario.** Tomo I. Volume II. Milano: Dott. A. Giuffrè – Editore, 1957.

BIANCO, João Francisco. **Aparência Econômica e Natureza Jurídica**. In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 1ª Volume. São Paulo: Dialética, 2010.

BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público. II**. Derecho Fiscal. Buenos Aires: Depalma, 1951.

BIFANO, Elidie Palma. **Contabilidade e Direito: A Nova Relação**. In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 1ª Volume. São Paulo: Dialética, 2011.

BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di Diritto delle Imposte.** Traduzione: FORTE, Francesco. Milano: Dott A. Giuffrè, 1954.

BOUCHER, Hércules. **Imposto sobre a Renda e Lucros Imobiliários.** São Paulo: Freitas Bastos, 1953,.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Apec Editora, 1969.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda".** Estudos sobre o Imposto de Renda. (Em Memória de Henry Tilbery). Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, Alcides Jorge. **Conceito de Renda Tributável**. In: Estudos sobre o Imposto de Renda (Em memória de Henry Tilbery). Ives Gandra Martins (Coord). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, Alcides Jorge. **Direito Tributário e Direito Privado**. In: Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. MACHADO, Brandão (Coord). São Paulo: Saraiva, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)**. S.Paulo: Malheiros. 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. O **Princípio da Territorialidade no Regime da Tributação da Renda Mundial.** In: Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias do contribuinte nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário. IBET, Vitória, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O Absurdo da Interpretação Econômica do "Fato Gerador" – Direito e sua Autonomia – O Paradoxo da Interdisciplinariedade.** Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da Unibrasil. n. 07. Jan/Dez 2007. Curitiba: Publicação Oficial do Curso de Mestrado em Direito da Unibrasil, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Hermenêutica do Direito Tributário**. Elementos de Direito Tributário. III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na PUC-SP. Coordenação: ATALIBA, Geraldo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva: São Paulo, 2011.

CORRÊA, Walter Barbosa. **Subsídios para a o estudo da História Legislativa do Imposto de Renda no Brasil.** In: Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord) São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário.** Teoria e Prática. São Paulo: Saraiva, 2019.

D'AMATI, Nicola. **La Formación del Derecho Tributario en Italia**. In: Historia del Derecho de La Hacienda Pública y del Derecho Tributario en Italia. El aporte del pensamiento jurídico financiero de La Italia Meridional. AMATUCCI, Andrea; D'AMATI, Nicola. Bogotá – Colômbia: Temis, 2004.

D'AMATI, Nicola. **L'Insegnamento del Diritto Tributario.** In: L'Evoluzione dell'Ordinamento Tributario Italiano. UCKMAR, Victor (Coord.) CEDAM: Milani, 2000.

DERZI, Misabel. **Notas.** In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio Dória. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª. ed. São Paulo, Bushatsky, 1977.

FALSITTA, Gaspare. **Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico dei Diritto Tributário** in Itália. In: L'Evoluzione dell'Ordinamento Tributário Italiano. Atti del Convegno "I settanta anni di "Diritto e Pratica Tributaria". Il Diritto Tributário. Antonio e Victor Uckmar (Coords.) Serie I. Volume LXXXIX. Padova: CEDAM, 2000.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.

FONROUGE, C. M. Giuliani. **Anteproyecto de Código Fiscal.** Facultad del Derecho y Ciências Sociales. Investigaciones del Seminário de Ciências Jurídicas y Sociales. XXXVIII. Buenos Aires: Seccion publicaciones del seminário de ciências jurídicas y sociales, 1942.

GENY, François**. Le Particularisme du Droit Fiscal.** Revue Trimestrielle de Droit Civil, 30 vol., Recueil Sirey, Paris, 1931.

GENY, François**. O Particularismo do Direito Fiscal.** In: Revista de Direito Administrativo nº. 20. São Paulo: FGV, 1950,

GIANNINI, A. D. **I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario.** Torino: Unione Tipografico – Editrice Torinese, 1956.

GONZALEZ, Eusebio. **La Enseñanza del derecho Tributario.** In: L'Evoluzione dell'Ordinamento Tributario Italiano. UCKMAR, Victor (Coord.) CEDAM: Milani, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Imposto de Renda na sua feição tradicional.** In: Internet e o Direito. Marco Aurélio Greco (Coord.). São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 4ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRIZIOTTI, Benvenuto**. Princípios de Política, Derecho y Ciência de la Hacienda**. Trad: Enrique R. Mata. Segunda Edición. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário.** Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Faculdades Estácio de Sá. Rio de Janeiro: Estácio de Sá, 1998.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. **Introdução ao Direito Fiscal**. In: Elementos de Direito Tributário. Curso proferido em 1953 na Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1953.

HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da Lei Tributária. Conteúdo e Limites do Critério Econômico.** Tradução, Prefácio e Notas de Brandão Machado. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1993.

HENSEL, Albert. **Diritto Tributario.** Traduzione di Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giufrrè Editore, 1956.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso H. **Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e Prática.** São Paulo: Atlas, 2000.

JARACH, Dino. **Hermenêutica no Direito Tributário**. In: Interpretação no Direito Tributário. Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo: EDUC, 1975.

JARACH, Dino. **Curso de Derecho Tributario**. Tercera Edición. Buenos Aires: Cima, 1980.

JARACH, Dino. **O Fato Imponível**. **Teoria Geral do Direito Substantivo**. Traduzido por Dejalma Campos. 2º edição, 2004.

JÚNIOR, Ricardo André Galendi. **A Consideração Econômica no Direito Tributário.** Série Doutrina Tributária Vol. XXXII. São Paulo: IBDT, 2020.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Forma e Substância no Direito Tributário**. Série Doutrina Tributária n. 42. São Paulo: IBDT, 2021.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Steuerrecht.** I. Allgemeiner Teil. 3. Auflage. München: Verlag CH Beck, 1973.

LOPES, Alexsandro Broedel. **A Política Contábil e o Novo Ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas.** In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. 2ª Volume. São Paulo: Dialética, 2011.

MACHADO, Brandão. **Imposto de Renda. Ganhos de Capital. Promessa de Venda de Ações. Decreto-lei n.1510 de 1976.** In: Direito Tributário Atual. Vol. 11/12. São Paulo: Co-edição: IBDT – Resenha Tributária, 1992.

MACHADO, Brandão. **Breve Exame Crítico do art.43 do CTN.** *In*: Estudos sobre o Imposto de Renda. Em memória de Henry Tilbery. Ives Gandra da Silva Martins (Org.). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MACHADO, Brandão. **Prefácio do Tradutor**. In: HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da Lei Tributária. Conteúdo e Limites do Critério Econômico.** Tradução, Prefácio e Notas de Brandão Machado. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2019.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 1ª Volume.** São Paulo: Dialética, 2010.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (Coord). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos).** 2ª Volume. São Paulo: Dialética, 2011.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (Coord). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos).** 3ª Volume. São Paulo: Dialética, 2015.

MYRBACH-RHEINFELD, Franz von. **Précis de Droit Financier.** Traductión Française par É. Bouché-Leclercq. Paris: V. Giard & Briere, 1910.

MYRBACH-RHEINFELD, Franz F. von. **Grundriss des Finanzrechts.** Gundriss des Oesterreichischen. Leipzig: Duncker & Humblot. 1906.

NAWIASKY, Hans. **Cuestiones Fundamentales de Derecho** Tributário. Obras Básicas de Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estúdios Fiscales, 1982.

Novo Código Tributário Alemão (AO – 1977). Tradução de Alfred J. Schimid, Brandão Machado, Eduardo Frederico de A. Carvalho, Gerd W. Rothmann, Henry Tilbery, Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Co-edição: Companhia Editora Forense & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A interpretação econômica no Direito Tributário.** São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Lis Loli Cabral. **A consideração econômica no direito tributário**. In: Estudos Tributários. Ruy Barbosa Nogueira (Edição e Colaboração). São Paulo: Resenha Tributaria, 1984.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Prefácio.** In: DINIZ, Souza. Códigos Tributários. Alemão, Mexicano, Brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1965.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias.** São Paulo: José Bushatsky, 1974.

OLIVEIRA, João Martins. **Direito Fiscal** (Estudos doutrinários e anotações ao decreto-lei n.960, de 17 de dezembro de 1938). Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda. Volume I.** São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda. Volume II.** São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **A tributação da Renda e sua Relação com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos**. In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 1ª Volume. São Paulo: Dialética, 2010.

PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves. **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas-FIPECAFI-IBDT, 2019

POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda**. Série Doutrina Tributária. Vol.II. Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin – IBDT, 2012.

POLIZELLI, Victor. **Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Tributário e o Direito Contábil e o Modelo Adotado pelo Brasil** In: Revista Direito Tributário Atual n.24. SCHOUERI, Luís Eduardo: ZILVETI, Fernando Aurelio; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). São Paulo: Dialética-IBDT, 2010.

PUGLIÈSE, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. Alfonso Cortina.México, 1939.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** São Paulo: Manole, 2002.

Revista de Direito Contábil Fiscal. Coord: FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Número 1. 1ª edição. São Paulo: MP Editora, 2019.

ROCHA, Sérgio André. **As Normas de Convergências Contábeis e seus Reflexos para os Contribuintes.** In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. 2ª Volume. São Paulo: Dialética, 2011.

ROCHA, Sérgio André. **Estudos de direito tributário teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional**. Lumen Iuris: Rio de Janeiro, 2015.

ROCHA, Sérgio André; Marcus Lívio Gomes; Aline Cardoso de Faria (Organiz). **Planejamento Tributário sob a ótica do CARF.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROCHA, Sérgio André. **A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro**. Revista Direito Tributário Atual, (50). São Paulo: IBDT, 2022, p. 399–430.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord); FREITAS, Rodrigo de (Organz). **Planejamento Tributário e o Propósito Negocial.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **O mito do lucro real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica**. In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. 1ª Volume. São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo; TERSI, Vinicius. **As Inter-Relações entre a Contabilidade e o Direito: atender ao RTT significa obter a Neutralidade Tributária?** In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 2ª Volume. São Paulo: Dialética, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Advertência à Primeira Edição**. In: **Compêndio de Legislação Tributária.** Edição Póstuma. São Paulo: IBET – Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário**, Ed. Saraiva, 1950.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres – 1 – Imposto de Renda.** Edição Póstuma. Coord. IBET. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Imposto de Renda.** Suplemento à 2ª Ed. do Compêndio de legislação tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeira, S.A.,1955.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Anteprojeto de Código Tributário Nacional. 1953.** In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954.

TAKATA, Marcos Shigueo. **A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário: Direito Contábil e Direito Tributário.** In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 1ª Volume. São Paulo: Dialética, 2010.

TESORO, Giorgio. **Pricipii di diritto tributario**. Bari, 1938.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Autonomia do Direito Tributário: Revisitando os conceitos de direito privado em direito tributário.** Revista Direito Tributário Atual n.30. IBDT. São Paulo: Dialética, 2014.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. Série Doutrina Tributária. São Paulo: Quartier Latin – IBDT, 2017.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do direito tributário no Brasil.** Revista Pensamento Jurídico, São Paulo, Brasil, v. 13, n. 2, 2019.

TEODOROVICZ, Jeferson**. O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade**. In: Revista Direito Tributário Atual. N. 48. São Paulo: IBDT, 2021.

TILBERY, Henry. **A tributação dos Ganhos de Capital.** São Paulo: Co-Edição – IBDT – Resenha Tributária, 1977.

TILBERY, Henry. **A Tributação dos Ganhos de Capital das Pessoas Jurídicas**. Comentário ao Decreto-lei n.1598/77. São Paulo: Co-Edição – IBDT – Resenha Tributária, 1978.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachin. **Direito Tributário.** 18º edição. Tradução de Luiz Dória Furquim. Volume I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada: simulação e elusão tributária.** São Paulo: RT, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, s/d.

TROTABAS, Louis. **Essai sur le droit fiscal.** Paris: M. Giard, 1928.

TROTABAS, Louis. **Ensaio sobre o Direito Fiscal**. Guilherme Augusto dos Anjos (Trad.). Revista Forense. Doutrina, 1953.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Interpretación de las Normas Tributarias.** In: Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano. Montevideu, 1982.

VALDÉS COSTA, Ramón. **A Codificação Tributária na América Latina.** In: Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. MACHADO, Brandão (Coord). São Paulo: Saraiva, 1984.

VANONI, Ezio. **Opere Giuridiche**. A cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. II. Elementi di Diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario. Milano – Dott. A. Giuffrè Editore, 1962.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **O Princípio da Realização da Renda.** Direito Tributário: Volume I. Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa. Coord. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Obrigação Tributária – Fato Gerador e Tipo.** São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A Evolução da Teoria da Incidência – Análise Histórica das Estruturas Socioeconômicas na Formação do Sistema Tributário**. Tese de Livre Docência. São Paulo: USP, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da**. Direito Tributário. Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda.** Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

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

Jeniffer Gomes da Silva[186]

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1. A COMPLEXIDADE DO ORDENAMENTO JURÍDICO E OS PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO PRIVADO; 2. A NOÇÃO DE PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO PRIVADO E O ART. 109 DO CTN: ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS; CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

INTRODUÇÃO

O art. 109 do Código Tributário Nacional ("CTN") é objeto de controvérsia doutrinária em matéria de interpretação. Sobre o dispositivo, indaga-se: com a importação de instituto do direito privado, no âmbito do Direito Tributário, de que forma ocorrerá a definição dos respectivos efeitos jurídico-tributários?

Com efeito, o presente trabalho objetiva explorar a noção de princípios gerais de direito privado presente no art. 109 do CTN, bem como a sua aplicação no Direito Tributário.

Para isso, o artigo se desenvolve em dois momentos principais. Inicialmente, busca-se destacar as noções de complexidade e unidade do ordenamento jurídico, na medida em que tais conceitos possuem direta relação com as controvérsias relativas ao tema analisado. Isso, porque se discute, no escopo da análise do art. 109 do CTN, se há ou não uma autonomia do Direito Tributário.

186 Doutoranda e Mestre em Direito Civil pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Professora de Direito Civil. Pesquisadora Visitante do Instituto Max-Planck de Direito Privado Comparado e Internacional. Sócia do Escritório Galdino, Pimenta, Takemi, Ayoub, Salgueiro, Rezende de Almeida Advogados.

Por fim, em um segundo momento, o art. 109 do CTN será analisado, de forma detida, pela perspectiva doutrinária e jurisprudencial. Assim, será possível identificar as principais discussões sobre sua interpretação na doutrina, bem como a repercussão desse dispositivo normativo na jurisprudência.

1. A COMPLEXIDADE DO ORDENAMENTO JURÍDICO E OS PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO PRIVADO

A análise do ordenamento jurídico com um enfoque em sua complexidade conduz a um estudo que não se exaure em prismas de Teoria Geral do Direito. Isso, porque a investigação "da complexidade e da unidade do ordenamento jurídico vigente não pode prescindir, antes, depende do alcance valorativo dos fenômenos econômico-sociais e, portanto, da experiência jurídica".[187]

O método teórico-geral, contudo, apresenta limitações na medida em que considera o fato concreto irrelevante para a dedução de conceitos das normas, que acabam sendo alcançados por meio de procedimentos de abstração. Dessa forma, um dogmatismo exasperado na busca de conceitos gerais e abstratos gera como consequência uma visão parcial e estática do fenômeno jurídico,[188] o que vai de encontro à premissa de que todo fato social interessa ao direito, como leciona Gustavo Tepedino:

> A perspectiva binária, separando realidade social e ciência jurídica, ignora que a atuação do direito depende visceralmente dos fatos, em recíproco condicionamento, de modo que a conceituação analítica das diversas espécies de fatos (jurídicos) mostra-se indispensável para a definição da

187 PERLINGIERI, Pietro. *O Direito Civil na Legalidade Constitucional*. Trad. Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 192.

188 Veja-se: "Enfrentar o tema do ordenamento jurídico como complexa experiência jurídica ou, querendo, na sua complexidade, significa necessariamente assumir uma perspectiva que não pretende se abandonar em enfoques teóricos-gerais, isto é, de teoria geral do direito. Tende a se difundir a consciência de que os estudos teóricos e gerais nem sempre facilitam uma abordagem realista, não assumindo os conceitos na sua relatividade histórica, na sua contínua evolução; quando, ao contrário, o seu individual conhecimento científico é um dado provisório, cada vez menos geral, que adquire significado somente no contexto no qual se realiza o momento cognitivo, caracterizado por uma particular e, em alguns aspectos, irrepetível complexidade" (PERLINGIERI, Pietro. *O Direito Civil na Legalidade Constitucional*. Trad. Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 192-193).

> disciplina normativa correspondente. Fato social é o acontecimento que, submetido à incidência do direito, torna-se, tecnicamente, fato jurídico. Afirma-se, por isso mesmo, que um fato qualquer – pré-jurídico –, a partir do momento em que deixa de ser indiferente ao direito, adquire aptidão para gerar efeitos jurídicos. Nesta direção, se é verdade que o dado social– como elemento da realidade fática– não se confunde com o dado normativo – a norma jurídica –, parece arbitrário considerar alguns fatos simplesmente alheios ao direito, ou despidos de relevância ou pressupostos de eficácia, já que a experiência normativa alcança integralmente a vida social, mesmo os espaços de liberdade que o direito, valorando-os, preserva deliberadamente contra qualquer tipo de regulamentação.[189]

Nesse cenário, afirma-se que a temática da complexidade pode ser abordada por meio de distintas perspectivas. Nessa hipótese, recomenda-se que o jurista privilegie a ótica por meio da qual o juiz se coloque no momento em que é chamado para solucionar um caso concreto, ou seja, para decidir em que norma a solução da lide será inspirada, de modo a traduzir princípios e regras pertencentes a um complexo sistema no ordenamento do caso concreto.[190-191]

Com efeito, reveste-se de relevância, nesse aspecto, a noção de ordenamento jurídico, no sentido de que se trata daquilo que concorre para ordenar, ou seja, para regulamentar os fenômenos que caracterizam uma comunidade organizada de pessoas conforme uma concepção e

---

189 TEPEDINO, Gustavo. Ativismo judicial e construção do Direito Civil: entre dogmática e práxis. In: *Revista novos estudos jurídicos - Eletrônica*. vol. 24, n. 1, jan.-abr./2019, p. 29.

190 PERLINGIERI, Pietro. *O Direito Civil na Legalidade Constitucional*. Trad. Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 193.

191 Na doutrina brasileira, confira-se a lição de Gustavo Tepedino: "Diante de tal circunstância, afirma-se que todo fato social interessa ao direito, já que potencialmente interfere na convivência social e, portanto, ingressa no espectro de incidência do ordenamento jurídico. Deste modo, considerando que os fatos sociais são plasmados pela ordem jurídica, que os valora em confronto com a tábua axiológica constitucional, não pode o intérprete furtar-se da análise fática que consistirá no suporte sobre o qual aplicará o ordenamento em sua unidade e complexidade. Não havendo valores pré-jurídicos, imunes a qualquer filtro valorativo, caberá ao intérprete a árdua tarefa de encontrar, a partir da técnica da ponderação, o ordenamento do caso concreto. Não se trata, aqui, de ativismo judicial, senão de pura atividade hermenêutica, essencial ao adequado funcionado do sistema" (TEPEDINO, Gustavo. Ativismo judicial e construção do Direito Civil: entre dogmática e práxis. In: *Revista novos estudos jurídicos - Eletrônica*. vol. 24, n. 1, jan.-abr./2019, p.30).

um estilo de vida compartilhados ou impostos.[192] Sob essa perspectiva, Pietro Perlingieri assevera que do mesmo modo que não há sociedade sem direito, o direito é parte da sociedade e o direito depende do tipo de sociedade e vice-versa.[193]

Nessa direção, Gustavo Tepedino destaca que dessa ideia de ordenamento pautada em um conjunto de normas destinadas a ordenar a sociedade, de acordo com um determinado modo de vida historicamente determinado, decorrem duas consequências principais. Em primeiro lugar, o ordenamento não se resume ao direito positivo. E, em segundo lugar, o ordenamento, necessariamente, deve ser sistemático, orgânico, lógico, axiológico, uno e centralizado para que possa ser compreendido como um ordenamento jurídico.[194] Ao fim e ao cabo, a complexidade do direito exige que a sua análise não perca a sua necessária unidade.[195]

Nessa ordem de ideias, há premissas consideradas essenciais ao Direito Civil Constitucional, tais como (i) o reconhecimento do direito como realidade cultural, e não como resultado da ordem econômica vigente; (ii) o reconhecimento da historicidade dos institutos, na medida da importância da função que esses institutos exercem naquela determinada sociedade, naquele determinado momento histórico; e (iii) a relatividade dos princípios, das regras e dos direitos, na medida em que todos exercem sua função em sociedade, isto é, em relação ao outro.[196]

---

192 PERLINGIERI, Pietro. *O Direito Civil na Legalidade Constitucional*. Trad. Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 194.

193 PERLINGIERI, Pietro. *O Direito Civil na Legalidade Constitucional*. Trad. Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 194.

194 Confira-se: "O conceito de ordenamento pressupõe um conjunto de normas destinadas a ordenar a sociedade segundo um determinado modo de vida historicamente determinado. Daqui decorrem duas consequências fundamentais: (i) o ordenamento não se resume ao direito positivo; e (ii) para que possa ser designado como tal, o ordenamento há de ser sistemático, orgânico, lógico, axiológico, prescritivo, uno, monolítico, centralizado" (TEPEDINO, Gustavo. Normas Constitucionais e Direito Civil na Constituição Unitária do Ordenamento. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *Temas de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, t. 3, p. 9).

195 PERLINGIERI, Pietro. *O Direito Civil na Legalidade Constitucional*. Trad. Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 194.

196 Veja-se: "Vale sublinhar algumas premissas essenciais do direito civil constitucional: (i) o reconhecimento do direito como realidade cultural, e não como resultado (rectius, submissão) da ordem econômica vigente: o direito tem uma intrínseca função promocional e não apenas uma função mantenedora do status quo (repressora) e reguladora de divergências; (ii) o decisivo predomínio das situações existenciais

Dessa maneira, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ("CRFB/1988"), o direito privado se encontra "renovado e funcionalizado à tábua axiológica nela consagrada, que informa todos os institutos de direito privado".[197] Adverte-se, todavia, que essa releitura do Direito Civil não deve ser compreendida de forma restritiva. Isso, porque não se almeja apenas recorrer à Constituição com o escopo de interpretar as normas ordinárias de Direito Civil, o que seria a aplicação indireta da Constituição. Para além disso, busca-se "reconhecer que as normas constitucionais podem e devem ser *diretamente* aplicadas às relações jurídicas estabelecidas entre particulares", uma vez que, ao fim e ao cabo, o que importa "é obter a máxima realização dos valores constitucionais no campo das relações privadas".[198-199]

Nesse contexto de complexidade e unidade do ordenamento jurídico, insere-se debate doutrinário acerca da existência ou não de autonomia

---

sobre as situações patrimoniais, devido à tutela constitucional da dignidade humana; (iii) a valorização do perfil funcional em detrimento do perfil estrutural dos institutos jurídicos, impedindo, por essa via, a perpetuação do esquema da subsunção, já completamente ultrapassado, e libertando o fato– e juntamente com ele o juiz– dos enquadramentos rígidos em prol da aplicação normativa mais adequada ao caso concreto; (iv) o reconhecimento da historicidade dos institutos, na medida da importância da função que exercem naquela determinada sociedade, naquele determinado momento histórico; (v) a relatividade dos princípios, das regras e dos direitos, na medida em que todos exercem sua função em sociedade, isto é, em relação ao outro" (TEPEDINO, Gustavo; BODIN DE MORAES, Maria Celina; LEWICKI, Bruno. O Código Civil e o Direito Civil Constitucional. In: *Revista Trimestral de Direito Civil – RTDC*. v. 13, 2003, p. 1-2).

197 OLIVA, Milena Donato. A cláusula geral de boa-fé objetiva nas situações jurídicas obrigacionais e reais e os Enunciados 302 e 308 da Súmula da Jurisprudência predominante do Superior Tribunal de Justiça. In: *Revista de Direito do Consumidor.* v. 101, set.-out./2015, p. 104.

198 SCHREIBER, Anderson. Direito Civil e Constituição. In: SCHREIBER, Anderson (Org.). *Direito Civil e Constituição.* São Paulo: Atlas, 2013, p. 6.

199 Confira-se: "Pode-se, portanto, afirmar que, seja na aplicação dita indireta – que sempre acontecerá quando existir na legislação ordinária uma normativa específica, ou cláusulas gerais ou princípios expressos – seja na aplicação dita direta – assim definida pela ausência de intermediação de qualquer enunciado normativo ordinário –, a norma constitucional acaba sempre por ser utilizada. *O que importa não é tanto estabelecer se em um caso concreto se dê aplicação direta ou indireta (distinção não sempre fácil), mas sim, confirmar a eficácia, com ou sem uma específica normativa ordinária, da norma constitucional frente às relações pessoais e sócio-econômicas*" (PERLINGIERI, Pietro. *Perfis do Direito Civil:* introdução ao Direito Civil Constitucional. Tradução de Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pp. 11-12, grifos nossos).

do Direito Tributário, especialmente no que diz respeito à adequada interpretação do art. 109 do CTN, que evidencia o uso dos princípios gerais de direito privado. Tal dispositivo faz menção às hipóteses nas quais a norma tributária faz empréstimo de conceito ou forma jurídica atinente ao direito privado.[200] Essa disposição gera controvérsia, na teoria e na prática, sobre os efeitos tributários, como se passa a expor.

2. A NOÇÃO DE PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO PRIVADO E O ART. 109 DO CTN: ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS

O art. 109 do CTN estabelece que "[o]s 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 art. 110, do CTN, por sua vez, dispõe que "[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*". A interpretação conjugada desses dispositivos se relaciona com um dos temas mais importantes da teoria do direito tributário.[201]

No âmbito da interpretação do Direito Financeiro, reconhece-se a necessidade de invocação dos princípios gerais do Direito, visto que possuem importância não só na criação do Direito, como também em

---

200 Nessa direção: "O preceito refere-se a situações nas quais a norma tributária utiliza um instituto, um conceito ou uma forma jurídica pertinente ao direito privado, e, a partir desse enunciado, estatui certos efeitos tributários. Estabelece, por exemplo, que, à vista da realização do negócio jurídico "x" (definido pelo direito privado), haverá a consequência de tal ou qual partícipe do negócio tomar-se sujeito passivo de determinado tributo" (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 243-244).

201 Nesse sentido, confira-se: "Um dos temas mais relevantes da teoria do direito tributário é a relação entre os conceitos utilizados em outros ramos jurídicos e no direito tributário (na Constituição e na própria lei tributária em sentido formal). (…) O assunto revela sua complexidade já nas possibilidades de distintos entendimentos sobre os dispositivos citados, sobretudo, o que se entender por 'respectivos efeitos tributários', a que faz menção o art. 109, e se os dois artigos (109 e 110) devem ser conjugadamente interpretados" (ANDRADE, José Maria Arruda de. Conceitos de direito privado e normas de competência tributária. In: HORVATH, Estevão *et al* (Coords.). *Direito financeiro, econômico e tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 468).

sua aplicação. Nessa perspectiva, destaca-se que princípios como o da boa-fé, da igualdade, da legalidade, da democracia, por exemplo, exercem influência relevante sobre a interpretação do Direito Tributário.[202]

Com efeito, na linha do exposto anteriormente, não há consenso doutrinário acerca da adequada interpretação do art. 109 do CTN, isto é, do alcance da noção de princípios gerais do direito privado no âmbito do Direito Tributário. Dito de outro modo, há debate sobre a seguinte questão: com a importação de instituto do direito privado, de que forma ocorrerá a definição dos respectivos efeitos jurídico-tributários?

Para parcela da doutrina, entende-se que "no direito tributário, não são invocáveis tais princípios (cuja aplicação se exaure no plano privado) para o efeito de regular a relação jurídico-tributária entre o Fisco e o partícipe da relação privada que seja eleito como sujeito passivo pela lei tributária". Em conclusão, afirma-se que apesar de os princípios gerais de direito privado comandarem a definição dos efeitos jurídicos

202 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário.* 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 150.

privados, "as consequências tributárias (efeitos jurídicos tributários) são determinadas sem submissão àqueles princípios".[203-204-205]

---

203 Veja-se: "Posto isso, há uma segunda questão: 'importado' o instituto de direito privado (com ou sem alterações determinadas pela lei tributária), como se dará a definição dos respectivos efeitos jurídico-tributários? Vale dizer, qual é o efeito *tributário* decorrente da realização, por exemplo, de uma compra e venda imobiliária? Diz o art. 109, em sua parte final, que os efeitos tributários desse negócio jurídico *não* deverão ser pesquisados com o emprego de 'princípios gerais de direito privado'. O que se dá é que, no direito privado (ou, às vezes, em determinado setor do direito privado), atuam certos princípios, ora visando à proteção de uma das partes no negócio, ora fazendo atuar certa presunção, ora indicando critério de interpretação, ora cominando pena de nulidade, ou ensejando anulabilidade; o setor do direito do trabalho é rico de preceitos tuitivos, informados pelo princípio que protege o hipossuficiente e que direciona os efeitos das relações trabalhistas. Ora, no direito tributário, não são invocáveis tais princípios (cuja aplicação se exaure no plano privado) para o efeito de regular a relação jurídico-tributária entre o Fisco e o partícipe da relação privada que seja eleito como sujeito passivo pela lei tributária. Não obstante tais princípios comandem a definição dos efeitos jurídicos privados, as consequências tributárias (efeitos jurídicos tributários) são determinadas sem submissão àqueles princípios" (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 245).

204 Não se exclui, contudo, a possibilidade de utilização, no âmbito do Direito Tributário, das definições e institutos do direito privado: "No art. 109, o intérprete autêntico (Poder Executivo aplicador – Administração e editor de medidas provisórias; Legislativo e Judiciário) não está adstrito aos princípios do direito privado ou aos conceitos, formas e institutos de outros ramos do direito. Isso autoriza, no entanto, a afirmação que poderá repetir ou utilizar, no âmbito do direito tributário, as mesmas definições e os mesmos institutos do direito privado, o que, não raramente, acontece" (ANDRADE, José Maria Arruda de. Conceitos de direito privado e normas de competência tributária. In: HORVATH, Estevão *et al* (Coords.). *Direito financeiro, econômico e tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 468-469).

205 Sobre o desenvolvimento da tese de que a norma tributária não pode modificar conceitos de direito privado, Ricardo Lobo Torres destaca que "[a] tese de que a lei tributária não pode modificar os conceitos de Direito Privado vem sendo defendida com ardor principalmente pelos autores de índole formalista. A formulação mais profunda deve-se a Geny, com a teoria do particularismo ao Direito Fiscal, por oposição à autonomia. Mas incontáveis juristas, antigos e modernos, defendem a primazia dos conceitos de direito privado, bastando recordar Morange, A. D. Giannini, Cocivera, Micheli, Trimeloni; na Alemanha, Flume proclamava não competir ao Direito Tributário elaborar os conceitos dos fatos geradores da imposição tributária, opinião que fez muito sucesso entre os juristas germânicos Hartz, Eckardt e Kruse e que, inclusive, sensibilizou o Tribunal Financeiro Federal (Bundesfinanzhof), que, entre 1955 e 1965, se aferrou à doutrina do primado do Direito Civil sobre o Direito Tributário (Primat des bürgerlichen Rechts vor dem Steuerrecht). Entre nós, os escritores de

Há ainda os que diferenciam princípios gerais do direito privado de leis de direito privado. Com isso, chega-se à conclusão de que os conceitos, os institutos, as formas, que prevalecem no direito privado, em razão de elaboração legislativa, prevalecem, do mesmo modo, no Direito Tributário. Não obstante, os princípios gerais de direito privado "não [se] aplicam para a determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas" do direito privado. Além disso, destaca-se que se "determinado conceito legal de Direito Privado não for adequado aos fins do Direito Tributário, o legislador pode adaptá-lo".[206]

Dentre os posicionamentos doutrinários, vale destacar, ainda, aquele no sentido de que o art. 109 do CTN seria desprovido de utilidade e necessidade, "na medida em que se trata de matéria de competência tributária e, portanto, resolvida nos termos da Constituição".[207]

Em muitos casos, na seara jurisprudencial, por sua vez, o art. 109 do CTN é reproduzido sem que se busque um aprofundamento acerca de seu conteúdo. Afirmando-se que "nos termos do art. 109 do CTN, 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".[208-209]

Não obstante, embora, de modo geral, as decisões demonstrem uma aplicação sem aprofundamentos do conteúdo do art. 109 do CTN, no

---

tendência positivista e formalista comungaram nas mesmas ideias: Sampaio Dória, A. A. Becker, afirmando que as 'expressões têm dentro do Direito Tributário o mesmo significado que possuem no outro ramo do Direito, onde originalmente entraram no mundo jurídico', e até mesmo o contraditório Rubens Gomes de Sousa" (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 194-195).

206 MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e o Direito Tributário Brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 47-48.

207 Confira-se: "À época da elaboração do CTN, o art. 109 certamente era útil e até necessário. Hoje não mais se justifica, na medida em que se trata de matéria de competência tributária e, portanto, resolvida nos termos da Constituição" (CASSONE, Vittorio. *Interpretação no Direito Tributário:* teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004, p. 405).

208 TJPE. AI nº 0012032-62.2017.8.17.9000. Relator: Des. Francisco Bandeira de Mello. 2ª Câmara de Direito Público. Julgamento em 13.02.2020.

209 Nesse mesmo sentido, ilustrativamente: TJRS. AI nº 70081639320. Relator: Des. Marco Aurélio Heinz. 21ª Câmara Cível. Julgamento em 07.08.2019. DJ em 08.08.2019.

sentido amplo de que os princípios gerais de Direito Privado são utilizados para a definição de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários, é possível identificar também diversos julgados com uma aplicação assertiva do dispositivo, com o escopo de promover uma linha orientadora para a interpretação e aplicação do direito tributário em situações que envolvem conceitos oriundos do Direito Privado.

Nessa ordem de ideias, merece destaque o Agravo de Instrumento nº 5015979-62.2018.4.03.0000, julgado pelo Tribunal Regional Federal da Terceira Região ("TRF3"), onde se destacou a *autonomia* do Direito Tributário em relação ao Direito Privado, especialmente no que diz respeito à responsabilidade tributária dos sócios de uma empresa. No caso, entendeu-se que, mesmo que a cessão de quotas não tenha sido averbada no Registro Civil, essa formalidade do Direito Privado não influencia os efeitos tributários, conforme previsão do artigo 109 do CTN.[210]

Em síntese, o Tribunal concluiu que "para efeito de responsabilidade tributária, será administrador quem exerce efetivamente a gestão da pessoa jurídica (artigo 135 do CTN), pouco importando a nomeação específica ou a averbação da designação – formalidades do direito privado, restritas às relações civis e comerciais".

Em outro caso, julgado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro ("TJRJ"), no âmbito do Agravo de Instrumento nº 0064013-03.2023.8.19.0000, o ponto principal tratado no recurso foi a legitimidade ativa de uma associação matriz em questões tributárias envolvendo sua filial. Diferente do acórdão analisado anteriormente, em

---

210 Confira-se trecho do julgado: "Apesar de o instrumento de cessão não ter sido averbado no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, o que impediria a oposição do ato a terceiro, em atenção à garantia de publicidade e eficácia do registro público (artigo 1.057, parágrafo único, do CC e artigo 1° da Lei n. 6.015 de 1973), a autonomia do Direito Tributário torna irrelevante o descumprimento da formalidade. Segundo o artigo 109 do CTN, os princípios gerais de direito privado não influenciam na definição dos efeitos tributários dos institutos civis e comerciais, que são extraídos pela própria essência do objeto, independentemente da teorização da norma de origem. O Direito Tributário importa o instituto e lhe dá fisionomia própria, conforme as particularidades da relação tributária. Assim, para efeito de responsabilidade tributária, será administrador quem exerce efetivamente a gestão da pessoa jurídica (artigo 135 do CTN), pouco importando a nomeação específica ou a averbação da designação – formalidades do direito privado, restritas às relações civis e comerciais" (TRF3. AI nº 5015979-62.2018.4.03.0000. Relator: Des. Antonio Carlos Cedenho. 3ª Turma. Julgamento em 28.06.2019).

que o Tribunal apontou um caráter autônomo da disciplina tributária, nesse caso, o TJRJ reconheceu que, no âmbito do direito privado, os princípios gerais, à luz do artigo 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, reforçando a unidade patrimonial entre matriz e filial.[211]

Em linha similar, também decidiu o TRF3, na Apelação nº 0000631-15.2015.4.03.6105, com o destaque de que a unidade patrimonial entre matriz e filiais deve ser mantida. Outrossim, ressaltou-se que a expedição de certidões de regularidade fiscal deve considerar a situação fiscal de toda a entidade, não apenas de partes isoladas, com base nos princípios gerais de direito privado para a definição dos efeitos tributários.[212]

Por outro lado, também é possível verificar decisões como a TJRS 5007404-30.2019.8.21.0086 e TJRS 70081639320 do Tribunal de Justiça

---

211 Veja-se trecho do acórdão: "Decisão agravada em consonância com o entendimento firmado pelo E. STJ, no julgamento do REsp nº 1.355.812, pela sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 543-C do CPC, no sentido de que, no âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz, e que a obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ não afasta a unidade patrimonial da empresa, ressaltando que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz" (TJRJ. AI nº 0064013-03.2023.8.19.0000. Relator: Des. André Ribeiro. 6ª Câmara de Direito Público. Julgamento em 03.04.2024).

212 Nesse sentido: "Conforme o que diz a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades. Sendo matriz e filiais uma unidade patrimonial, conforme assentado no precedente vinculante, a expedição de certidão de regularidade fiscal em favor de um dos estabelecimentos, sem considerar a situação fiscal do outro ou demais, é medida que prejudica a integridade jurídica do conceito de unidade e de responsabilidade patrimonial, base do julgamento repetitivo veiculado, razão pela qual a sentença não pode prevalecer" (TRF3. AC nº 0000631-15.2015.4.03.6105. Relator: Des. Antonio Cedenho. 3ª Turma. Julgamento em 22.11.2017).

do Rio Grande do Sul (TJRS) com a aplicação do artigo 109 do CTN para definir que os efeitos tributários não podem ser alterados com base em conceitos de direito privado, como no caso da cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento. Segundo o Tribunal, "é inegável que o item 25.05, da Lei Complementar n. 116/2003 define para efeitos de tributação do ISS, a cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento, o que é suficiente para impedir, em sede de liminar, a concessão de provimento afastando a incidência dos efeitos tributários do fato gerador".[213]

Pelo exposto, na maioria das decisões analisadas, verifica-se uma tendência no sentido de se seguir uma linha de interpretação do art. 109 do CTN que valoriza a autonomia do Direito Tributário em relação aos conceitos de Direito privado. Tal prática objetiva garantir que os efeitos tributários sejam definidos exclusivamente pela legislação tributária, independentemente das definições e formalidades do Direito Privado.

CONCLUSÃO

Partindo-se das noções de complexidade e unidade do ordenamento jurídico, observa-se que o art. 109 do CTN gera jurídico debate doutrinário e jurisprudencial no que diz respeito sobre a relação entre os princípios gerais do direito privado e a definição dos efeitos jurídico-tributários advindos da importação de conceitos do direito privado. A interpretação desse dispositivo normativo demonstra controvérsia sobre a autonomia ou não do Direito Tributário, em decorrência da influência dos conceitos privados na sua aplicação.

O exame doutrinário revela a existência de diferentes perspectivas quanto ao alcance do art. 109 do CTN. Por um lado, entende-se que no direito tributário, não são invocáveis princípios, cuja aplicação se exaure no plano privado, para o efeito de regular a relação jurídico-tributária entre o Fisco e o partícipe da relação privada que seja eleito como sujeito passivo pela lei tributária.

De outro lado, afirma-se que os conceitos, os institutos, as formas, que prevalecem no direito privado, em razão de elaboração legislativa, prevalecem, do mesmo modo, no Direito Tributário. Não obstante, os princípios gerais de direito privado não se aplicariam para a deter-

213 TJRS. AI nº 70081639320. Relator: Des. Marco Aurélio Heinz. 21ª Câmara Cível. Julgamento em 07.08.2019.

minação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do direito privado. Há, ainda, quem entenda que o art. 109 do CTN seria desprovido de utilidade e necessidade, uma vez que se trata de matéria de competência tributária e, portanto, estaria resolvida nos termos da Constituição.

Por fim, no plano jurisprudencial, na maioria das decisões analisadas, verifica-se uma tendência no sentido de se seguir uma linha de interpretação do art. 109 do CTN que valoriza a autonomia do Direito Tributário em relação aos conceitos de Direito privado. Tal prática objetiva garantir que os efeitos tributários sejam definidos exclusivamente pela legislação tributária, independentemente das definições e formalidades do Direito Privado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Conceitos de direito privado e normas de competência tributária. In: HORVATH, Estevão *et al* (Coords.). *Direito financeiro, econômico e tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2014.

CASSONE, Vittorio. *Interpretação no Direito Tributário:* teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e o Direito Tributário Brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

OLIVA, Milena Donato. A cláusula geral de boa-fé objetiva nas situações jurídicas obrigacionais e reais e os Enunciados 302 e 308 da Súmula da Jurisprudência predominante do Superior Tribunal de Justiça. In: *Revista de Direito do Consumidor.* v. 101, set.-out./2015.

PERLINGIERI, Pietro. *O Direito Civil na Legalidade Constitucional*. Trad. Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

PERLINGIERI, Pietro. *Perfis do Direito Civil:* introdução ao Direito Civil Constitucional. Tradução de Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

SCHREIBER, Anderson. Direito Civil e Constituição. In: SCHREIBER, Anderson (Org.). *Direito Civil e Constituição.* São Paulo: Atlas, 2013.

TEPEDINO, Gustavo. Ativismo judicial e construção do Direito Civil: entre dogmática e práxis. In: *Revista novos estudos jurídicos - Eletrônica*. vol. 24, n. 1, jan.-abr./2019.

TEPEDINO, Gustavo. Normas Constitucionais e Direito Civil na Constituição Unitária do Ordenamento. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *Temas de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, t. 3.

TEPEDINO, Gustavo; BODIN DE MORAES, Maria Celina; LEWICKI, Bruno. O Código Civil e o Direito Civil Constitucional. In: *Revista Trimestral de Direito Civil – RTDC*. v. 13, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

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

João Rafael L. Gândara de Carvalho
Patrick Rajala

SUMÁRIO: I. INTRODUÇÃO - O CONCEITO TRADICIONAL DE SIMULAÇÃO NO DIREITO PRIVADO E A SUA REPERCUSSÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO; II. A IMPORTÂNCIA DA CAUSA PARA O CONCEITO DE SIMULAÇÃO; III. A SIMULAÇÃO E A DISSIMULAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO; IV. O JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2466 - ART. 116 DO CTN; V. CONCLUSÃO; BIBLIOGRAFIA

I. INTRODUÇÃO - O CONCEITO TRADICIONAL DE SIMULAÇÃO NO DIREITO PRIVADO E A SUA REPERCUSSÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A simulação no Direito Tributário desenvolve-se, assim como muitos conceitos de Direito Tributário ("obrigação", "crédito", "capacidade, "decadência", "prescrição"), a partir do conceito de simulação existente no Direito Privado, em que a simulação aparece, inicialmente, como um vício do ato jurídico[214].

No Direito Civil brasileiro, a simulação era, tradicionalmente, considerada como um dos vícios de vontade. Na simulação, o ato jurídico conteria, intencionalmente, uma declaração de vontade falsa do agente, seja porque apenas "aparente" e, como tal, inexistente na realidade ("simulação absoluta"), seja porque visaria a encobrir a vontade real e efetiva de praticar outro ato, diverso do declarado ("simulação relativa").

No CC/1916, a simulação aparecia prevista no Capítulo II, intitulado "Dos Defeitos os Atos Jurídicos", juntamente com o "erro", o "dolo", a "coação" e a "fraude contra credores". O artigo 102 do CC/1916, com redação bastante similar ao artigo 167, §1º do CC/2002, dispunha que

214 Essa era a orientação do CC/1916 como explicitado adiante.

a simulação existiria nos atos jurídicos em geral: (i) quando aparentassem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem; (ii) quando contivessem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira; e (iii) quando os instrumentos particulares fossem antedatados, ou pós-datados.

Clóvis Beviláqua, um dos autores e principais comentaristas do CC/1916, assim conceituava a simulação: "*Diz-se que há simulação, quando o acto existe apenas apparentemente, sob a fórma em que o agente o faz entrar nas relações da vida. É um acto fictício, que encobre e disfarça uma declaração real da vontade, ou que simula a existência de uma declaração que não se fez*"[215].

No CC/2002, a simulação não aparece no Capítulo IV, que trata dos "Defeitos do Negócio Jurídico", em que estão arrolados o "erro", o "dolo", a "coação", o "estado de perigo", a "lesão" e a "fraude contra credores", tendo sido deslocada para o capítulo imediatamente seguinte, que dispõe sobre a "Invalidade dos Negócios Jurídicos", como uma das causas de nulidade do negócio jurídico. A doutrina explica essa alteração pelo fato de que "*(…) a rigor, na simulação não há deficiência do elemento volitivo, como ocorre no erro, no dolo e na coação. Ao contrário, os agentes simuladores têm plena consciência em seu agir, buscando com a realização do negócio infringir a lei ou interesse de terceiro*"[216].

Não obstante essa mudança de enfoque sobre o valor afetado pelo instituto da simulação - "interesse da parte", no CC/1916, e "interesse da lei e de terceiros", no CC/2002 -, as hipóteses de caracterização da simulação positivadas no CC/2002 são bastante similares àquelas previstas no CC/1916. O artigo 167, §1º dispõe que haverá simulação nos negócios jurídicos quando: (i) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (ii) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (iii) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

A doutrina dos civilistas, de uma forma geral, também não discrepa ao caracterizar a simulação como demandando a confluência de três

---

215 Theoria Geral do Direito Civil. 5 ed atual. Achilles Beviláqua. Rio de Janeiro: Tipografia Francisco Alves, 1951, p. 288-289.

216 Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza, Maria Celina Bodin de Moraes, Código Civil interpretado conforme a Constituição da República. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 316.

elementos: (i) uma divergência intencional entre a vontade e a declaração; (ii) um acordo simulatório entre os declarantes ("pacto simulationis"); e (iii) o intuito de enganar terceiros[217].

No que tange à distinção entre a simulação absoluta e a simulação relativa ou dissimulação, lecionam os civilistas que, na simulação absoluta, há uma manifestação de vontade, mas que é vazia, posto que não visa produzir efeito algum, senão a mera aparência de um negócio, que, portanto, encerra confissão, declaração ou condição não verdadeira[218]. Por sua vez, na simulação relativa, explicam os autores, o negócio aparente possui um fundo, que é encobrir, i.e., dissimular um negócio de natureza diversa, ou mesmo o sujeito a quem se confere ou se transfere efetivamente um direito[219].

São frequentemente invocados, para se descrever a simulação absoluta e a simulação relativa, respectivamente, os brocardos latinos "colorem habet substantiam vero nullam" ("tem uma aparência, mas não tem substância verdadeira") e "colorem habet substantiam vero alteram" ("tem aparência, mas a substância verdadeira é outra").

São clássicas também as lições de Francesco Ferrara[220], ao equiparar a simulação absoluta ao "fantasma" e, a simulação relativa ou dissimulação, à "máscara", no sentido de que, na simulação absoluta, as partes fingem um ato que é mera aparência, que, na verdade, não existe (v.g., simulam um mútuo em que não há entrega do bem mutuado); ao

---

217 Idem, ibidem, p. 317.

218 Nesse sentido, Caio Mario da Silva Pereira: "[a simulação} será absoluta quando o negócio encerra confissão, declaração ou condição não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado (…)."(Instituições do Direito Civil. 20ª ed. Atualizadora: Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 636-637.)

219 Acentua Caio Mario, que: "A simulação se diz relativa, também chamada de dissimulação, quando o negócio tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e.g., uma compra e venda para dissimular uma doação), ou quando aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem (e.g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la). E é relativa, em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. (Loc. cit.)

220 "La simulazione si puo paragonare ad un fantasma, la dissimulazione ad una maschera" (Della simulazione dei negozi giuridici, Athenaeum, 1922, p. 36.)

passo que, na simulação relativa, as partes declaram estar realizando um negócio (negócio simulado) para camuflar/mascarar/ ocultar outro negócio (negócio dissimulado) (v.g., celebração de uma compra e venda com preço fictício para encobrir uma doação).

Em linhas gerais, são essas as lições que o Direito Privado traz acerca da simulação e da dissimulação. Mais do que apenas um conceito de Direito Privado, um conceito como o de simulação, dada a sua aplicabilidade ampla a todos os ramos do Direito, melhor se enquadra na Teoria Geral do Direito. Todavia, a questão que se coloca é se esse conceito de simulação do Direito Privado é exatamente aquele que deve prevalecer ou, ainda, que prevalece, no Direito Tributário. Mais precisamente, cabe perquirir se a dissimulação a que se refere o artigo 116, parágrafo único, do CTN corresponde exatamente àquele conceito de dissimulação como simulação relativa consagrado no Direito Privado brasileiro.

II. A IMPORTÂNCIA DA CAUSA PARA O CONCEITO DE SIMULAÇÃO

Boa parte da doutrina que defende que o artigo 116, parágrafo único, do CTN traz uma norma "antievasiva" vislumbra, nesse dispositivo, uma norma anti-simulação, compreendendo essa simulação como aquela consagrada nos quadrantes do Direito Privado, isto é, no Código Civil, como uma divergência intencional entre a vontade real e a vontade declarada. É essa a opinião, por exemplo, de Alberto Xavier, que defende que o dispositivo em questão contempla o conceito de simulação da Teoria Geral do Direito[221], entendendo que a simulação fiscal estaria caracterizada por ser "aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação"[222]. Na sua visão, o artigo 116, parágrafo único, do CTN não se consubstanciaria em uma norma geral antielisiva, porque estas atuariam, não no âmbito dos atos ou negócios simulados, mas dos atos ou negócios verdadeiros, que não estariam previstos no âmbito de incidência das normas tributárias, mas que teriam efeitos econômicos equivalentes àqueles tipificados nas normas tributárias[223].

---

221 "O novo parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional refere-se à figura da simulação, considerada na teoria geral do Direito como um dos vícios que afetam o elemento vontade dos atos ou negócios jurídicos, a par do erro, do dolo, da coação e da reserva mental". (Tipicidade da Tributação …, p. 52).

222 Idem, ibidem, p. 53.

223 Idem, ibidem, p. 52.

Ricardo Lobo Torres questiona se o artigo 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela LC nº 104/2001, poderia consistir apenas e tão somente em uma norma antievasão, consagradora da "simulação", se a Administração Tributária já possuía poderes de desconsideração dos atos simulados, nos termos do artigo 149, inciso VII, do CTN, antes da LC nº 104/2001, e a mensagem enviada ao Congresso Nacional juntamente com o projeto de lei que deu origem à LC nº 104/2001, tratava da questão desses ditos atos abusivos praticados pelos contribuintes[224].

De fato, não parece fazer muito sentido inserir-se no CTN, com o artigo 116, parágrafo único, uma norma anti-simulação, ao menos amparado no conceito clássico de simulação, tal como definido na lei civil. No entanto, ainda menos sentido faria, ou melhor, seria mesmo contrário à CF/1988 e ao próprio texto do artigo 116, parágrafo único, do CTN, uma norma geral antielisiva, no sentido de se combater a economia lícita de tributos, que não se mostra contrária ao ordenamento jurídico pátrio.

Então, que sentido pode ter a dissimulação trazida no artigo 116, parágrafo único, do CTN? Entendemos que a dissimulação em questão tem um sentido próprio do Direito Tributário, construído, não nos moldes de uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, mas sim nos moldes da realização de um negócio sem causa, sem finalidade, destituído de sua função social.

Mesmo autores "causalistas" distinguem a causa, que é um elemento objetivo do perfil do negócio, do motivo, que é subjetivo, estando relacionado aos interesses internos e psicológicos que impulsionam a parte à realização do negócio. Nesse sentido, "o motivo que leva o sujeito a integrar-se no contexto da relação contratual. Ele é subjetivo, atua no ânimo do contratante, conduzindo-o à manifestação de vontade, ao consentimento. É, portanto, anterior e exterior à convenção. Não é elemento do contrato."[225]

Por exemplo, no contrato de compra e venda de um bem imóvel, a causa é a obrigação de transferência da propriedade do bem, mediante o pagamento do preço. O motivo da compra e venda pode ser, para o comprador, a aquisição de uma moradia ou a realização de um investimento. Para o vendedor, o contrato pode ter sido motivado pela necessidade de se transferir para outra cidade ou simplesmente de se

224 Planejamento …, p. 3.

225 Darcy Bessone, Do contrato: teoria geral. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1997.

conferir liquidez ao seu patrimônio para poder efetuar uma aplicação financeira com o dinheiro recebido.

Apoiados nas noções de causa, alguns autores não definem a simulação como um vício de vontade, isto é, como uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada. Ou seja, não definem a simulação necessariamente como uma "invenção" ou como uma "mentira". Na verdade, os autores causalistas, fundados na causa, concebem a simulação como um negócio "sem causa" ou mesmo com "causa falsa". Orlando Gomes, por exemplo, define a simulação relativa, dizendo que "ao lado do contrato simulado, há um contrato dissimulado, que disfarça sua verdadeira causa"[226].

O renomado civilista espanhol Frederico de Castro y Bravo acentua que "a simulação negocial existe quando se oculta, sob a aparência de um negócio jurídico normal, outro propósito negocial, seja ele contrário à própria existência do negócio, seja ele de outro tipo de negócio"[227]. Para ele, a simulação não é "uma declaração vazia de vontade, mas uma declaração em desacordo com o resultado proposto, ou, o que é o mesmo, uma declaração com causa falsa"[228].

Independentemente da aplicabilidade desse conceito mais amplo e causal de simulação ao Direito Privado e de seu acolhimento ou não pelo CC/2002, entendemos que há bons argumentos para se entender que é um conceito que bem se ajusta ao conceito de "dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária", trazido pelo artigo 116, parágrafo único, do CTN, como passaremos a demonstrar.

III. A SIMULAÇÃO E A DISSIMULAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dentro da lógica do Direito Privado, o instituto da simulação visa tutelar o interesse de terceiros que sofreram um dano em virtude de um negócio simulado (v.g. o irmão que foi prejudicado, em termos sucessórios, pelo empréstimo falso feito pelo pai ao seu outro irmão, dissimulando uma doação). Ou, ainda, busca impor restrições de ordem pública à autonomia da vontade (v.g., impedindo que se dissimule uma

---

226 Introdução … , p. 516.

227 El negocio juridico. Madri: Civitas, 1985, p. 334.

228 Idem, ibidem, p. 136.

doação do cônjuge adúltero à sua amante, vedada pelo artigo 550 do CC/2002, realizando-a, dissimuladamente, por interposta pessoa).

Não é o caso do Direito Tributário. A referência em normas tributárias a atos ou negócios celebrados por contribuintes - sejam eles conceitos estruturais ou funcionais - não é, evidentemente, dispor sobre os efeitos negociais que eles terão sob o patrimônio das partes e, eventualmente, como irão repercutir sobre a esfera jurídica de terceiros. Ao Direito Tributário interessam os atos e negócios para disciplinar os efeitos fiscais deles decorrentes, notadamente na qualidade de fatos geradores de obrigações tributárias.

Repisando as clássicas lições doutrinárias sobre o tema, os atos ou negócios privados, são apenas fatos para o Direito Tributário[229], porque a vontade e o seu poder normativo, que são pontos centrais do Direito Privado, não têm a mesma relevância no Direito Tributário. Daí o artigo 118 do CTN, de certo modo, dissociar a definição legal do fato gerador da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, bem como dos efeitos desses fatos, isto é, a ocorrência do fato gerador independe da validade e da eficácia jurídica dos atos praticados pelas partes[230].

Se a regra é a tributação dos atos, ainda que inválidos à luz do Direito Privado, se corresponderem ao conceito do fato gerador abstrato, é, no mínimo, curioso todo o esforço hermenêutico desenvolvido pela

---

229 Cf., por todos, Amílcar de Araújo Falcão, Fato Gerador …, p. 41.

230 Cf., a esse respeito, as observações de Luís Cesar Souza de Queiroz, comentando o artigo 118 do CTN. Para o professor, a norma em questão alude a duas situações distintas, a primeira, relativa a uma "situação de fato" ou "ato jurídico em sentido estrito" e a segunda, relativa a uma "situação jurídica" ou "negócio em sentido estrito". Segundo Queiroz, em se tratando de uma situação de fato (v.g., o estado de ser proprietário de um bem), descrita no antecedente da norma tributária, não haveria que se falar no critério de validade ou de invalidade. No entanto, em se tratando de uma situação jurídica, notadamente, de um negócio jurídico mencionado no antecedente da norma tributária, a nulidade do negócio jurídico concreto implica a inexistência de fato jurídico tributário (v.g., compra e venda nula não enseja a transferência do direito real de propriedade de bem imóvel, pelo que não estaria configurado o fato gerador do ITBI). Queiroz destaca que o sujeito ativo tributário não tem o dever de investigar se o negócio foi praticado validamente, isto é, cabe ao Fisco, via de regra, verificar se elementos formais do negócio jurídico foram observados (v.g., no caso do ITBI, se houve a transcrição do título no Registro de Imóveis). Mas, ressalta que: "uma vez anulado o negócio, há o direito de pleitear a restituição do indébito tributário" ("Norma Tributária … ", p. 342-348).

doutrina para importar, para o Direito Tributário, normas que definem situações de invalidade de atos ou de negócios no Direito Privado.

A simulação é um exemplo que reflete bem os problemas que podem advir de uma transposição automática de institutos de Direito Privado para o Direito Tributário, se não é feita uma alteração substancial no enfoque que se pretende dar à aplicação desses institutos em suas respectivas searas.

Figure-se a simulação de um contrato celebrado por interposta pessoa, nos moldes do exemplo que mencionamos acima, em que o cônjuge adúltero simula uma doação para um terceiro, para ocultar uma doação para a sua amante, que é vedada por uma regra de Direito Privado. A doação, feita por meio de simulação por interposta pessoa, é nula à luz do Direito Privado.

Não obstante, por força do artigo 118 do CTN, uma vez caracterizada a doação e a aperfeiçoada a transmissão gratuita do bem, ainda que passível de anulação, nos termos do artigo 550 do CC/1916, essa doação estará sujeita ao ITCMD. Ou seja, houve simulação e, ainda assim, foram mantidos os efeitos fiscais do ato. Há, por assim dizer, um problema no negócio à luz do Direito Privado, mas esse problema não necessariamente repercute no plano do Direito Tributário.

Daí se depreende que a transposição do conceito de simulação para o Direito Tributário só faz sentido se, na verdade, ela puder afetar a configuração do próprio fato gerador. Em suma, a simulação só tem relevância para o Direito Tributário a partir do momento em que há a ocultação ou o fingimento de algum fato que possui repercussão fiscal. Quando se verifica, por assim, dizer, um conceito tributário de simulação, ou, mais propriamente, uma simulação com efeitos tributários.

Essa simulação com efeitos tributários pode ocorrer, nos moldes do conceito tradicional do Direito Privado, a partir de um falseamento da realidade, isto é, pelo descumprimento de um dever de cooperação (v.g., o contribuinte apresenta recibos médicos relativos a consultas não ocorridas para fins de dedução de IR, o contribuinte indica na escritura pública um preço de alienação inferior ao da venda do bem, o comerciante realiza uma operação interna, mas destaca o ICMS como se se tratasse de alíquota interestadual).

Nesses casos, está se tratando de um conceito de simulação "mentira", em que o contribuinte sonega dados e informações, nos termos delineados no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, podendo, eventualmente,

haver a participação de um terceiro, diferente do Fisco e do contribuinte, nessas situações, caracterizando também o conluio, delineado no artigo 73 da referida lei. Em suma, verifica-se uma "simulação-evasão"[231].

Não obstante, a simulação, no Direito Tributário, também pode se manifestar sob a forma de negócios jurídicos sem causa ou com causa distorcida. Dentro dessa perspectiva, não há propriamente um falseamento da realidade, como ocorre na "simulação-evasão", explicitada acima. Os atos ou negócios praticados não são ocultados pelo contribuinte, mas são feitos às claras, de forma declarada e transparente. Esses atos podem até mesmo se mostrar válidos à luz do Direito Civil, do Direito Comercial, do Direito Administrativo, enfim, das regras que regem a sua configuração formal e material.

Contudo, - e esse é o ponto - há uma manipulação artificiosa dos requisitos essenciais desses atos ou negócios, de modo que os seus efeitos não se mostram compatíveis com as suas causas subjacentes. A luz do Direito Tributário, esses atos ou negócios não se sustentam, eis que seus efeitos não se mostram compatíveis com o perfil objetivo dos conceitos e dos atos traçados nas normas tributárias.

É dizer, a lei tributária se vale de certos conceitos, mas as partes praticam atos ou negócios buscando "eludir" esses conceitos, para não se sujeitarem ao seu dever tributário. Ocorre que, ao assim agirem, realizam atos ou negócios manifestamente artificiosos sem causa ou com causa distorcida, que dissimulam a ocorrência do fato gerador e a natureza dos elementos da obrigação tributária. E o que se vem chamando de "simulação-elusão"[232].

Cabe trazer aqui o exemplo do "casa e separa", em que duas pessoas procuram se valer do contrato de sociedade para ocultar uma compra e venda de um imóvel, buscando evitar a incidência do ITBI. Do ponto do Direito Privado, em princípio, é formalmente possível a constituição de uma sociedade, seguida de sua liquidação.

No entanto, se se verifica a causa do contrato de sociedade e, mais ainda, a própria finalidade da imunidade de ITBI estabelecida no artigo 156, §2º, inciso I, da CF/1988 para desonerar integralização de capital por meio da conferência de bem imóvel, conclui-se que a integralização do imóvel, seguido da liquidação imediata da sociedade, nada mais foi

---

231 Nesse sentido: Marciano Seabra Godoi, "Dois Conceitos de Simulação … ", p. 288-289.

232 Loc. cit.

do que uma forma de se dissimular a compra e venda do bem, sujeita ao imposto.

Afinal, não se atinge, minimamente, o objetivo da não incidência constitucional do ITBI que é capitalizar e desenvolver as empresas[233], porque, de fato, não se verifica qualquer atividade empresária na constituição da sociedade, senão a de promover uma "troca de ativos", típica de uma compra e venda, sujeita ao ITBI.

Nesse ponto, Sacha Calmon Navarro Coêlho, tratando desse mesmo exemplo, entende que houve uma divergência entre a intentio facti, isto é, o negócio real pretendido, que é a compra e venda do bem imóvel, e a intentio iuris manifestada, é dizer, a forma jurídica utilizada, a de constituição seguida de liquidação de uma sociedade[234]. Ricardo Lobo Torres também menciona que a função da norma do artigo 116, parágrafo único, do CTN é adequar a "intentio facti" à "intentio iuris", no caso de dissimulação do fato gerador[235].

É interessante a referência às expressões "intentio facti" e "intentio iuris" feitas por esses dois autores contemporâneos. Historicamente, no Direito Tributário essas expressões estão associadas às obras de Amílcar de Araújo Falcão, no Brasil, e de Dino Jarach, na Argentina, juristas influenciados pela chamada "interpretação econômica" do fato gerador. Falcão entende que o intérprete deve se ater à "intentio facti, ou inten-

---

233 Segundo Ricardo Lobo Torres, "O objetivo da norma superior é promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas." (Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 399).

234 "Nessa hipótese, o negócio aparente é a formação de uma sociedade, ao passo que a verdadeira intenção das partes é transferir a propriedade do imóvel sem pagamento do imposto devido. Há, dessarte, clara divergência entre a intentio facti (compra e venda do imóvel) e a intentio juris (celebração de contrato de sociedade temporário para evitar a incidência do imposto), típica da dissimulação". ("Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário - denominações distintas para o instituto da evasão fiscal". Disponível na internet em <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/ uploads/2010/12/ Elisao-e-Evasao-livro-Douglas-Yamashita.pdf>. Acesso em 20.3.2013).

235 "A recente regra antielisiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados que subsistem para efeitos jurídicos não tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato, para proceder à adequação entre a intentio facti e a intentio juris, o que é característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência, e não ao fato concreto, como acontece na simulação relativa ou dissimulação no sentido do direito civil." (Planejamento …, p. 55).

ção empírica e, assim, se for o caso, concluir pela incidência do tributo toda vez que ficar demonstrada a propositada alteração da intentio juris correspondente, a utilização de forma jurídica não típica ou atípica em relação ao fim visado (…)"[236].

Na mesma linha, Jarach compreende a intentio facti como aquela ligada "à relação econômica que as partes pretendem criar"[237], enquanto a intentio juris corresponde à inserção da "relação econômica sob uma determinada disciplina de direito civil"[238]. Nos casos dos fatos geradores causais, para Jarach, a intentio facti é a que conta, valendo a relação econômica subjacente, que é erigida por lei como fato imponível, independentemente da forma jurídica adotada pelo contribuinte; diferentemente do que ocorre no caso dos fatos imponíveis formais, pois, quando o fato imponível está taxativamente definido mediante requisitos formais, "não só pode adquirir importância a disciplina civilista da relação econômica, senão que a intentio juris pode ser levada em conta pelo direito impositivo (…)"[239].

Superado, evidentemente, o viés economicista, ligado à jurisprudência dos interesses, da chamada "interpretação econômica do fato gerador'[240], é possível fazer uma releitura desses conceitos de intentio facti e intentio iuris, à luz da teoria da "simulação-elusão", para se associar a intentio facti, ou intenção empírica, ao ato ou negócio objetivamente realizado pela parte, na prática, e a intentio iuris à forma exteriorizada pelas partes.

A adequação entre intentio facti e intentio iuris se coloca na compatibilidade que deve existir entre o ato ou o negócio praticado e a sua causa, tal como prevista na legislação tributária. É dizer, o contribuinte não pode manipular as formas dos atos ou negócios, para pretender afastar a incidência da norma tributária, quando o relevante para a norma é justamente a finalidade social e econômica subjacente à forma.

No caso da simulação-evasão, o contribuinte falseia o arranjo sistemático e finalístico de elementos que compõe a unidade jurídica. É, por assim dizer, um problema de substância, no sentido de que os

---

236 Fato Gerador …, p. 18.

237 Dino Jarach, op. cit., p. 163.

238 Loc. cit.

239 Idem, ibidem, p.173

240 Nesse sentido, cf. Moris Lehner, op. cit., p.

elementos materiais apresentados pelo contribuinte não condizem com a realidade. Por exemplo, o preço da compra é diverso do pactuado, a pessoa para o qual o bem será transferido é diferente da real, há uma condição não verdadeira.

No caso da simulação-elusão, há uma incompatibilidade entre o arranjo sistemático de elementos e a finalidade pretendida. Ou seja, trata-se de um problema de forma, nesse sentido, haja vista que o arranjo sistemático de elementos realizado pelo contribuinte alcança uma finalidade diversa daquela incorporada pela lei tributária.

Por exemplo, no "casa e separa", a forma de sociedade, adotada pelos contribuintes, não condiz com a forma de "pessoa jurídica" referida na norma constitucional de não incidência do artigo 156, §2º, inciso I, da CF/1988, eis que a personalidade jurídica nesse caso não é constituída com uma verdadeira *affectio societatis* de empreender, senão com o único e exclusivo propósito de alienar um ativo entre duas pessoas.

Outro exemplo que ilustra a figura da simulação-elusão diz respeito à incorporação às avessas para fins de se afastar a proibição de compensação de prejuízo fiscal da incorporadora com lucros da incorporada constante da legislação fiscal, quando tal restrição não alcançava os prejuízos fiscais da própria incorporadora. Como explicitado anteriormente, nesses casos, uma empresa deficitária, que possuía, basicamente, em seu patrimônio, prejuízo fiscal acumulado, incorporava uma empresa superavitária. No entanto, a empresa incorporada não era extinta, mas, seus sócios, seus diretores e a sua atividade prosseguiam na empresa incorporadora. O mesmo não ocorria com a empresa incorporadora, cujo patrimônio e atividade, mostravam-se completamente distintos após a referida operação societária.

Em um desses casos analisados, inicialmente, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região[241], e, posteriormente, pelo STJ[242] ("Caso Josapar"), reputou-se a caracterização da simulação, mas em um sentido sui generis. O acórdão daquele primeiro Tribunal afastou expressamente a caracterização da elisão fiscal porque havia simulação[243], uma vez que

---

241 AC nº 2004.71.10.003965-9/RS, 2i Turma, Relator: Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares, DJ 6.9.2006.

242 RESP nº 946.707/RS, 2i Turma, Relator: Ministro Herman Benjamin, DJ 31.8.2009.

243 "Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação".

os estabelecimentos, os funcionários e o conselho de administração que restaram na empresa incorporadora eram os mesmos da empresa incorporada[244].

Não obstante, o acórdão entendeu que não estava caracterizada a fraude, tendo em vista a transparência dos atos praticados[245]. No STJ, o acórdão foi mantido ao argumento de que se trataria de reexame de matéria fática. No entanto, o acórdão acentua que o Tribunal concluiu pela existência de simulação, mas menciona textualmente que "a regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF".

Esses precedentes permitem vislumbrar uma especial forma de configuração da simulação, que não caracteriza a fraude, sonegação e o conluio apontados como elementos característicos da evasão fiscal. Tampouco se trataria de uma economia válida de tributo. Em suma, caracterizariam essa zona intermediária da elusão fiscal, em que se discute o caráter artificioso ou não dos atos ou negócios praticados pelo contribuinte.

Frise-se que não se trata propriamente de uma incompatibilidade econômica ou ainda de uma equiparação econômica de formas, no caso da simulação. Esse seria um raciocínio tipicamente economicista, que se vale da analogia gravosa em Direito Tributário, que é repelida pelo sistema tributário nacional, estruturado sobre o princípio da legalidade estrita e sobre as regras de discriminação constitucional de competências tributárias.

No entanto, a interpretação do sistema tributário, em especial das normas tributárias, não pode ser insensível ao fato de que os contribuintes podem praticar atos ou negócios que, em verdade, são simulados ou dissimulam outros atos ou negócios. Tanto pode se tratar de uma simulação-evasão, em que os atos ou negócios são falsos, como

---

244 "Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final - após a incorporação - manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta 'absorveu' a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação".

245 "A incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando - ou mesmo tomando impossível - a atuação fiscal, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes".

pode se tratar de uma simulação-elusão, quando se verifica uma ausência de causa do negócio ou mesmo uma causa distorcida, que não corresponde à finalidade daquele ato ou negócio.

É por isso que vários doutrinadores vêm enxergando no artigo 116, parágrafo único do CTN, a par da "simulação-evasão", própria dos negócios falsos e mentirosos, a "simulação-elusão", voltada para a finalidade negocial das formas previstas na lei tributária. Ricardo Lobo Torres aponta que "o ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) é dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que sem dúvida, é uma das características da elisão abusiva, na qual há desencontro entre forma e substância e entre intentio iuris e intentio facti."[246]. Nesse sentido, Humberto Ávila se refere ao "abuso de forma"[247], entendendo que o contribuinte não pode alterar elementos essenciais do negócio, de modo a se desvirtuar a sua finalidade.

Nesse contexto, as condutas elusivas podem estar consubstanciadas em um único negócio ou na combinação de negócios vinculados, mas cujo efeito final é a "manipulação artificiosa". Esses testes, então, entram em cena: "A consistência pretende tomar em consideração a cadeia negocial e sua correta correlação, enquanto a coerência busca aferir a correta correlação entre os negócios e os princípios que regem a atividade negocial"[248].

Essa abordagem é interessante, porque ela conjuga as finalidades sociais e econômicas dos negócios, com os princípios que regem a liberdade individual dos contribuintes de estruturarem seus atos ou negócios da forma que entenderem mais conveniente, inclusive do ponto de vista fiscal. Essa liberdade só é, de algum modo, limitada, do ponto de vista fiscal, se a pretexto de reduzir a carga tributária, o planejamento tributário que o contribuinte realiza, programando de forma ordenada certos

---

246 Planejamento …, p. 126

247 "Quando o contribuinte se utilizar de negócios jurídicos - portanto, de formas jurídicas dadas pelo legislador - se ele 'usar' das formas jurídicas, sem, no entanto, 'abusar' delas, nós temos que manter a validade do negócio jurídico, inclusive para efeitos tributários (…). Mas o que é, então 'abusar da forma jurídica'? Ora, é fazer uma compra e venda, que tem vários elementos essenciais, como preço e desnaturar o preço (…) É fazer uma compra e venda por meio da formação de uma sociedade, sociedade, essa, que não pratica operação social alguma, que é criada num dia e extinta no outro (…)" (Humberto Ávila, Planejamento Tributário, Revista de Direito Tributário n2 98, 2009).

248 Idem, ibidem, p. 255-256.

elementos, não leva em consideração os limites das normas tributárias, seja porque o contribuinte "inventa" um ato que não existe, ou "mente" sobre um ato que existiu ("simulação-evasão"), seja porque, a partir de uma interpretação distorcida da legislação tributária, o contribuinte pratica um ato ou negócio artificioso, uma "montagem jurídica" , com uma estrutura inconsistente vis-à-vis a sua causa, bem como incoerente do ponto de vista dos princípios que governam a liberdade negocial.

No Congresso do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário, realizado em 2008, a Resolução de nº 5, lá aprovada, esclarece que a simulação pode possuir tanto um caráter evasivo, quanto elusivo: "*A simulação implica a geração de uma aparência, com a finalidade de evitar o regime Jurídico-tributário do ato ou negócio dissimulado. Quando tem finalidade de causar prejuízo ao Fisco, pode constituir um ato elusivo ou evasivo, dependendo das circunstâncias de fato e da exigências do tipo infrator*"[249].

Entendemos que o refinamento desse conceito de simulação, ou melhor, a consideração desse duplo conceito de simulação - "simulação-evasão" e "simulação-elusão" - se mostra válido e compatível com o sistema tributário nacional. Na verdade, ele exprime a distinção entre evasão e elusão, sendo compatível com o quadro normativo que delineia esses fenômenos no Direito Tributário brasileiro, sem a necessidade de se recorrer a teorias ou a legislações alienígenas. Vistas sob essa perspectiva, a simulação do artigo 149, VII, do CTN e a dissimulação do artigo 116, parágrafo único, do CTN, não deixam de ser, ao fim e ao cabo, simulação.

Essa pode parecer uma conclusão óbvia e tautológica, mas não é. São inúmeros os conceitos que vêm sendo utilizados pela doutrina e pela jurisprudência para avaliar a validade e a eficácia de planejamentos tributários. Fraude à lei tributária, abuso de direito, propósito negocial, prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica, dentre outros. O que buscamos defender é que esse conceito de simulação, ou melhor, esses conceitos de simulação expostos acima, além de se revelarem compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro, como normas antievasivas e também como normas antielusivas, se mostram

---

249 No original: "Quinta. La simulación implica la generación de una apariencia, con la finalidad de evitar e1 régimen jurídico-tributario dei acto o negocio disimulado. Cuando tiene como finalidad causar perjuicio al Fisco puede constituir un acto elusivo o evasivo, dependiendo las circunstancias de hecho y de las exigencias del tipo infractor." (Disponível na internet em: acesso em 20.1.2013).

mais apropriados ao controle normativo da evasão e da elusão do que outros conceitos que se mostram pouco adequados a essa finalidade.

IV. O JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2466 - ART. 116 DO CTN

Em 8 de abril de 2022, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2466, de modo a declarar, por maioria, a constitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001, na parte em que acrescenta o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional.

Tal norma autoriza a autoridade administrativa a 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.

A exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar n. 77/1999, elaborada pelo então Ministro de Estado da Fazenda, esclarece: "*A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito*." Em razão dessa exposição de motivos, a norma em questão veio a ser apelidada, por muitos doutrinadores, de "norma geral antielisão".

No entanto, seria mesmo contrário à CF/1988 e ao próprio texto do artigo 116, parágrafo único, inserir-se no CTN uma norma anti-simulação, uma norma geral antielisiva, no sentido de se combater a economia lícita de tributos, que não se mostra contrária ao ordenamento jurídico pátrio.

A autora da referida ação alegou, na petição inicial, que a norma em questão permitiria à autoridade fiscal tributar "fato gerador não ocorrido e previsto em lei", além de introduzir a "interpretação econômica" no direito tributário brasileiro "ensejando tributação por analogia" e, ainda, autorizaria o agente fiscal "a desarvorar-se em legislador preenchendo as lacunas legais com a interpretação analógica".

O STF considerou constitucional o dispositivo, mas consignou que não se tratava propriamente de uma "norma antielisão", mas sim de uma "norma antievasão".

A Corte foi expressa ao acentuar que "*A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada*"[250].

E fez claramente a distinção entre elisão e evasão fiscal: "*De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida*"[251]. Para concluir que "*o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal*"[252].

O STF não tratou propriamente do conceito de simulação-elusão, mas deixou claro que não é cabível uma norma geral antielisiva que, baseada na interpretação econômica, possa levar à tributação de atos que não sejam simulados, dissimulados ou mesmo artificiosos, apenas porque possuem efeitos econômicos idênticos a fatos tributados.

V. CONCLUSÃO

Como apontado neste artigo, a análise da simulação e da dissimulação em matéria tributária exige uma compreensão detalhada dos conceitos de elisão, evasão e elusão fiscal. O posicionamento do STF na ADI nº 2466 consolidou a importância de desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados com a intenção de obter economia ilícita de tributos por meio de "dissimulação" ou "simulação".

O entendimento do STF destaca a necessidade de uma abordagem cuidadosa ao tratar desses conceitos. A simulação, como já mencionado, envolve uma divergência intencional entre a vontade declarada e a vontade real, podendo ser absoluta ou relativa. No contexto tributário, a simulação assume uma dimensão peculiar, pois envolve a ocultação ou o fingimento de fatos que possuem repercussão fiscal relevante.

---

250 ADI nº 2.446, Pleno, Rel: Ministra Carmen Lucia, j. 11.4.2022.

251 Idem, ibidem.

252 Idem, ibidem.

Contudo, a fim de assegurar a correta aplicação da lei e evitar interpretações equivocadas, é fundamental distinguir claramente a "simulação-evasão" e a "simulação-elusão". A "simulação-evasão" diz respeito a atos que falseiam a realidade de maneira direta, como a apresentação de documentos falsos ou a ocultação de transações reais. Já a "simulação-elusão" se refere à utilização de negócios jurídicos que, embora possam ser válidos sob a ótica do Direito Privado, são realizados com o propósito de desvirtuar a finalidade das normas tributárias.

Compreender isso é fundamental para garantir que a autoridade fiscal aplique o disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN de forma correta, após sua eventual regulamentação. A desconsideração de atos ou negócios jurídicos só deve acontecer quando for comprovado que o contribuinte praticou uma dissimulação da verdadeira realidade fática, com o intuito de evitar a tributação cabível. A aplicação indiscriminada dessa norma, sem a devida comprovação de uma simulação, poderia levar a abusos e insegurança jurídica.

Assim, um entendimento refinado e bem definido do conceito de simulação pode contribuir para uma aplicação mais equitativa das normas tributárias. A distinção clara entre "simulação-evasão" e "simulação-elusão" permitirá que o Fisco atue com maior precisão, combatendo práticas abusivas sem penalizar indevidamente negócios legítimos e planejamentos tributários lícitos.

O debate sobre a simulação e a dissimulação no Direito Tributário brasileiro é complexo e multifacetado. A decisão do STF na ADI nº 2466 reforça a necessidade de uma abordagem ponderada, que respeite os limites legais e proteja tanto os interesses dos contribuintes quanto do Fisco. A clareza conceitual e a precisão na aplicação das normas são pontos essenciais visando a assegurar a justiça e a eficiência do nosso sistema tributário.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário* v. 98, 2006.

BESSONE, Darcy. *Do contrato: teoria geral*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Theoria Geral do Direito Civil*. 5ª ed. atual. Achilles Beviláqua Rio de Janeiro: Tipografia Francisco Alves, 1951. p. 289.

CASTRO Y BRAVO, Federico de. *El negócio jurídico*. Madrid: Civitas, 1985.

COÊLHO, Sacha Calmon. "Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário - denominações distintas

para o instituto da evasão fiscal". Disponível em <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/ uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-livro-Douglas-Yamashita.pdf>. Acesso em 20.3.2013)

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. – 11.v. São Paulo: Dialética, 2007, p. 288-289.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

JARACH, Dino. *Fato Imponível: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2.ed. trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais:, 2004.

LEHNER, Morris. Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luis Eduardo/ ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). Direito Tributário. Estudos em Homenagem à Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições do Direito Civil*. Vol. I. Atualizadora: Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

QUEIROZ, Luís Cesar de Souza. "Norma Tributária e Fato Gerador". In: ROCHA, Sérgio André (coord.), Curso de Direito Tributário, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 342-348.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 316.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E OS INSTITUTOS DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA

José André Wanderley Dantas de Oliveira[253]

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. A ECONOMIA TRIBUTÁRIA E SUAS ESPÉCIES; 3. ELEMENTOS QUE PODEM DETERMINAR A ELUSÃO FISCAL; 4. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E ECONOMIA TRIBUTÁRIA; 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

Do ponto de vista empresarial[254], a melhor gestão dos negócios se identifica, obviamente, com a maximização do lucro; sem embargo, alcançar esse resultado não corresponde, tão somente, a buscar a maximização das receitas, mas também a minimização dos custos; compreendendo nesse fator, sem dúvida, um dos mais considerados pelas empresas é o gasto tributário vinculado a suas atividades[255]. Também,

253 Doutor em Direito Tributário (Universidade de Salamanca/Espanha/2007), título obtido com a Menção European Doctor. Mestre – *Master in Law of Advanced Studies in International Taxation* (University of Leiden/International Tax Center/Holanda/2006). Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito do Recife, da Universidade Federal de Pernambuco, atuando nos Programas de Graduação e Pós-graduação em Direito da UFPE. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – Julgador Tributário da DRJ04. E-mail: andredantas1@yahoo.com.br.

254 Inicialmente, gostaríamos de esclarecer que utilizaremos genericamente a terminologia "economia tributária" para identificar os mecanismos que podem determinar una redução da carga tributária do contribuinte, independentemente de sua dinâmica ser lícita ou ilícita.

255 BECKER baseando-se na doutrina de Albert Hensel, dizia: "É uma aspiração muito natural e intimamente ligada à vida econômica, conseguir um resultado econômico com a maior economia, ou seja, com o menor custo (e os impostos que irão afetar os atos necessários à obtenção desse resultado econômico, são parcelas que irão

devemos observar que a doutrina do Direito Tributário reconhece universalmente o direito legítimo de o contribuinte planejar a sua atividade empresarial, objetivando o pagamento mínimo de tributos, desde que essa ação seja realizada dentro dos limites legais. É comummente aceito que o contribuinte goza de total liberdade para organizar os seus negócios de modo a pagar o mínimo de impostos possível, porque como salienta MALERBI[256]: "*toda pessoa é livre para dirigir sua atividade econômica de modo que pague o menor tributo, assim como para eleger, entre as formas jurídicas oferecidas pelo Direito positivo, a que lhe conduza a uma carga tributária menos gravosa*".

Nesse contexto, existem diversas possibilidades de realização da economia tributária; contudo, destacamos que devem ser promovidas de forma legal, ou seja, estruturadas legitimamente dentro dos ditames da lei ou, pelo contrário, se de forma ilícita, contrariará as determinações da regulamentação tributária. Entretanto, um aspecto que chama a atenção é a falta de uniformidade na nomenclatura utilizada para identificar os instrumentos da economia tributária, tanto no nível internacional quanto na doutrina interna dos países.

O instituto dos preços de transferência representa, no cenário global, o instrumento de maior preocupação para as Administrações Fiscais no âmbito, não apenas do planejamento tributário, mas também, da evasão fiscal. Contudo, o seu devido enquadramento conceitual, como instrumento passível de utilização para fins de economia tributária, lícita ou não, não encontra aceitação geral harmoniosa na doutrina, quanto à essência de sua dinâmica ou mesmo se representa um instrumento lícito ou ilícito para fins de planejamento tributário.

Assim, para uma melhor análise do possível enquadramento da dinâmica dos preços de transferência, como mecanismo de economia tributária, apresentaremos inicialmente os instrumentos que compõem o conjunto de possibilidades de economia tributária, analisando seus aspectos conceituais e características operacionais, para em seguida discutir se a sistemática de valoração das operações realizadas entre empresas vinculadas ou intra-grupo transnacional, via preços de trans-

---

integrar o custo", ver BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Ed. Lejus, 1999, p. 136; no mesmo sentido ver HENSEL, Albert. *Diritto Tributario* (Tradução italiana da 3ª ed. Alemanha de 1933), 1956, p. 143.

256 MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisião Tributária*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984, p. 27.

ferência podem ser conceitualmente qualificadas como um instrumento de planejamento tributário que viabiliza a possibilidade de uma economia tributária coerente.

2. A ECONOMIA TRIBUTÁRIA E SUAS ESPÉCIES

Inicialmente, assumimos a ideia de que a economia fiscal pode ser feita, tanto de forma legal como ilícita. Este é o primeiro e mais importante aspecto a ser levado em consideração, como distinção para a classificação dos tipos de economia tributária. Todavia, a classificação e o tratamento destes estarão intimamente ligados à forma como o direito interno de cada país regula o tema. Além disso, outro aspecto que vale a pena lembrar é que, no plano internacional, tanto a nomenclatura como o significado dos termos utilizados para identificar as formas de poupança no pagamento de tributos não estão de forma alguma em perfeita harmonia. Nesta discordância terminológica observaremos palavras e expressões que identificam uma economia tributária lícita, enquanto outras identificam uma economia tributária ilícita; porém, curiosamente, muitas vezes também observamos como a doutrina utiliza o mesmo termo para abranger os dois significados de economia tributária, lícita e ilícita. Fato que, obviamente, representa uma real dificuldade na harmonização terminológica deste tema.

Por isso, entendemos que algumas das nomenclaturas mais utilizadas neste contexto merecem ser estudadas a partir de sua raiz etimológica, como "evasão" e "elusão"; além disso, também estudaremos a palavra "elisão". O termo "elisão"[257] vem do latim *elisione*, e significa ato ou efeito de elidir, eliminar, omitir, suprimir. "Evasão"[258], que também vem do latim *evadere*, significa escapar, escapar, fugir. "Eludir", igualmente vem do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com habilidade; roubar, com habilidade ou astúcia, o poder ou influência de outrem; zombar de; trair. Assim, passemos a tratar dessas palavras na área tributária, analisando o uso e o significado de cada uma delas.

Seguindo a doutrina brasileira, atribui-se ao termo "elisão" o caráter de economia tributária legítima, vinculada à possibilidade de evitar ou reduzir a tributação sem violar os dispositivos da lei. Primeiramente,

---

257 Ver DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1990.

258 *Idem*.

gostaríamos de reconhecer que este termo não representa uma semântica que indique uma ação positiva ou que, pelo menos etimologicamente, pode ser identificado com condutas praticadas dentro dos limites legais.

Assim, podemos observar a escolha inadequada do termo para representar a economia tributária lícita, pois significa justamente o contrário do que nela deveria ocorrer: fixar-se em práticas estritamente de acordo com a norma e não em aspectos que indiquem uma "eliminação, omissão ou exclusão." Porém, em virtude da ampla aceitação que o termo alcançou na doutrina jurídica brasileira, este é o que se mantém com o significado de economia tributária lícita e nesse sentido utilizaremos aqui o referido termo.[259]

Na economia tributária legítima, o agente busca certo resultado econômico, mas, para elidir ou minorar a obrigação tributária que lhe corresponde legalmente, "busca, mediante instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do conjunto de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, não existindo normalmente para fenômenos econômicos em substância análogos, regimes tributários diferentes, posto que são diferentes as roupagens jurídicas que lhes revestem"[260]. A elisão fiscal, diferentemente da evasão fiscal, não constitui infração à lei, e consequentemente não sofre sanção.

Para MARIZ DE OLIVEIRA[261], "*A economia lícita é aquela que decorre da seleção dos atos praticados antes da realização do fato gerador, sem violação da lei e com a prática de atos reais condizentes ao resultado econômico desejado, ou mesmo omissão da prática dos atos*".

Alguns autores utilizam os termos "planejamento tributário" ou "planejamento fiscal" como sinônimo de elisão, ou seja, atribuindo a essas expressões a qualidade de uma prática lícita que busca a eliminação, redução ou postergação da carga tributária para um momento mais oportuno[262]. Nesse sentido, o aspecto mais destacado que se observa é

---

259 Ver TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada – Simulação – Elusão Tributária*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2003, p. 188.

260 SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Ed. LAEL, 1971, p. 21.

261 MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo "Elisão e Evasão Fiscal", em GANDRA DA SILVA MARTINS, I. (Dir.), *Curso de Direito Tributario*, 7ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000, p. 332.

262 Ver DE SILLOS, Lívio Augusto. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Ed. LEUD, 2005, pp. 9-10.

a atribuição de licitude aos procedimentos e negócios jurídicos adotados pelo contribuinte com a finalidade de materializar sua economia tributária. Alguns autores defendem que é assim inclusive se esse é o único objetivo da transação[263]. Esta representa um redesenho das atividades empresariais do contribuinte, mediante o uso de formas jurídicas alternativas para exteriorizar sua conduta. Assim, o contribuinte adota entre as possibilidades legais aquela que melhor se adequa à realidade de seu negócio e que, em efeito, lhe representa una carga tributária comparativamente menos onerosa. Se todos os atos praticados entre as partes contratantes, seja isolada ou conjuntamente, não são simulados nem buscam objetivos ilícitos, o planejamento tributário deve ser considerado, desde o ponto de vista fiscal, como lícito e legítimo; e, desde o ponto de vista gerencial, como eficaz[264].

---

263 Alguns autores entendem que dito procedimento é lícito. Em contraste, outra corrente discute o carácter da elisão abusiva condenando essa prática e atribuindo-a a natureza de evasão fiscal; assim declara HUCK: "Nada deve impedir o indivíduo, nos limites da lei, de planejar adequadamente os seus negócios, organizando-os de forma a pagar menos impostos. Não é proibido por lei, nem se opõe por razões sociais ou patrióticas. Contudo, esta fórmula de liberdade não pode ser levada ao paroxismo, se permite a simulação ou o abuso de direitos. A elisão abusiva deve ser coibida, pois a utilização de formas jurídicas com o único propósito de fugir ao imposto ofende um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade tributária (…). Uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cujo único fim seja de natureza tributária, não pode ser considerada comportamento lícito. Seria fechar os olhos para a realidade e não considerar a presença do fato econômico na racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributários, é a resposta justa, equitativa e pragmática. Neste ponto, é da maior utilidade a análise do teste do propósito negocial do direito tributário norte-americano, que aceita a economia tributária como lícita quando deriva de uma formulação jurídica que, além da economia tributária, tem um objetivo empresarial explícito. (…) Países definitivamente comprometidos com as liberdades individuais, como os Estados Unidos e a França, não toleram a elisão abusiva, reprimindo-a severamente. Espanha e Alemanha publicaram normas genéricos, que autorizam o Estado a não considerar a forma jurídica para atingir o objetivo econômico do ato ou negócio e, se for o caso, sujeitá-lo a tributação. Nem o abuso de direito por parte do contribuinte nem o abuso de poder por parte do Fisco são a resposta moderna oferecida pelo direito comparado." Ver HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão - Rotas Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 1997, pp. 328-329 e 331.

264 Ver ROSANOVA GALLHARDO, Luciana.; MARIANO DA SILVA, Priscila. S. y GROSS NETO, Estevão. "Planejamento Fiscal - Um Embate entre Princípios Constitucionais Tributários", em: ANAN Jr., Pedro, *Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005, pp. 215-237.

Também TÔRRES[265] enuncia: "Planejamento Tributário é a expressão que deve servir para designar, tão somente, a técnica de organização preventiva de negócios, tendo em vista uma lícita economia de tributos". Explica o mencionado autor que o planejamento tributário deve ser considerado como uma díade composta de um processo e um produto: o processo identifica o ato de planejar, de selecionar os meios para alcançar a economia tributária; e o outro elemento é o produto desse procedimento, seu conteúdo. Para constatar se o planejamento tributário se projetou de forma lícita, opina o mencionado autor que se deve observar se os negócios jurídicos efetivamente constituídos são legítimos e regulares, e com um apropriado equilíbrio entre a forma e o conteúdo. Portanto, é necessário considerar cada caso em sua especificidade, analisando os atos que materializam o planejamento tributário, a realização dos negócios ou a operação que haja sido planejada. Só mediante essa avaliação é que a Administração Tributária poderá determinar se a operação sob análise se realizou de forma lícita (identificando uma legítima economia de tributos), ou de forma ilícita e, nesse caso, determinar si ocorreu uma evasão ou elusão[266].

Em nossa opinião, na explicação do próprio autor supracitado é possível observar a possibilidade de estruturação de um processo de planejamento tributário ilícito, fato que efetivamente nos permite concluir que à expressão "planejamento tributário ou fiscal" não deve ser atribuído o caráter absoluto da legalidade. Assim, não concordamos que este termo enuncie corretamente a economia tributária lícita, uma

---

265 TÔRRES, Heleno Taveira. (2003), *op. cit.*, p. 175.

266 Sobre el tema explica FERREIRO LAPATZA: "tal libertad de actuación no debería tener otras limitaciones que las que genéricamente impone el ordenamiento en todos los ámbitos: la actuación ha de ser lícita, válida y real. Con esta última palabra, 'real', quiero decir, claro está, que el acto o negocio a través del que se ejercita la opción ha de responder efectivamente a la realidad, ha de ser un hecho real susceptible de generar, en su caso, la obligación tributaria y no puede consistir en una mera apariencia de realidad. Me refiero en este punto, en especial, como resulta claro, al negocio simulado. (…) El significado puramente fáctico que el negocio tiene para la Hacienda Pública hace que esta pueda prescindir, naturalmente, del negocio inexistente tanto en la simulación absoluta como en la relativa para exigir el tributo conforme a los hechos efectivamente realizados. Pero, para ello, ha de destruir la apariencia creada, demostrando de modo cierto e indubitado que el negocio simulado no existe por carecer de uno de sus elementos esenciales: sujetos, objeto y causa. Y en la simulación relativa ha de probar, además, de modo cierto la existencia del negocio simulado"; ver FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal". *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Ed. Malheiros, 2001, 83/72.

vez que, em seu planejamento tributário, o contribuinte pode utilizar com segurança meios ilícitos para obter economia tributária, violando, portanto, os preceitos legais.

A evasão representa economia tributária por meio do flagrante descumprimento da lei, e segundo DE PLÁCIDO E SILVA[267]: "na tecnologia do Direito Tributário, a palavra significa a evasão ou a subtração do contribuinte do pagamento do imposto que lhe é atribuído, utilizando meios para evitar a incidência de impostos às suas custas." Contudo, autores como MACHADO expressam que a evasão fiscal representa a fuga à obrigação de pagar impostos e é de natureza ampla, podendo representar tanto condutas lícitas ou legítimas (porque estas não violam a lei) como também ilícitas. O contribuinte, para obter poupança fiscal, pode optar por negócios sujeitos a uma menor carga fiscal, e como explica PAULSEN[268]: "Caso o faça, evitando a realização do fato gerador, temos o que se denomina elisão ou evasão lícita. Porém, ocorrido o fato gerador, surge a obrigação tributária e será ilícita qualquer manobra para ocultá-la ou, de qualquer forma, deixar de pagar o imposto.".

É interessante notar que a elisão, mesmo considerando-a como a forma legal de realizar a economia tributária (pelo fato de determinar justamente como consequência a economia tributária, caracterizada essencialmente pelo não pagamento de tributos), também é chamada de "evasão" fiscal lícita.[269]. Portanto, cabe destacar que na evasão e na elisão as intenções e finalidades são idênticas, ou seja, fugir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária. O que difere são os meios. Da mesma forma, em vários casos o momento da realização do

---

267 Ver DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1990.

268 PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doctrina e da Jurisprudência*, 7ª ed., Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2005, p. 946.

269 Conforme ensinava ALIOMAR BALEEIRO: "*evasão é o nome genérico dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício tributário. Será lícita ou ilícita. Lícito quando o contribuinte o pratica sem violação da lei. (…) a evasão lícita pode ser intencionalmente desejada pelo legislador, quando pretende, por meio do tributo, exercer poder de polícia ou finalidade extrafiscal. A evasão ilícita desafia as sanções da lei, sejam elas sanções de nulidade, multas ou mesmo sanções criminais.*"; ver BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 152-153.

ato que determina a economia tributária também serve como elemento identificador para a diferenciação dos dois fenômenos.[270]

Explica SAMPAIO DÓRIA que a adoção da palavra elisão se explica em virtude da contradição contida no termo "evasão lícita"[271], uma vez que

270 Opina SAMPAIO DÓRIA: "a distinção entre essas duas formas de evasão, a evasão ilícita e a evasão lícita, também conhecida como elisão fiscal, economia fiscal, planejamento tributário e engenharia tributária é a questão fundamental a ser respondida pelos estudiosos do tema. Quais são os limites, as fronteiras entre a licitude ou a ilicitude da conduta do contribuinte ao planejar suas atividades com a intenção de suportar os menores encargos fiscais possíveis?"; ver SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. (1971), *op. cit.*, p. 39. Sem embargo, outros autores como ULHÔA CANTO y HUCK imputam ao termo evasão sempre o carácter ilícito, vejamos HUCK: "a evasão é sempre ilegal. A evasão do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou engano de qualquer natureza, é condenada em todos os ordenamentos jurídicos nacionais. A elisão, elusão ou evasão lícita é a subtração ao imposto das manifestações de capacidade tributável a ele originariamente sujeitas, através da utilização de atos lícitos, ainda que não condizentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na legislação tributária, para atingir o mesmo resultado empresarial originalmente planejado, sem a carga tributária. Em princípio, a elisão é legal. Os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita são tênues e difusos. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. O mais frequente deles concentra-se no fator tempo. Embora sujeita a exceções, os autores buscam estabelecer a elisão como a manobra do indivíduo praticada antes do surgimento do fato gerador, justamente impedindo seu aparecimento. A evasão é o procedimento que visa à fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência do fato gerador. O imposto já é devido e o contribuinte deixa de pagá-lo. Em síntese, segundo esta orientação, a elisão é tentar não entrar na relação tributária e a evasão é tentar sair dela, como resumiu Narciso Amorós. Esta distinção cronológica, embora bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, uma vez que são frequentes os casos claramente evasivos detectados antes da ocorrência do facto gerador. A fraude à lei, de forma genérica, insere-se nas hipóteses de evasão, e sua prática consiste em evitar de forma cuidadosa, consciente e dolosa a ocorrência do fato gerador do tributo." Ver HUCK, Hermes Marcelo. (1997), *op. cit.*, pp. 326-327.

271 Como referencia de um relevante estudo sobre o tema, ver GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. "La considdetta <evasione fiscale legittima>", *Revista di Diritto Finanzziario*. Milano: Ed. Giuffrè, 1974, vol I, anno XXXIII, p. 51-80 y 254-282.

a própria expressão "evasão", semanticamente, já identificaria a prática de ato ilícito.[272] O referido autor ressalta[273]:

> "*O próprio termo evasão já conota certa irregularidade. O exemplo clássico é a chamada fuga de prisioneiros. Se dissermos evasão ilícita, estaremos qualificando pleonasticamente um ato que por si só já é ilícito. E se dissermos evasão lícita, estaremos criando uma certa contradição de termos, pois o cerne deste discurso, o termo "evasão", por si só já indica uma ideia de ilicitude. Propõe-se, portanto, que a expressão evasão seja utilizada para significar fraude fiscal e o termo elisão ou economia tributária para expressar esta chamada evasão lícita ou legítima.*"

Ocorrendo o fato gerador, surge a obrigação de pagar o tributo, a qual o contribuinte não pode recusar. O que se pode fazer é tentar evitar, previamente, a ocorrência do fato gerador, que configura elisão fiscal. Mas sempre, como regra geral, antes da ocorrência do fato gerador, pois depois de ocorrido, o cumprimento da obrigação tributária é inevitável. GALLO[274] definiu elisão como a "*atividade empresarial destinada a impedir o nascimento do fato gerador*"; enquanto a evasão decorreria "*de conduta que oculta o fato gerador já ocorrido*". Portanto, a evasão, em geral, é vista pela doutrina como uma conduta praticada após a ocorrência do fato gerador e a consequente constituição da obrigação tributária. E a elisão fiscal pressupõe a adoção de medidas anteriores à existência do fato gerador, com o objetivo de realizar um negócio jurídico menos oneroso dentre os apresentados como possíveis. Em última análise, a elisão também pode evitar a inclusão na hipótese de incidência prevista na lei.[275]

---

272 Sim, conforme observamos anteriormente, o termo elisão já apresentava dificuldades semânticas para representar a legítima economia tributária, pior ainda é a palavra evasão que já traz consigo um significado que a torna particularmente inapropriada para expressar um ato lícito, como é o de evitar, mediante uma ação legítima a carga tributária. Indica, de imediato, a fuga dissimulada, furtiva, ilícita de cumprir a obrigação tributaria. Apoiando essa ideia ver TÔRRES, Heleno Torres. (2003), *op. cit.*, p. 185.

273 Ver SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. "Elisão e evasão fiscal", em: ATALIBA, Geraldo, *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 451.

274 Ver GALLO, F., "Elisão, economia de impostos e fraude à lei", São Paulo, *Revista de Direito Tributário*, Ed. Revista dos Tribunais, nº 52, p. 11.

275 Na opinião de DE ULHÔA CANTO: "o único critério cientificamente aceitável para diferenciar-se a elisão e a evasão é o temporal. Se a conduta (ação ou omissão do agente) se verifica antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trate, a hipótese será de elisão, pois, sempre se tem como pressuposto que o

Assim, podemos preguntar como fixar os limites entre a economia lícita de tributos e o campo da evasão. DA SILVA AMARO[276] explica:

> "*Rubens Gomes de Souza estabeleceu uma premissa que me parece inquestionável. Ele disse que a diferença entre a economia de tributos e a evasão se resolve com a investigação para apurar se os atos ou negócios praticados impediram a ocorrência do fato gerador (e aí teríamos a economia legítima do tributo) ou se esconderam o fato gerador ocorrido (hipótese em que seria figurada a evasão).*".

Essa consideração da cronologia conquistou, como comenta TÔRRES[277], "*foros de universalidade*", prevalecendo a ideia de que esse era o aspecto exclusivo e suficiente para diferenciar as condutas de economia tributária lícitas das ilícitas. Sem embargo, a mencionada tese na prática não colabora para a identificação das hipóteses de elisão ou evasão, pois em várias situações a ação do contribuinte que determinará a posterior evasão poderá ocorrer antes de que o fato gerador aconteça. Não obstante, é importante ressaltar que não é a evasão o que ocorre com antecipação ao fato gerador, mas sim o ato coordenado que estabelecerá a evasão. Ratificando nossa posição, explica DELGADO GUTIERREZ: "*a conduta do contribuinte que levou à evasão é que foi anterior ao fato gerador propriamente dito*"; a continuação, resume citado autor: "*só pode evadir-se da prisão quem está preso, assim como só se evade da obrigação tributária quem nela já entrou*"[278].

Mediante outra visão, ATALIBA[279] explica a configuração da evasão e seu caráter ilícito. O referido autor afirma:

> "*como a norma confere a um fato o efeito jurídico de atribuir ao poder público a titularidade de uma quantia em dinheiro, quando esse fato ocorre o sujeito passivo (contribuinte) perde a propriedade desse dinheiro. O dever de entrega ao credor está, ipso facto, estabelecido. Ele permanece com o direito de exigir tal entrega.*

---

contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele tampouco haverá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que ainda não se materializou o fato gerador"; ver DE ULHÔA CANTO, Gilberto. Evasão e elisão fiscais, um tema atual, *Revista de Direito Tributário*, nº 63, Ed. Malheiros, p. 188.

276 Ver DA SILVA AMARO, Luciano. "IR: Limites da Economia Fiscal. Planejamento Tributário", *Revista de Direito Tributário*, Ed. Revista dos Tribunais, 1993, nº 71, p. 188.

277 Ver TÔRRES, Heleno Taveira. (2003), *op. cit.*, p. 190.

278 DELGADO GUTIERREZ, Miguel. *Planejamento Tributario, Elisão e Evasão Fiscal*, São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006, p. 79.

279 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2002, p. 32.

Essa relação jurídica, que tem em um de seus polos o poder público (credor) e no outro o contribuinte (devedor), inverte a forma de obrigação que só se extinguirá com a entrega (comportamento objeto da obrigação) do dinheiro ao credor. Portanto, é ilegal ocultar a realização do fato gerador (fato que, desde que acontece, já atribui a titularidade do dinheiro ao Estado). Por isso é ilegal retardar o seu conhecimento pelos agentes fiscais (representantes do credor).".

Também podemos observar a proposta de MARIZ DE OLIVEIRA[280] quem, com o intuito de determinar se a economia tributária era lícita, recomenda a realização de um teste respondendo a três questões: "*1 - A economia tributária decorreu de ato ou omissão anterior à realização do fato gerador?; 2 - A economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticado sem violação da lei?; 3 - A economia fiscal resultou de ato ou omissão efetivamente ocorrido, refletido na respetiva documentação e escritura, e sem ter sido adulterado nestas*?" Se as três respostas fossem positivas, consequentemente a economia fiscal era legal. Segundo o jurista, essas três indagações deverão nortear o planejamento tributário das empresas.

Assim, o que podemos dizer seguramente sobre a evasão é que se trata de um fenômeno que decorre de uma conduta voluntária e dolosa, por ação ou omissão dos contribuintes, de se eximirem do cumprimento total ou parcial de obrigações fiscais de natureza patrimonial. Contudo, a caracterização da evasão exigirá sempre uma avaliação do motivo e da causa do descumprimento da obrigação tributária, principalmente no que diz respeito à comprovação do dolo: comprovar a intenção é sempre um processo complexo e difícil.

Acreditamos que é chegado o momento de apresentar o terceiro instrumento da economia tributária, a elusão fiscal. Como mencionamos anteriormente, fugir significa evitar ou esquivar-se habilmente; roubar, com habilidade ou astúcia, o poder ou influência de outrem; zombar de; trair. No fenômeno da elisão, o contribuinte não esconde à Administração Tributária os atos ou negócios jurídicos praticados, observa os requisitos formais e materiais dos procedimentos utilizados para alcançar o regime fiscal mais favorável.[281] Consequentemente, a violação

---

280 MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 303.

281 Apoiando essa idea explica HERRERA MOLINA: "en el fraude a la ley tributaria se utilizan uno o varios actos o negocios jurídicos con una finalidad distinta a la que les resulta propia, para conseguir las mismas consecuencias materiales que se producirían de haberse realizado el hecho imponible tipificado por la ley. Hay, por tanto, una configuración jurídica utilizada con el fin primordial de eludir el impuesto al

indireta da norma tributária que qualifica a elusão, nas regulamentações que assim a tratam, advém da prática de algum ato ou negócio jurídico que normalmente pode ser caracterizado como abuso de forma, fraude à lei, abuso de direito e ausência de finalidade comercial. Contudo, em nossa opinião, a evasão não pode e não deve ser vista como algo lícito, pois não é porque se materializa através da utilização ordenada de atos lícitos de direito privado que ela está autorizada a afetar a norma tributária.[282]

Assim, podemos dizer que a evasão é um fenômeno que, configurado na organização planejada de atos ou negócios jurídicos, é, no entanto, utilizado de forma atípica ou indireta e sem justa causa ou organizado como simulação ou em fraude à lei, com a intenção de evitar o impacto da norma tributária, enquadrar-se em regime tributário mais vantajoso ou obter benefício fiscal específico.

Embora, sabendo que parte da doutrina entende que a elusão é um fenômeno lícito, discordamos diametralmente desse ponto de vista, pois se fosse um fenômeno lícito não ocorreria nenhuma reação da norma fiscal, como é o caso, especialmente, da desconsideração dos atos ou negócios praticados. Entendemos, portanto, que a elusão é uma conduta ilícita, ilegal, ilegítima, pois se não viola diretamente a legislação tributária, o faz por meios indiretos. Não é o fato de os aparentes negócios serem lícitos que pode servir de escudo para encobrir os efeitos ilícitos alcançados[283]. O que é importante na identificação do fenômeno da elusão é saber separar o ato ou negócio aparentemente lícito, na sua forma, do seu uso indevido, de modo a evitar a aplicação da lei tributária; a ilicitude estaria nos efeitos negativos que de alguma forma inibem ou evitam o surgimento da obrigação tributária e prejudicam terceiros, no caso imediato o Fisco e, por extensão, toda a sociedade.

A elusão também não se confunde com a evasão, que é a violação direta da legislação tributária. Contudo, a delimitação que pode sepa-

---

amparo de una laguna jurídica (lo que distingue el fraude de ley de la economía de opción)". HERRERA MOLINA, Pedro M. "Aproximación a la analogía y el fraude de ley en materia tributaria", *Revista de Direito Tributário* 73/66. São Paulo: Malheiros, 1999.

282 Apoiando essa ideia ver TÔRRES, H. T. (2003), *op. cit.*, p. 195.

283 Ainda, apoiando essa ideia assevera TÔRRES: "é um erro grave confundir a licitude do negócio jurídico adotado pelas partes do negócio com os efeitos deste, principalmente em virtude da legislação tributária, tendo em mente o princípio da relatividade dos efeitos contratuais quando estes trazem prejuízos a terceiros"; ver TÔRRES, H. T. (2003). *op. cit.*, p. 195.

rar ambos os fenômenos apresenta os mesmos atritos explicados anteriormente em relação à elisão. Aqui, obviamente, também estamos perante um fenômeno ilícito; por meios indiretos, mas completamente ilegal. A tese do aspecto temporal ou cronológico também pode ser utilizada para identificar o tipo de economia tributária em questão; no entanto, apresenta as mesmas limitações discutidas anteriormente. Assim, acreditamos que somente através da devida análise da constituição dos atos ou negócios jurídicos é possível identificar se ocorreu a modalidade de economia tributária, ou seja, um fenômeno de elisão, elusão ou evasão. Nesse sentido, inicialmente, deverá ser verificada a legitimidade do negócio jurídico realizado entre as partes contratantes, sua propriedade e legalidade e se representa um instrumento adequado para atingir o fim planejado. Portanto, deve ser confirmado se a forma utilizada no negócio e a causa subjacente ao resultado alcançado são compatíveis com a legislação tributária, ou seja, se a intenção das partes corresponde ao que efetivamente fizeram, e se isso é autorizado pelo ordenamento positivo.

Além disso, observamos que os critérios de qualificação utilizados pelos diversos sistemas com o intuito de identificar as possibilidades de economia tributária, de forma geral, são muito semelhantes. Contudo, todos têm a mesma dificuldade, a de definir com precisão os limites entre condutas legítimas e ilegítimas, ou seja, os limites entre a elisão e a elusão ou evasão fiscal. Da mesma forma, esta questão também é relevante no que diz respeito à análise da legitimidade dos instrumentos de controle sobre tais atos, uma vez que esclarecer o conceito de elusão não representa uma questão de natureza meramente doutrinária, uma vez que tem importância técnica e prática concreta. Por esta razão, considerando que a elusão deveria, em tese, ser um conceito típico do direito positivo, a sua definição não deve ser importada de outros sistemas jurídicos sem uma avaliação crítica; deve ser construído com base nas normas de cada Estado e respeitando os limites constitucionais relativos a cada um deles.

Assim, lembremos que não há semelhança entre os conceitos de elusão adotados na Alemanha[284], cuja essência se estrutura no abuso de

284 Ver ZIMMER, F. "Form and substance in tax law", *Cahiers de droit fiscal international*, Rotterdam, IFA, 2002, vol. LXXXVIIa.

formas; na França[285], onde a evasão é definida como o abuso de direito identificado sob a forma de simulação, fraude à lei ou ato anormal de gestão; nos EUA[286] e no Reino Unido[287], países em que a elusão é identificada no propósito negocial; ou na Espanha, onde o conceito de elusão está ligado a fraude à lei.

De aceitação geral, o termo *tax evasion*, proveniente do vocabulário anglo-saxónico, identifica a economia fiscal ilícita, uma vez que viola especificamente a lei fiscal; no entanto, a semântica do termo *tax avoidance*, também proveniente do vocabulário anglo-saxónico, já não goza da mesma aceitação unânime. O *Internacional Tax Glossary* do IBFD[288] explica o fenômeno da *tax avoidance* da seguinte forma: "*para fins fiscais, é um termo utilizado para descrever o comportamento do contribuinte que visava reduzir a obrigação tributária, mas não atinge o objetivo da evasão fiscal*". Até aqui podemos perceber como, do ponto de vista do IBFD, a elusão e a evasão são fenômenos diferentes, não se confundem. Explica-se então:

> "*enquanto a expressão pode ser usada para se referir a uma forma aceitável de comportamento, como o planejamento tributário (…) é mais frequentemente usada em sentido pejorativo para se referir a algo considerado "inaceitável" ou "ilegítimo" (mas geralmente não ilegal). Aqui observamos que o termo pode indicar alguma conduta legal; no entanto, genericamente, é apresentada como uma forma inaceitável ou ilegítima de conduta fiscal, embora a frase "mas não geralmente ilegal" deixe aberta a possibilidade de que, além de ser inaceitável ou ilegítima, também seja "ilegal". A definição continua: "em outras palavras, tax avoidance está frequentemente dentro da letra da lei, mas é contrária ao espírito da lei. Geralmente contém elementos de artificialidade, como a forma jurídica adotada, e pode muitas vezes ser considerada contrária ao espírito da lei. No entanto, o seu sentido e alcance pode variar de país para país, dependendo da postura e interpretação do governo, dos tribunais e da opinião pública. "Algumas jurisdições não parecem reconhecer o conceito em argumentos ou que o comportamento é legítimo ou, se ilegítimo, que constitui evasão.*"

---

285 Ver CADIET, Loic.*Neveu regards sur la fraude fiscale*, Paris : Ed. Economica, 1986, p. 217; TIXIER, Gilbert y DEROUIN, Philippe. *Droit pénal de la fiscalité*, Paris : Ed. Dalloz, 1989, p. 221.

286 Ver BALTER, Harry Graham. *Tax fraud and evasion: a guide to civil and criminal principles and practice under federal law*, 3ª ed. New York: The Ronald Press Company, 1963.

287 WHEATCROFT, George Shorrock Ashcombe. "The interpretation of taxations laws with special reference to form and substance", *Studies on international and fiscal law*, Cahiers de droit fiscal international. Londres: IFA, 1965, vol. La, pp. 7-23.

288 IBFD. *International Tax Glossary*, 5ª ed. Amsterdam: Editor Barry Larking, 2005.

Em nossa opinião, fica claro que para o IBFD a elusão, em geral, não deve ser vista como uma conduta legítima e dependendo da situação pode até ser ilegal. Interpretamos que quando o IBFD menciona que a elusão está dentro da lei, mas contra o espírito da lei, está justamente identificando o ataque indireto à lei através de instrumentos cuja forma é legal, embora causem efeitos negativos na situação fiscal, como discutimos anteriormente, pois, o conteúdo que preenche aquela forma não guarda sincronia com a mesma.

3. ELEMENTOS QUE PODEM DETERMINAR A ELUSÃO FISCAL

A intenção desta seção é apresentar e definir os possíveis fatores determinantes da elusão fiscal, apontando a dinâmica operacional de cada um e suas características. Como vimos anteriormente, a elusão fiscal materializa-se através da organização planejada de atos ou negócios jurídicos, embora utilizando forma atípica ou indireta, e desprovida de causa ou organizada como simulação ou em fraude à lei. Portanto, passemos agora ao estudo destes institutos: negócio jurídico atípico, negócio jurídico indireto, simulação e fraude contra a lei.

A tipicidade de um contrato pode ser identificada como um modelo de estrutura formal que a norma jurídica estabelece para vincular as pessoas, no desenvolvimento livre e espontâneo de suas atividades, a um conjunto de opções de negócios jurídicos[289]. A definição dos tipos de contratos, analisados na perspectiva do legislador, é motivada por aspectos de segurança e certeza, com o intuito de garantir um processo com menor grau de influências externas, em relação às realidades que pretende sistematizar. Dessa forma, um contrato típico, disciplinado em lei, não se limita a estabelecer os limites e as circunstâncias em que a autonomia privada pode operar, mas também estabelece as consequências de uma conduta ou comportamento, descritas em seus elementos característicos. Desta forma, o ato privado só produzirá efeitos jurídicos se, de fato, apresentar os elementos essenciais do negócio previstos no âmbito da lei.

Todavia, além dos contratos típicos também podem existir os contratos atípicos, que podem ser identificados como acordos de autorregulação que conecta os interesses das partes quando não exista uma

289 Sobre a tipicidade dos contratos ver TÔRRES, Heleno Taveira (2003), op. cit., p. 154-158.

previsão legal especificamente determinada para respaldar aquela operação e assim se submetem tão somente à cláusula geral que define os contratos[290].

Por sua vez, o contrato indireto pode ser definido como o negócio jurídico que as partes estabelecem, de forma consciente e consensual, para atingir fins diversos dos considerados na estrutura típica do referido negócio[291]. Ou seja, nos negócios indiretos, um negócio típico é utilizado para atingir um objetivo diferente daquele correspondente à sua causa-função objetiva. O negócio atípico é praticado com mudança de espécie, porém, não há alteração nos efeitos se as finalidades forem alteradas, preservando-se a espécie jurídica, surge o chamado negócio indireto. O negócio indireto caracteriza-se por um contrato celebrado para atingir uma finalidade de forma indireta, é atípico em relação à finalidade legalmente qualificada como característica do contrato celebrado. Assim, nos negócios indiretos observa-se que as partes celebram determinado contrato, mas com a intenção de atingir uma finalidade indireta diferente daquela que seria inerente ao contrato celebrado.

Contudo, chamamos a atenção para o fato de que os contratos indiretos não se confundem com os contratos atípicos, pois nos contratos indiretos o que se altera é a sua finalidade, e não o tipo ou a essência do contrato[292]. Assim, o negócio jurídico com finalidades indiretas tem

---

290 Explica PAIS DE VASCONCELOS: "el juicio de correspondencia de un contracto a un tipo es gradual y puede ser de mayor o menor correspondencia. De la mayor o menor correspondencia se concluye por la mayor o menor tipicidad. (…) Es difícil, en el método tipológico, colocar una frontera clara entre lo que es típico y lo que ya es atípico, es decir, determinar las fronteras del tipo. Los límites de la elasticidad del tipo son variables"; ver PAIS DE VASCONCELOS, Pedro. *Contratos atípicos*. Coimbra: Ed. Almedina, 1995, pp. 179-180.

291 Ver ASCARELLI, Tullio. *O negócio indireto. Problemas das sociedades anónimas e direito comparado,* Campinas: Ed. Bookseller, 2001, p. 156.

292 RUBINO explica: "[*l*]os negocios indirectos responden a un fin último atípico o persiguen por vía indirecta simplemente el fin de un diverso negocio típico. En esta segunda hipótesis podrá discutirse la existencia de un negocio típico o de un contrato mixto, según se dé la preferencia al negocio medio o al fin perseguido, o se consideren el uno y el otro sobre la base de igualdad; pero en ningún caso se podrá hablar de contrato innominado". E à continuação conclui: "[*n*]o pudiendo los negocios indirectos llamarse negocios innominados en general, ni en particular contratos mixtos, no queda para su calificación más que una sola solución, la de los negocios típicos". RUBINO, Domenico. *El negocio jurídico indirecto*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1953, pp. 51-52 e 64.

natureza própria, pois é um negócio típico, mas com finalidades diferentes daquelas que seriam típicas. Da mesma forma, os negócios indiretos não devem ser considerados como algum tipo de negócio oculto ou encoberto. Nesse sentido, a qualquer negócio indireto não pode ser atribuído, em virtude da liberdade de escolha da causa de determinado negócio típico, o caráter de simulação ou fraude à legislação tributária. A análise para verificar uma possível simulação, dolo ou fraude à lei exige a verificação, em cada caso específico, da adequação prática do tipo de negócio ao elemento que representa a sua causa, ou seja, exige a análise da compatibilidade entre a forma e a substância. Se o tipo de contrato e a causa de sua execução estiverem previstos em lei, observa-se um negócio típico; se o tipo de contrato for diferente e não estiver especificamente previsto na lei, olhamos para o contrato atípico; e se o negócio for típico, mas sua causa for divergente, estaremos tratando de um negócio indireto. Como aponta TÔRRES: "*a "causa" do negócio, que é a finalidade prática apreciável que se pretende alcançar com um negócio direto, mesmo utilizando fins indiretos, ao mesmo tempo que confere autonomia típica em virtude dos demais, em geral decorre de uma capacidade de expansão sistêmica que exige a adoção de tais contratos, proporcionada pela técnica jurídica no exercício da liberdade contratual.*".

Para tratar do instituto da simulação na área tributária, entendemos que como ponto de partida devemos fazer a devida diferenciação semântica entre as palavras "simulação"[293] e "dissimulação"[294]. Podemos dizer que ambos os termos são sinônimos a ponto de ambas as palavras

293 Simulação "Do latim *simulado*, de *simulare* (usar fingimento, usar artifício), simulação é o artifício ou fingimento na prática ou execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou mostrar o irreal como verdadeiro, ou dar-lhe uma aparência que não possui. A simulação, então, é o disfarce, o simulacro, a imitação, a aparência, a imitação, ou qualquer prática que se distancie da realidade ou da verdade, no desejo de mostrar ou fazer crer algo diferente. (…) No sentido jurídico, sem fugir do sentido normal, é o ato jurídico que se apresenta de forma enganosa ou fingida, para ocultar a real intenção ou para subverter a verdade. Na simulação, portanto, os simuladores sempre visam propósitos ocultos para enganar e prejudicar terceiros. Na prática, a simulação resulta da substituição de um ato jurídico por outro, ou da prática de um ato sob o disfarce de outro, nomeadamente alterando o seu conteúdo ou a sua data, para ocultar a realidade daquilo que se pretende."; ver DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulario Jurídico*. São Paulo: Ed. Forense, 1990.

294 Assim, de acordo com DE PLÁCIDO E SILVA: "do latim *dissimulatio*, de *dissimulare*, apesar de ter significado equivalente a simulação (disfarce, fingimento) é mais propriamente indicado como ocultação; ver DE PLÁCIDO E SILVA, *Vocabulario Jurídico*. São Paulo: Ed. Forense, 1990.

poderem representar a falsidade de uma situação real. No entanto, eles têm aplicações diferentes e significados próprios. Portanto, eles apresentam diferenças específicas em seus conteúdos[295]. Nas palavras de SEABRA DE GODOI as diferenças entre as palavras são muito claras[296]: "soaria muito estranho, por exemplo, falar em <dissimulador de voo> ou em "dissimulação de incêndio", em vez de "simulador de voo" ou <simulação de incêndio>". Com estes exemplos facilmente identificamos que as palavras não são intercambiáveis, "simular" parece assumir um papel mais ativo do que "dissimular", como expressa então o referido autor: "simular é fingir o que não é; dissimular é encobrir o que é."

Na esfera tributária, XAVIER[297] afirma: "a simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) das partes e a declaração (vontade declarada), proveniente de acordo entre o declarante e o declarado, e determinada com a intenção de enganar terceiros." Devemos identificar entre os elementos essenciais da simulação: a intencionalidade da divergência entre a vontade real e a declarada, o acordo que simula a operação (*pactum simulationis*) e a intenção de enganar tercei-

---

295 Assim explica MARIZ DE OLIVEIRA: "Se simula a felicidade quando não se está feliz, o que é um sentimento falso, mas não esconde necessariamente outro sentimento real, nem mesmo a infelicidade, pois o sujeito pode não estar feliz e também pode não estar infeliz. Ele está simplesmente em um estado neutro ou intermediário de não-felicidade e não-infelicidade, mas, não estando feliz, seu gesto apenas simula algo no mundo externo, ou seja, uma felicidade que não existe em seu mundo interno. Por outro lado, a infelicidade (que existe) é escondida através de um gesto de felicidade aparente, através de outro gesto de mera ocultação da infelicidade que existe. Portanto, simular significa fingir algo que não existe, e dissimular significa esconder algo que existe. Simular tem um componente positivo no ato externo de criar pura e simplesmente a aparência, enquanto dissimular tem um componente negativo no ato externo de ocultar o interior real. (…) Com efeito, o termo "dissimular", utilizado no seu verdadeiro sentido segundo a linguagem comum, e no seu sentido técnico segundo o direito privado, revela que o dispositivo tenta levantar o véu do disfarce para descobrir a verdade, ou, mais especificamente, desconsiderar o ato dissimulante para apuração do verdadeiro fato gerador, conforme previsto na respectiva descrição legal.". Ver MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. "Reinterpretando a norma de antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional", *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 76 (Janeiro/2002), p. 81-101.

296 SEABRA DE GODÓI, Marciano. "A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN", *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 68 (maio/2001), p. 101-123.

297 XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Ed. Dialética, 2001, pp. 52-53.

ros. Assim, podemos dizer que a simulação tributária ocorre quando o objetivo é prejudicar o Fisco, como terceiro em uma operação que inclui obrigação tributária.

A simulação pode ser absoluta e relativa[298]. A primeira caracteriza-se pela aparente celebração de um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretendia realizar nenhum negócio. No outro, as partes celebram, concretamente, um contrato; porém, com o intuito de enganar terceiros, ocultam-no através de um contrato aparente diferente do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas ou condições. Assim, enquanto na simulação absoluta observamos apenas a realização de um negócio jurídico correspondente à vontade declarada (negócio simulado), na simulação observamos dois negócios jurídicos: o negócio simulado que está vinculado à vontade enganosa declarada, e outro contrato, oculto ou encoberto, que representa o negócio oculto. Este corresponde à vontade real das partes contratantes.

Por último, devemos compreender que "fraude"[299] é um conceito diferente de "fraude à lei"[300] e de forma alguma podem ser confundidos[301].

---

298 Diferenciando entre la simulación absoluta y la relativa ver ROSEMBUJ, Tulio. *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Ed. Marcial Pons, 1996, pp. 20-25.

299 De acordo, por exemplo, com a norma fiscal brasileira, "fraude é toda ação ou omissão intencional destinada a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, a reduzir o valor do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento", art. 72 da Lei 4.502 de 1964. Assim, a fraude caracteriza-se pela conduta ativa ou passiva que visa reduzir o valor do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento; com intenção fraudulenta consistindo no caráter fraudulento da ação ou omissão cujo objetivo seja a redução, evasão ou postergação do imposto. Ratificamos que a fraude só se constitui se a ação ou omissão for intencional, ou seja, com a intenção de provocar evento ou resultado contrário à Lei. "o agente prevê e quer o resultado ilícito; isto é representado no espírito do sujeito que o escolhe como fim e dirige sua vontade para ele através de um comportamento ativo ou passivo."; ver GALVÃO TELLES, Inocêncio. Manual d*os contratos em geral*, 3ª ed. Lisboa: Ed. Almedina, 1995, p. 45.

300 Ressalta ROSEMBUJ: "*e*l fraude a la ley es un ataque indirecto al ordenamiento jurídico en su conjunto mediante la ejecución de uno o una pluralidad de actos que se concretan al amparo de una norma de cobertura para la obtención de un resultado prohibido por la ley que se aspira eludir", ver ROSEMBUJ, Tulio. (1996), *op. cit.*, pp. 75 y 77-80.

301 Expresa LIMA: "[*e*]n el acto doloso se hiere la ley, enfrentándose la propia víctima, al paso que en el fraude herimos a la ley, golpeando a la víctima por las espaldas,

A fraude à lei só ocorre quando um determinado sujeito, através do uso de meios lícitos, viola indiretamente a lei para atingir um propósito que de outra forma não seria permitido pela lei.

A concepção de fraude à lei está ligada à violação indireta de normas, ocultada por outras normas, de forma astuta, estruturada por meio de atos unilaterais ou multilaterais, que permitem ao sujeito a possibilidade de escapar da aplicação de normas obrigatórias. Assim, a fraude à lei evita o seu conteúdo e, como explica FERRARA[302]: "*que se pode escapar à sua aplicação dando uma longa volta em seu entorno para evitar qualquer suspeita*".

O instituto da fraude à lei representa o mecanismo mais complexo que afeta os ordenamentos, no que tange ao controle do exercício da autonomia privada, através da utilização de negócios jurídicos dotados de vício de causa. Está estruturado em uma sequência coordenada de atos ou por meio de um negócio jurídico, seja típico ou atípico, e tem a intenção de evitar a aplicação da norma. Além disso, deve sempre resultar de um negócio realizado sem causa ou motivação real. Identificar o limite que pode separar claramente a simulação da fraude à lei fiscal não é uma tarefa fácil, especialmente quando a diferenciação envolve simulação relativa, pois em algumas situações esta se inspira em mecanismos próprios de fraude à lei.

Nesse sentido, vamos relembrar as principais características de ambos os institutos. A simulação pode ter como objetivo atingir um certo potencial fraudulento. Contudo, este certamente não é o principal fator que motiva seus protagonistas a criarem uma falsa aparência de um negócio jurídico. Assim, a simulação não deve ser confundida com fraude à lei. Na fraude à lei, o negócio fraudulento é desejado na forma como foi realizado, e com consciência de todas as consequências que podem advir da seleção da forma utilizada que determina uma violação indireta à lei. Esse aspecto a diferencia do instituto dos negócios jurídicos simulados, realizados por meio de contrato diferente daquele apresentado na realidade, com o intuito de provocar para terceiros de boa-fé uma aparência diferente do negócio real ou mesmo uma ficção do negócio jurídico. Como explica TÔRRES: "ou seja, na simulação há

---

con el disfrace de la legalidad"; ver LIMA, Alino. *A fraude no direito civil*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1965, p. 3.

302 FERRARA, Francisco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1939, p. 92.

intenção de prejudicar terceiros que confiaram no ato aparente, através do acordo de simulação firmado entre as partes; o mesmo não acontece com a fraude à lei, na qual tudo é diferente, pois basta que se confirme a infração ou violação indireta à lei para que a fraude seja caracterizada. Consequentemente, quando o negócio dissimulado é validado, aplica-se o princípio da preservação, como forma de conferir proteção ao direito de terceiros; enquanto na fraude à lei isso não se vê, porque é declarada nula, caindo, com ela, todos os direitos que terceiros, de boa ou má-fé, tenham adquirido. Para caracterizar fraude à lei, basta que exista uma lei que proíba expressamente determinada ação, na constituição de situações empresariais."[303].

No combate a fraude à lei, apesar das diferentes perspectivas analíticas projetadas tanto pelo direito positivo quanto pela doutrina, há pontos comuns, dos quais o principal, como diz GONZÁLEZ GARCÍA[304], é que "*giran en torno a una cuestión de permanente actualidad en el mundo del Derecho, la tensión entre la forma jurídica y el contenido económico, que es otro modo de plantear el tema del valor de las formas jurídicas privadas dentro del Derecho Tributario.*".

Várias correntes de pensamento teórico têm-se concentrado na análise do problema da fraude à lei, tentando determinar os seus limites definidores. Uma delas[305] defende que quem comete fraude à lei age legalmente, uma vez que a vontade das partes deve ser sempre respeitada, considerando a coincidência normal e natural do negócio escolhido com o seu elemento causal característico. Em contrapartida, outros pensadores explicam que a forma jurídica escolhida pelas partes contratantes, dentro da sua liberdade de atuação, é, no entanto, totalmente irrelevante para o regime fiscal das suas relações econômicas. Em outro sentido, autores[306] consagrados afirmam que, para definir a fraude à lei, não basta identificar as discrepâncias entre as formas jurí-

303 Ver TÔRRES, Heleno Taveira. (2003), *op. cit.*, p. 348-349.

304 Ver GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. (1985), *op. cit.*, p. 992.

305 Ver GARCÍA-QUINTANA, César Albiñana. *Derecho Financiero y Derecho Tributario*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 1979 p. 392; BERLIRI, Antonio.*Le leggi di registro*. Giufré, 1960, pp. 141 y ss; ANTONINI, Euclide. "Evasione ed elusione di imposta", en *Stuti di Diritto Tributario*. Giuffré, 1959, pp. 9, 16 y ss.

306 BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto delle Imposte*. Milán, 1954, p. 27; SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *A evasão fiscal legítima: conceito e problemas*, Ciência e Técnica Fiscal, 1970, pp. 41 y ss.; XAVIER, A. *Manual de Directo Fiscal.* Lisboa: 1974, pp. 154 y ss.

dicas utilizadas pelas partes e a finalidade econômica pretendida, mas sim a coexistência do caráter intencional da eludir o tributo. Outros acreditam que a natureza da fraude fiscal reside no desacordo entre o binômio causa típica e finalidade do contrato e a intenção declarada das partes em estabelecer uma forma jurídica incorreta ou imprópria para atingir seus objetivos. Assim, é necessário redirecionar, através da interpretação pertinente, a operação realizada entre as partes para a sua própria causa típica[307]. Em suma, complementando a última visão e ratificando o carácter ilícito da fraude à lei tributária no que diz respeito à identificação de divergências entre a relação privada e a situação fática (ou seja, as diferenças que se verificam entre a forma jurídica privada e a realidade económica)[308].

A identificação da verdadeira natureza e dimensão jurídica do ato ou negócio praticado entre as partes envolvidas numa operação empresarial, que determinará o fato gerador da obrigação tributária, representa um importante caminho a percorrer no combate à fraude fiscal, pois determinar se um fato gerador é fraudulento ou não, significa estabelecer sua verdadeira natureza jurídica ou econômica e, assim, indicar se o fato gerador é adequado para representar o fato real. Como destaca GONZÁLEZ GARCÍA[309]: "la esencia del fraude a la ley tributaria consiste en la obtención de los mismos resultados económicos que la norma aludida se proponía gravar apoyándose en la letra de otro precepto dictado con finalidad diferente".

Os contribuintes podem, para atingir seus objetivos econômicos, utilizar conduta que se enquadrem em determinado fato gerador, mas que, no entanto, tenha sido alcançada por meios não contemplados

---

307 En defensa de esa idea ver PALAO TABOADA, C. "El fraude a la ley en Derecho Tributario", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública,* 1966.

308 Apoando essa ideia sintetiza GIANNINI: "Surgen dificultades difícilmente superables cuando la situación jurídica que nace de la relación privada no coincide con la situación de hecho. A la cuestión de si en tales casos debe darse una influencia decisiva, al aplicar el impuesto a uno u otro elemento (se refiere a la forma jurídica privada o a la realidad económica), no es posible dar una solución única, ni desde el punto de vista racional, ni de acuerdo con la ley positiva; lo único que puede hacerse es sentar unos criterios orientadores", GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Finaciero, 1975, p. 146; y en el mismo sentido ver AMATUCCI, Andrea. L´interpretazione de la norma di Diritto Finanziario. Nápoles: Ed. Jovene, 1965, pp. 126 y ss.

309 GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. (1985), *op. cit.*, p. 996.

pela norma tributária adequada ao fato. Para concretizar esta situação, o contribuinte pode utilizar dois instrumentos bastante eficazes: o negócio indireto e o negócio simulado, já definidos. Será sempre importante procurar verificar a compatibilidade entre a intenção específica pretendida pelas entidades que realizam o negócio jurídico e a sua base caracterizante, ou seja, a causa típica que lhe dá origem. Neste contexto, poderíamos perguntar o que pode haver em comum entre negócios indiretos, simulação e fraude à lei.

Ambas as situações, simulações e negócios indiretos, quando utilizadas como mecanismos de fraude à lei, caracterizam-se categoricamente pelo fato de a finalidade pretendida pelas partes ser diferente da causa típica do negócio realizado em relação a essa finalidade[310]. Em outras palavras, não há coincidência entre o objetivo pretendido pelas partes e a forma jurídica adotada. Desta premissa podemos concluir que a conexão entre os negócios anómalos (simulação e negócios indiretos) e a fraude à lei fiscal resulta do fato de através destes instrumentos serem perseguidos objetivos que não seriam alcançados pelos meios normais admitidos pelo Direito.

Devemos ter muita clareza quanto à diferenciação entre fraude à lei fiscal e os negócios anómalos. Estas últimas estruturam-se numa realidade objetiva, uma realidade que, tal como na fraude à lei, se protege sob a aparência de diferentes formas. No entanto, o problema ainda se agrava quando sabemos que tais negócios aparentes podem muitas vezes ser perfeitamente legais; mesmo quando se revestem em intenções fraudulentas, sofrem de um vício na causa, posto que esta não existe ou é falsa[311].

BECKER[312] destaca a importância do elemento econômico real como fator subjacente à interpretação de um fato e chama a atenção para

---

310 Ver ROSEMBUJ, Tulio. (1996), *op. cit.*, pp. 56-65 y 80-81.

311 Sobre o tema GONZALÉZ GARCÍA faz duas afirmações contundentes e indubitáveis que merecem atenção e reflexão:: "1ª, no es posible afirmar que siempre que nos encontramos ante una simulación o un negocio indirecto existe también la figura del fraude a la ley; 2ª, el negocio indirecto y la simulación son instrumentos habituales del fraude a la ley tributaria, no son fraudulentos en sí mismos."; Em síntese, o que se revela é a tarefa de identificar quando esses números realmente resultam em fraude à legislação tributária. Ver GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. (1985), *op. cit.*, p. 999.

312 BECKER, Enno."Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco", *Rivista di Diritto Finanziero*, 1937, p. 155 y ss. Ver también en el mismo sentido BLUMENSTEIN, Ernst. (1954), *op. cit.*, p. 17 y 25; y HENSEL. Albert. (1956), *op. cit.*, pp. 142 y ss.

como esse aspecto cria dificuldades ao intérprete da lei na identificação de possíveis fraudes à lei. A questão que se traz à colação é até que ponto a análise puramente econômica de um fato tributário, devidamente positivado, não pode pôr em risco o princípio da segurança jurídica conectado ao princípio da capacidade contributiva. Sobre este ponto, GONZÁLEZ GARCÍA[313] destaca "cuando los cuerpos legisladores dictan una disposición tributaria deben hacerlo con todas sus consecuencias". Este deveria ser o padrão ideal, mas na prática sabemos que não é assim que as coisas são apresentadas, pois em muitas situações que determinam a cobrança de um tributo, os aspectos jurídicos e econômicos são colocados em pontos diametralmente opostos, fato que determina as incongruências do mundo factual onde o fenômeno econômico[314] se materializa com a lei ancorada no mundo jurídico. Consequentemente, a verificação empírica da aplicação da lei ao fato concreto é prejudicada pela sua evidente fragilidade, dada a incompatibilidade entre o fato econômico e a letra da lei que tenta regulamentá-lo. Ao se referir a este tipo de discrepância (a inconsistência entre o pressuposto econômico que se pretende tributar e o fato gerador refletido na regulamentação), GIANNINNI[315] fala em "dificuldades intransponíveis", mas na realidade é necessário levantar vozes de desafio diante dessas situações e buscar caminhos razoáveis para o tratamento.

Assim, cabe ao intérprete definir qual a correlação entre o fato gerador tipificado e o objeto do imposto que a lei pretende alcançar, "*no para aplicar el segundo en lugar del primero sino para evitar que, jugando con las puras formas jurídicas y la literalidad de los preceptos legales, los hechos imponibles y las leyes fiscales sean, respectivamente, atribuidos y aplicados a realidades económicas diversas de las pretendidas por el legislador al elaborarlos. Para evitar, en suma, el fraude a la ley. Y para que en todo momento se apliquen el hecho imponible y la norma jurídica*

313 Ver GONZALÉZ GARCÍA, Eusebio. (1970), *op. cit.*, p. 1002.

314 A teoria da realidade económica e interpretação funcional tem a sua origem em Itália com a Escola de Pavia tendo GRIZIOTTI como seu maior patrocinador, mas também com grande importância os escritos de VANONI, JARACH, etc. Além disso, como referência a um extenso estudo sobre as causas que facilitaram a expansão da teoria do realismo económico podemos citar BECKER, Alfredo Augusto. ,3ª ed. São Paulo: Ed. Lejus, 2002, pp. 213-251.

315 Ver GIANNINI, Achille Donato. (1975), *op. cit.*, p. 146.

queridos por el legislador, en lugar de los pretendidos por el contribuyente fraudulento".[316]

Explicar uma situação não significa justificá-la e, muito menos, com igual intensidade, aceitá-la ou admiti-la. A técnica jurídica, mesmo com as suas contradições e defeitos, deve apresentar-se como instrumento capaz de combater a fraude ao Direito Tributário e proporcionar operacionalidade à Administração Tributária e segurança jurídica aos contribuintes.

Até aqui observamos os conceitos, as estruturas características operacionais e as diferenças entre cada um dos elementos que podem determinar a elusão fiscal. Agora, discutiremos especificamente a economia tributária no contexto dos preços de transferência internacional, prestando especial atenção à figura da elusão fiscal.

4. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E ECONOMIA TRIBUTÁRIA

Como mencionamos anteriormente, não existe uma compreensão harmônica e aceita em sua generalidade sobre o significado dos termos envolvidos no contexto da economia tributária. Este problema e torna-se mais proeminente quando se expande para o nível internacional. Além disso, é interessante notar que o termo *tax avoidance*, dependendo da corrente doutrinária ou da legislação interna de cada país, pode representar uma prática legal ou ilegal no planejamento tributário realizado pelo contribuinte. Contudo, já discutimos anteriormente esta questão, e aqui ratificamos a ideia de que este detalhe deveria ser, pelo menos em teoria, resolvido indiretamente pela norma interna dos países.

Tanto nas concepções de SCHOUERI[317] como de XAVIER, a expressão anglo-saxónica elisão fiscal pode corresponder ao termo internacional "*tax avoidance*" e não ao termo "elisão fiscal", e desta forma aceitam-na como prática lícita; além disso, não deve ser confundido com o conceito de "*tax evasion*", correspondente à figura da evasão fiscal, de natureza ilícita. XAVIER explica que a *tax avoidance* não está ligada a um ato ilí-

316 PERÉZ DE AYALA, Jose Luis. "La naturaleza de las leyes fiscales y el problema del fraude a la ley tributaria". Madrid: *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1966, p. 563.

317 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 70.

cito praticado pelo contribuinte e que viola a sua obrigação tributária, conectada a mais de um ordenamento jurídico, mas sim à prática de atos, em princípio lícitos, que se realizam no âmbito da melhor gestão empresarial e da liberdade de organização mais racional para a maximização dos resultados empresariais, em relação a uma pluralidade de regimes fiscais e ordenamentos distintos. Segundo este autor[318], "trata-se, em síntese, de evitar a aplicação de determinada norma ou conjunto de regras através de atos ou conjunto de atos que visem impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em determinado regime jurídico" em certa ordem jurídica (menos favorável), ou produzir a ocorrência desse fato em outra ordem jurídica (mais favorável)."

Basicamente observamos que o fenômeno da economia fiscal a nível internacional assenta em dois pilares: a existência de dois ou mais sistemas fiscais, dos quais um ou mais apresenta (dentro de uma situação específica) uma alternativa fiscal comparativamente mais favorável para o contribuinte; e, a liberdade de escolha ou seleção espontânea do contribuinte sobre o regime tributário aplicável. A referida liberdade de opção voluntária está relacionada, como já mencionamos, com o que se pode chamar de "planejamento tributário" ou "engenharia tributária".

Além disso, destacamos que o problema da essência jurídica da elisão fiscal internacional não apresenta natureza diferente daquela da elisão fiscal no âmbito do direito interno, pois, como explica XAVIER[319]: "trata-se da prática de atos ou conjunto de atos (operações), no âmbito da esfera de liberdade concedida às pessoas físicas pelo princípio da estrita legalidade ou tipicidade da tributação, e que tenha por efeito a aplicação de um regime tributário menos oneroso do que aquele que seria aplicado sem tal ato ou. conjunto de atos teria sido praticado."

Conforme anteriormente ya señalamos, la práctica de los precios de transferencia consiste en la política de precios que se observa en las operaciones internas de empresas interdependientes pertenecientes a un mismo grupo empresarial. Muchos consideran que el vínculo existente entre ellas, el denominado elemento *societatis causa*, es el factor determinante de las posibles diferencias que se pueden verificar entre los precios de transferencia y los valores de mercado (*at arm´s length*) determinados legalmente. Tras esa explicación está la idea subyacente de que, en virtud de las relaciones especiales existentes entre las

318 XAVIER, Alberto. (1998), *op. cit.*, p. 275.

319 Ibidem, p. 277.

unidades de una misma corporación empresarial, se puede realizar la fijación de precios artificiales o manipulados, distintos de los precios del mercado. Este comportamiento, sin duda, es posible que ocurra, sin embargo, no es absolutamente el único que sirve para explicar la diferencia entre los precios de transferencia y los valores de mercado. Además, si esta explicación se acepta pacíficamente y sin crítica, puede determinar una conclusión distorsionada de la realidad de los grupos empresariales, una vez que no considera los aspectos positivos de la integración económica y sus consecuentes efectos que, de manera lógica, van a determinar precios más eficientes, competitivos y, en consecuencia, diferentes de los precios de mercado.

Conforme observamos anteriormente, a prática de preços de transferência consiste na política de preços observada nas operações internas de empresas interdependentes pertencentes a um mesmo grupo empresarial. Muitos consideram que a ligação entre eles, o chamado elemento *societatis causa*, é o fator determinante das possíveis diferenças que podem ser verificadas entre os preços de transferência e os valores de mercado (*at arm´s length* - em condições de plena concorrência) legalmente determinados. Por trás desta explicação está a ideia subjacente de que, em virtude das relações especiais existentes entre as unidades de uma mesma sociedade empresarial, podem ser fixados preços artificiais ou manipulados, diferentes dos preços de mercado. Este comportamento, sem dúvida, é possível de ocorrer, porém não é absolutamente o único que serve para explicar a diferença entre preços de transferência e valores de mercado. Além disso, se esta explicação for aceita pacificamente e sem críticas, poderá determinar uma conclusão distorcida da realidade dos grupos empresariais, uma vez que não considera os aspectos positivos da integração econômica e os seus consequentes efeitos que, de maneira lógica, determinarão preços mais competitivos e, consequentemente, diferentes dos preços praticados no mercado de livre concorrência.

Assim, neste contexto podemos assumir a existência de três preços: um que podemos chamar de preço de transferência eficiente, resultante da integração econômica empresarial que gera, comparativamente, melhor eficiência e produtividade; outro é o preço de transferência manipulado para obtenção de vantagens fiscais e conseguido em consequência da utilização negativa das relações especiais existentes entre as unidades do grupo empresarial; e um terceiro preço, que representa

o valor de mercado estipulado em lei e que serve de parâmetro para o preço de transferência, seja ele eficiente ou manipulado.

Sabemos que segundo as determinações da OCDE[320] o aspecto da eficiência empresarial não pode ser considerado, ou seja, não representa um argumento válido para justificar a diferença entre o preço de transferência e o preço de plena concorrência (*at arm´s length*). Contudo, o que queremos chamar a atenção é que a OCDE, tanto no seu modelo de convênio como *Transfer Pricing Guidelines*, bem como na maioria dos regulamentos internos dos países, quando tratam da questão das transações com partes relacionadas internacionais, não discutem se o preço de transferência praticado entre eles é um preço que efetivamente reflete a eficiência operacional do grupo, ou se é um preço manipulado voluntariamente pelas partes relacionadas com a mera intenção de obter vantagem fiscal. Ou seja, a OCDE e as legislações nacionais evitam discutir a "causa" que determina que o preço de transferência seja diferente do valor de mercado estipulado na lei, seja ele resultado de eficiência empresarial ou de manipulação voluntária com a intenção de obter vantagens fiscais. Assim, consequentemente, de forma genérica, a OCDE e as normas internas dos países recomendam a correção dos lucros corporativos, tendo este comando o único intuito de redirecionar os preços de transferência para o valor de mercado.

Podemos compreender que este tratamento genérico resulta de dois aspectos, um prático, relacionado com a dificuldade de identificar onde termina o preço de transferência eficiente e começa o preço de transferência manipulado para efeitos de vantagens fiscais; e, outro teórico, relativo à igualdade de tratamento dispensada às operações realizadas entre empresas relacionadas e independentes, em nome do princípio da neutralidade fiscal[321]. Contudo, o que podemos extrair deste tratamento genérico e uniforme é que tanto a OCDE como o direito interno dos Estados não tentam identificar a causa da diferença entre os preços de transferência e o preço em condições de plena concorrência (*at arm´s length*), nem discutem se houve voluntariamente manipulação intencional da diferença identificada para obtenção de vantagem fiscal. Assim, na verdade, o preço de transferência resume-se simplesmente no preço cobrado nas operações realizadas entre empresas relacionadas, independentemente de a causa que o origina ser a eficiência empresarial

320 Ver OCDE (1995), op. cit., parágrafo 1.6.-1.12.

321 Discutiremos a veracidade desta premissa mais adiante.

ou a manipulação intencional voluntária. Será sempre comparado ao preço *at arm´s length*.

Pelo exposto, temos a certeza de que, no âmbito dos preços de transferência, estabelecer que tipo de economia fiscal (elisão, elusão ou evasão) pode caracterizá-los, quando se desviam dos valores de plena concorrência (*at arm´s length*), é tarefa extremamente complexa. Da mesma forma, recordemos as palavras da OCDE[322]: "*A consideração dos preços de transferência não deve ser confundida com a consideração dos problemas de fraude fiscal (tax fraud) ou elusão fiscal (tax avoidance), embora as políticas de preços de transferência possam ser utilizadas para tais fins*".

A OCDE recomenda que em um procedimento de fiscalização a Administração Tributária reconheça as operações reais realizadas por empresas vinculadas, considerando a sua estrutura, substância e forma, e apenas em casos excepcionais a Administração Tributária pode, a partir de uma justificativa fundamentada, desconsiderar as operações realizadas entre contribuintes vinculados ou substituí-las por outras mais adequadas.

No entanto, a OCDE destaca duas circunstâncias particulares nas quais excepcionalmente é apropriado e legítimo que a Administração Tributária desconsidere a estrutura adotada pelo contribuinte vinculado. A primeira tem origem na divergência entre substância e forma. Neste caso, a OCDE entende que a Administração poderá não considerar a caracterização inicial da transação apresentada pelas partes relacionadas e recaracterizá-la de acordo com a verdadeira substância. O exemplo proposto pela OCDE é o da operação clássica de um empréstimo, mas dadas as circunstâncias específicas da operação, na realidade, deve ser redirecionado para a qualidade de subscrição ou integralização de capital.

A segunda circunstância apontada pela OCDE indica que, embora a substância e a forma representem corretamente a operação, se as características da transação observada em sua totalidade diferem daquelas que poderiam ser realizadas por empresas independentes dentro de um comportamento gerencial racional, e se além disso, a estrutura da operação apresentada praticamente impede a Administração Tributária de determinar se o preço de transferência é adequado, então a operação deve ser recaracterizada.

A OCDE exemplifica a situação através de casos em que as condições contratuais não refletem as do livre mercado e desta forma as condições

322 Ver OCDE (1995), op. cit., parágrafo 1.2.

contratuais devem ser ajustadas à realidade do mercado. Além disso, a OCDE afirma que estas circunstâncias decorrem das relações especiais que existem entre partes relacionadas e que podem ser estruturadas com a intenção de evitar ou minimizar a carga tributária[323].

No entanto, sabemos que este não é o problema crucial das transações vinculadas. E na visão da OCDE representam "casos excepcionais", que quando acontecem a Administração Tributária não deve considerar a estrutura da transação vinculada. OCDE também defende a ideia de que estes problemas podem existir em qualquer operação, seja ela realizada entre empresas independentes ou vinculadas, nacional ou internacionalmente. Contudo, não devemos perder de vista a essência do problema na área dos preços de transferência: a comparação entre o resultado alcançado numa operação vinculada com o resultado alcançado por empresas independentes, em circunstâncias semelhantes e no mesmo período de tempo.

Tomando este cenário como uma situação padrão, e abstraindo das outras duas circunstâncias excepcionais, anteriormente mencionadas, devemos reconhecer que numa transação vinculada, os preços de transferência (mesmo quando são diferentes do valor de plena concorrência estipulado na lei) são normalmente realizados sob uma estrutura contratual típica, e desta forma apresentam os elementos essenciais do negócio previstos no âmbito da lei. Da mesma forma, se a operação vinculada for realizada sob a forma de contrato atípico, este aspecto não permite presumir que a operação não seja lícita[324]. Além disso,

---

323 Ver OCDE (1995), *op. cit.*, parágrafo 1.37.

324 Mesmo considerando os comentarios da OCDE, que adverte: "[*l*]as empresas asociadas pueden hacer una variedad mucho mayor de contratos y de arreglos que las empresas no relacionadas porque el conflicto del interés normal que existiría entre los partes independientes está a menudo ausente. Las empresas asociadas pueden y concluyen con frecuencia arreglos de una naturaleza específica que no son o muy raramente se encuentran entre las partes no relacionadas. Esto se puede hacer por varias razones, económicas, legales, o fiscales, depende de las circunstancias en un caso particular. Por otro lado, los contratos dentro de un MNE podrían fácilmente ser alterados, suspendidos, extendidos, o terminados según las estrategias globales del MNE como un todo y tales alteraciones pueden incluso ser hechas retroactivamente. En tales casos las Administraciones Tributarias tendrían que determinar cuál es la realidad subyacente detrás de un arreglo contractual en la aplicación del principio *at arm´s length*"; chamamos a atenção para como todas essas observações são apropriadas, mas no mesmo sentido devem ser vistas com naturalidade, pois todas essas características são peculiarmente intrínsecas às relações entre empresas relacionadas,

considerando uma operação vinculada padrão, não são observadas nos contratos divergências entre a vontade real e a vontade declarada.

Assim, vemos como os contratos celebrados entre empresas vinculadas têm como objetivo atingir os fins para os quais foram celebrados, ou seja, regra geral não visam atingir fins diferentes daqueles para os quais foram celebrados, e assim não devem, de forma alguma, ser confundidos com contratos ou negócios indiretos, uma vez que a substância ou essência do contrato está perfeitamente de acordo com a forma. Já discutimos os dois números iniciais (negócios atípicos e negócios indiretos) que caracterizam a elusão fiscal e, com base no exposto, podemos descartá-los como meios ilícitos a serem utilizados genericamente no campo das transações vinculadas para tentar classificá-las como operações elusivas.

A seguir, examinaremos o instituto de simulação. Sabemos que se fala frequentemente em "manipulação" do preço de transferência. Contudo, no intuito de preservar a aplicação da nomenclatura tecnicamente mais adequada à luz da teoria jurídica, devemos retificar a expressão e passar a falar de uma possível "simulação" do preço de transferência. XAVIER explica: a simulação relativa pode ser total ou parcial: é total se o ato jurídico simulado e o ato jurídico disfarçado pertencem a diferentes tipos de negócios, como empréstimo e depósito, venda e doação; é parcial se, embora o ato simulado e o ato disfarçado pertençam ao mesmo tipo de negócio, diferem apenas num dos seus elementos, como é o caso clássico da simulação de preços. Tanto um contrato simulado como um contrato dissimulado têm natureza de compra e venda do mesmo objeto, ocorrendo a divergência apenas em termos de preço, razão pela qual o preço declarado não corresponde ao preço efetivamente acordado entre as partes.

No entanto, esta explicação exige cautela ao analisar se esta máxima também se aplica na esfera dos preços de transferência. O próprio XAVIER explica que, no âmbito tributário, a simulação pode atingir qualquer um dos elementos que compõem a obrigação tributária, ou seja, o fato gerador, a base tributável ou o sujeito passivo. Desta forma, considerando o âmbito dos preços de transferência, a possível simulação da base tributável, como reflexo da manipulação de valor, poderá

---

e por isso se explica a liberdade na execução dos contratos. negócios intragrupo. No entanto, a questão a considerar será sempre o parâmetro de plena concorrência (*at arm´s length*). Ver OCDE (1995), *op. cit.*, parágrafo 1.39.

ser tanto relativa como absoluta, tendo em vista reduzir ou anular o aspecto quantitativo da obrigação tributária.

Contudo, a consideração deste tipo de simulação é que os contratantes que simulam um preço diferente daquele que efetivamente pretendem, fazem-no por meios ocultos e pagam esse preço "fora". Assim, segundo XAVIER, para que exista simulação "*é necessário que o 'preço oculto' seja pago ou devolvido por meios ocultos. Quando o preço estipulado e o pagamento forem os desejados pelas partes, as consequências tributárias poderão ser a arbitragem, a reclassificação, ou outras, mas não as de simulação.*".[325]

Este detalhe merece profunda reflexão, uma vez que, nas transações vinculadas, o preço de transferência é o preço pretendido pelas partes e não outro qualquer. Nesse sentido, a sistemática dos preços de transferência não se enquadraria no instituto da simulação, e no mesmo sentido, ratificando ainda mais o argumento, não há outro valor na sistemática dos preços de transferência para complementar o pagamento através de meios ocultos ou externos. Se para caracterizar o instituto da simulação, como aponta o referido autor, é necessário um pagamento extra, camuflado, oculto, então os preços de transferência também não podem ser caracterizados como simulação.

Destacamos ainda que o preço de transferência estipulado e pago é o preço pretendido pelas partes vinculadas. Caso este seja divergente do parâmetro legal (*at arm´s length*), o autor recomenda que sofra as consequências tributárias da arbitragem, reclassificação ou outras técnicas, mas não as de simulação. Da mesma forma, segundo ROSEMBUJ[326], o preço não é elemento suficiente, mesmo que seja "vil ou excessivo", para estabelecer a simulação. Segundo este autor, partindo de uma perspectiva que analisa a causa estrita do instituto da simulação, esta só operaria sobre a causa do negócio e não sobre outros elementos, como o objeto ou o preço. Assim, conclui que a cláusula simulada relativa ao preço não equivaleria à simulação do negócio jurídico. O autor considera que o único preço dissimulado é o inexistente, ou seja,

---

325 *Ibidem*, p. 57; ver en el mismo sentido RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal. Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 1998, p. 152.

326 "[*e*]l precio, sea vil o anormal si es real en razón del contrato realizado, no desmiente la naturaleza efectiva del acto o negocio que se puso en ejecución. Podrá calificarse de un modo u otro, pero no es bastante para situarlo en trance global de simulación", ver ROSEMBUJ, Tulio. (1996), *op. cit.*, p. 35.

quando a operação é realizada sem qualquer contraprestação. Segundo o referido jurista, o fato de ocultar parcialmente o preço não implica uma simulação relativa, mas resolve-se com a aplicação de mecanismos de correção, substituição ou integração. Conclui que a simulação parcial do preço não é uma simulação global do negócio jurídico, uma vez que não difere do aparente e a posição jurídica das partes permanece inalterada.

Se tomarmos como exemplo um negócio realizado a um preço muito inferior ao valor real de mercado, isso pode representar um forte indício de que a operação poderá ser simulada, com o intuito de reduzir a obrigação tributária. Contudo, a verificação da diferença entre o preço da operação e o preço de mercado não representa argumento suficiente para determinar que a operação foi realizada de forma simulada. Assim, também é necessário demonstrar que os contribuintes agiram de má-fé (dolosamente), com intenção de enganar. Para determinar se um negócio foi realizado por meio de simulação, também é necessário comprovar a intenção maliciosa. Corroborando esta posição, DELGADO GUTIERREZ[327] afirma: "*no entanto, o simples fato de estipular um preço inferior ao real não é suficiente, por si só, para que haja uma simulação. É necessária a demonstração de que os contribuintes agiram de má-fé, com intenção de enganar, e que esse fato resultou ou poderá resultar em prejuízo à Fazenda Pública, podendo os tributos devidos não serem pagos.*".

Ratificando seu argumento, ROSEMBUJ[328] adverte: "*la simulación relativa parcial no encaja en la figura de simulación prevista en la ley. Esto es particularmente importante con referencia al precio*" Desta forma, é importante aprofundar a análise da suposição de que as partes podem acordar um preço efetivo diferente daquele que consta do contrato e perguntar se essa diferença constitui o acordo de simulação e serve como elemento para dissimula a aparência da transação através de um dos seus elementos, o "preço". Respondendo a esta questão, o referido autor argumenta:

> "*la ocultación del precio no es índice de simulación de acto o negocio, porque si bien lo falsifica en sus efectos no niega la efectividad de la realidad jurídica subyacente: no puede afirmarse que el acuerdo de encubrir el precio efectivo sea equiparable a considerar que supone un acto diverso del que aparece, sino la coe-*

327 Ver DELGADO GUTIERREZ, Miguel. (2006), *op. cit.*, p. 92.

328 Ver ROSEMBUJ, Tulio. (1996), *op. cit.*, p. 34.

xistencia en un contrato no ficticio de elementos verdaderos y fingidos, susceptibles de sustitución, integración o rectificación"[329].

Assim ressaltamos mais uma vez que não é isso que acontece no sistema de preços de transferência, pois o preço de transferência praticado é o preço que consta no contrato e também representa o valor realizado financeiramente, pois é o preço que as partes desejam e efetivamente fazem, não havendo nenhum outro pagamento "por fora".

Nessa concepção, o preço não representa um elemento indicador suficiente (independente de que seja mínimo ou excessivo) para instituir a simulação, pois não evita ou nega que a transação se realize, nem tampouco a oculta. O preço é anormal porque não representa o valor de mercado legalmente estipulado. No entanto, é real de acordo com o contrato estabelecido e não contradiz a eficácia do negócio realizado. Assim, uma possível simulação do preço não é suficiente para colocar a operação num contexto padrão de simulação. Também não há que se falar em simulação parcial do preço[330], mas sim nulidade de causa e efeitos do contradocumento estabelecido entre as partes: se o preço acordado entre as partes for excessivo, deverá ser observado um preço efetivo inferior; e se um inferior é o correto, esse deverá prevalecer.[331]

Estabelecer se um valor praticado pelo indivíduo na gestão do seu negócio é normal ou anormal pode ser analisado pela Administração Tributária quando tenta, mediante procedimentos de auditoria fiscal, verificar se houve infração tributária. A forma de objetivar esta análise terá sempre como referência o valor de mercado para, através dele, extrair comparativamente a consequência tributária. Assim, lembramos que a Administração Tributária considerará que o preço foi efetuado em condições normais de mercado quando este, comparativamente,

---

329 Complementando a ideia, expresa LIEBERT-CHAMPAGNE: "*d*e una manera general escapan al dominio del abuso del Derecho todas las impugnaciones relativas al precio, inferior o excesivo. Así, la valoración del carácter normal del precio de la venta de un terreno a un socio de la sociedad, desde el momento en que la venta no se reputa ficticia, sino sólo se cuestiona su precio. Tampoco hay simulación si se discute el precio de venta de participaciones señalado que en verdad se realizó. El precio no es más que un elemento, y la apreciación de su carácter "normal" en relación a su valor real es una cuestión de hecho"; ver LIEBERT-CHAMPAGNE, Monique. *Optimisation fiscale et abus de droit*. París, 1990.

330 Ver COZIAN, Maurice. *Les grands principes de la fiscalité des enterprises*, París: Ed. Librairies techniques, 1983, p. 28.

331 Ver ROSEMBUJ, Tulio. (1996), *op. cit.*, p. 35.

atender ao acordado entre empresas independentes, em relação a bens ou serviços similares negociados no mesmo período de tempo (*at arm´s length*), considerando que o ato ou negócio foi efetivamente realizado e não há nenhuma ocultação intencional.

Na realidade, através de um acordo entre as partes, o preço pode configurar-se como uma falsa representação da operação ou fugir à normalidade quando comparado com transações semelhantes em circunstância e tempo. Contudo, a simulação do preço não identifica um contrato ou ato negocial na sua totalidade, uma vez que a cláusula de um preço simulado (se houvesse) não equivaleria à simulação do negócio jurídico na sua totalidade. Ainda que a simulação de um preço seja comprovada pela apresentação de um preço real diferente do contratado, desta forma seria possível (por uma questão de coerência) apenas corrigi-lo, seja por substituição, integração ou retificação do referido elemento, sem discutir a causa como instrumento de redirecionamento para um tipo diferente de negócio.

Além disso, chamamos a atenção que o preço, seja mínimo ou excessivo, pode ser correto num contexto empresarial jurídico convencional ou simulado. Ou seja, o preço pode estar dissimulado num contrato perfeito e, por outro lado, ser verdadeiro num contrato simulado. Ou seja, a conotação jurídica da contraprestação não se estende à totalidade do contrato, mas tem validade própria, autônoma e separada das demais.

Assim, a cláusula de preço pode ser vista como autônoma da forma do negócio jurídico. Ou seja, não se pode falar em simulação, uma vez que o contrato não difere do aparente e a posição jurídica das partes contratantes também não se altera. Portanto, o elemento valorativo representativo da contraprestação é insuficiente, seja mínimo ou excessivo, para determinar uma simulação do negócio jurídico. Ademais, na discrepância entre o preço apresentado em operação vinculada e o preço em condições de plena concorrência, para imputar o caráter de simulação, também deverá ser comprovada a intenção da simulação em fraude à lei, por meio de comportamento dolo do contribuinte vinculado.

Obviamente, o preço pode ser um veículo de transferência de renda que se movimenta de forma anormal entre sujeitos vinculados. A referência será sempre o preço em condições de plena concorrência no livre mercado (*at arm´s length*), mas sem que exista qualquer simulação do negócio, porque o preço declarado é verdadeiro, e essencialmente

é isso que está a ser criticado. A retificação ou correção do preço de transferência efetuada não afeta o fundamento do acordo, mas sim os seus efeitos, que em determinadas situações são inusitados ou extremos e servem outros fins que ultrapassam os do próprio negócio jurídico celebrado.

Concluindo, o valor da contraprestação é uma conotação jurídica que não determina de imediato a existência de simulação se a sua existência não for comprovada por meios adicionais (ou seja, a qualificação do preço acessório do contrato de simulação e do negócio jurídico aparente). A hipótese de preço de transferência praticado anormalmente mantém a autonomia da sua fixação e eventual retificação do contrato que lhe serve de base. Assim o preço de transferência praticado não pressupõe a existência de um negócio simulado, mas apenas a probabilidade de simulação no preço. A autorregulação de preços pelos particulares não equivale à simulação empresarial se o preço for certo e efetivo, mesmo que seja mínimo ou excessivo, diferente do valor de mercado (*at arm´s length*).

Assim, definitivamente, não se produz uma simulação relativa como a prevista na forma da lei, pois a peculiaridade de apresentar um preço de transferência diferente do valor de mercado (*at arm´s length*), dentro do modelo padrão de transações com partes vinculadas aqui discutido, segundo nossa análise, não representa a simulação do negócio jurídico em sua totalidade. Ratificando esta ideia, ROSEMBUJ[332] destaca:

> "*En suma, la simulación parcial de precio no es simulación global, en materia tributaria; básicamente porque no hay acto fingido ni disimulado, y en su caso la articulación del precio se confronta con el interés fiscal en base a la naturaleza económica de la actividad del particular, advirtiendo de su libre fijación, siempre que no exprese transgresión a la ley o sirva a su violación*"

Portanto, confirmamos a incompatibilidade de incluir a manipulação de preços no contexto da simulação. Os preços de transferência são geridos por empresas associadas, membros do mesmo grupo, de forma diferente daquela que resultaria se as entidades fossem independentes e operassem no mercado praticando preços de livre concorrência (*at arm´s length*). Os preços de transferência praticados entre unidades vinculadas de um único conglomerado empresarial não guardam fundamentos e características dos preços praticados em mercados de livre concorrência; por diversas razões, inclusive fiscais, podem diver-

---

332 Ver ROSEMBUJ, Tulio. (1996), *op. cit.*, pp. 39-40.

gir do que empresas independentes teriam acordado em transações semelhantes.

Contudo sabemos, a regra padrão determina que a contraprestação de qualquer operação intragrupo deve obedecer ao tratamento que seria aplicado em uma operação semelhante realizada entre empresas independentes que atuam no livre mercado. Porém, como pondera ROSEMBUJ[333], "*la referencia a los precios de transferencia ilustra sobre la dificultad de extender la hipótesis de simulación parcial a su disciplina. El reparto indirecto de beneficios mediante la manipulación de los precios no puede, en principio, calificarse de acuerdo teñido de intencionalidad fraudulenta, a menos que concurra en el presupuesto la ausencia de contrapartida o la pura inexistencia, sin justificación*". Assim, observamos que na dinâmica das transações vinculadas, a possível manipulação dos preços de transferência não responde aos parâmetros típicos do instituto de simulação.

Passemos agora à análise da fraude tributária e da fraude à lei fiscal na área dos preços de transferência. A questão da fraude e da fraude à lei, principalmente, é bastante complexa. Contudo, para simplificar a análise, chamamos a atenção para o fato de que em ambas as possibilidades, (em qualquer conduta do contribuinte, vinculado ou não, atuando no âmbito nacional ou internacional) ele também poderá cometer fraude fiscal, através da violação direta de preceitos legais ou uma fraude à legislação tributária. Contudo, esta não é uma característica exclusiva nem típica do contexto das transações vinculadas. Assim, repetimos, em qualquer operação o contribuinte, se quiser, poderá cometer fraude tributária ou fraude à lei tributária, independentemente de a operação ser vinculada ou não, e se realizada nacional ou internacionalmente.

Ou seja, a prática de fraude fiscal ou fraude à lei não é um *status* ou condição que sirva para caracterizar qualquer operação e nem as operações vinculadas, uma vez que nestas ou em quaisquer outras podem ser utilizados dispositivos ilícitos para obter poupança fiscal. Contudo, a possibilidade de utilização de condutas ilícitas que caracterizem fraude fiscal ou fraude à lei tributária não serve para classificar se determinada operação é, em seu padrão, instrumento de evasão ou elusão fiscal. Portanto, é necessária a análise do caso concreto para enquadramento da operação. Assim, uma operação vinculada pode, em determinada situação, operar com fraude ou fraude à lei tributária; contudo, isto não

333 *Ibidem*, p. 41.

autoriza, de forma alguma, atribuir a operações vinculadas, ou quaisquer outras, o caráter de fraude tributária ou de fraude à lei tributária.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Concluindo, somente a análise do caso concreto poderá determinar que tipo de economia tributária foi praticada pelo contribuinte. Assim, estudar a sua conduta, a estruturação da operação, a sincronia entre a substância e a forma e os fins pretendidos, são todos aspectos que autorizarão atribuir a uma determinada operação a sua natureza de economia tributária (elisão, elusão, evasão), se é que existe alguma. Analisando o nosso objeto específico de estudo (transações entre partes vinculadas/relacionadas e preços de transferência na sua dimensão padrão, ou seja, quando os preços de transferência são simplesmente diferentes do valor *at arm´s length*). Para determinar a possibilidade de constituir comportamento voltado à obtenção de economia tributária, poderíamos inicialmente constatar que: a operação vinculada normalmente utiliza contratos típicos, ou mesmo que utilize um contrato atípico, se a conduta do contribuinte vinculado estiver de acordo com a descrição contratual quanto à substância e forma e também às consequências estabelecidas, o contrato deve ser considerado lícito; e se alcança os fins para os quais foi celebrado, não pode ser considerado indireto.

Além disso, não representa um negócio simulado, pois não há divergência entre a vontade real das partes e a vontade declarada: o preço contratado é o preço realizado e não há nenhuma contraprestação paga de forma encoberta, oculta ou por fora. O negócio é realizado de forma aberta e não há nada a esconder. Não existe fraude fiscal, uma vez que todo o procedimento contratual, a condução da operação e a documentação que a suporta são adequados. Além disso, em princípio, não se verifica nenhum comportamento de intenção dolosa, caracterizado por uma sequência de atos coordenados que são praticados sob o amparo de uma regra de cobertura para obter um resultado proibido por lei; assim, também não representaria uma fraude à lei tributária.

Contudo, não queremos de forma alguma transmitir a ideia de que as transações realizadas entre partes vinculadas são sempre legais. Pelo contrário, sabemos o quanto este tipo de transação preocupa as Administrações Tributárias de todo o mundo, devido à transferência de rendimentos gerados em bases transnacionais. Porém, ressaltamos que de acordo com o atual sistema de controle de transações entre partes

vinculadas, baseado no princípio *at arm´s length*, qualquer classificação feita sobre essas transações deverá observar rigorosamente o caso específico. Assim, podemos dizer que o ideal é a avaliação caso a caso, e desta forma uma operação vinculada pode assumir qualquer uma das hipóteses de economia tributária. O que não concordamos é que as operações vinculadas sejam declaradas taxativamente, de forma genérica, como lícitas, representando elisão fiscal; ou ilícitas, configurando elusão ou evasão fiscal. Entretanto, observamos na doutrina pessoas que atribuem uma qualificação absoluta às transações com partes relacionadas, seja como elisão, evasão ou evasão.

Assim, por exemplo, podemos observar LAMARCA SIMÕES PERES[334], que afirma que os preços de transferência "constituem um processo cada vez mais sofisticado de evasão fiscal internacional"; Por sua vez, TÔRRES[335] declara: "O preço de transferência apresenta-se como um mecanismo que permite ampla possibilidade de elusão fiscal"; Mais interessante é a posição de XAVIER[336], que classifica as operações vinculadas como una "elisão fiscal objetiva pela transferência indireta de benefícios entre empresas interdependentes". Em nossa opinião, de acordo com o exposto, os preços de transferência podem assumir qualquer um desses tipos de economia fiscal, mas a classificação dependerá da análise do caso concreto.

Por outro lado, observamos também que a simples diferença entre o preço de transferência e o preço *at arm´s length* não deve ser vista como um negócio indireto, uma simulação, uma fraude fiscal ou uma fraude à lei tributária. Ratificamos, simplesmente há uma diferença de valoração. E aqui voltamos ao tema dos tipos de preços, os eficientes e os manipulados. Consideramos que o contrato é lícito, que a causa que lhe dá origem existe e é verdadeira, que a estrutura da operação guarda compatibilidade entre a substância econômica e a forma jurídica, que o preço contratado foi o efetivamente realizado, ou seja, pago, e que não houve comportamento doloso na condução da operação.

À luz das determinações da OCDE e da grande maioria das normas internas que controlam as transações com partes relacionadas nos Es-

---

334 Ver LAMARCA SIMÕES PERES, Eliane. *O Preço de Transferência e a Harmonização Tributária no Mercosul*. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2002, p. 5.

335 Ver TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional. Planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 295.

336 Ver XAVIER, A. (1998), *op. cit.*, p. 301.

tados, nos perguntamos: faz sentido tentar identificar se o preço de transferência praticado foi o preço eficiente ou o preço manipulado? Em nossa opinião, "em princípio não", considerando que o valor de mercado é uma ficção em si mesmo, estabelecido por lei, bem como um conceito jurídico indeterminado; e que na prática seria demasiado complexo estabelecer o valor real da operação; e, mesmo que fosse factível, não levaria a lugar nenhum, pois se fosse possível constatar o preço eficiente, este não seria o preço considerado.

Seguindo o mesmo raciocínio, não é necessário perder tempo tentando identificar se o preço de transferência praticado foi um preço voluntariamente manipulado com o intuito de obter vantagens fiscais, pois em ambas as situações, se os preços, o eficiente e o manipulado, forem diferentes do preço praticado no livre mercado, perante a legislação interna dos países, qualquer valor declarado em uma transação vinculada que seja diferente do valor *at arm´s length* representará, de acordo com as recomendações da OCDE e da legislação interna dos Estados, até que seja ajustado com base no valor em condições normais de mercado (*at arm´s length*), uma vantagem fiscal.

No entanto, dissemos "não em princípio". Sob outra perspectiva, a das "sanções", em nossa opinião há diferenças, pois se o valor ajustado fosse o preço eficiente, o contribuinte estaria pagando imposto não apenas sobre uma renda ajustada ficticiamente, mas também, dependendo da legislação interna do seu país de residência, suportará uma penalidade fiscal, ou seja, mais um custo financeiro de origem tributária. E nesse sentido será penalizado como contribuinte vinculado que praticou preço de transferência manipulado e sofreu o ajuste e a sanção. Obviamente, se a Administração Tributária estiver em condições de identificar o grau de ilegalidade de cada operação, poderá prudentemente aplicar uma sanção proporcional à falta. No entanto, se não estiver em condições de identificar racionalmente esse detalhe, a lei (além de tratar indistintamente as situações em que se observam diferenças entre preços de transferência, eficientes e manipulados, e preços *at arm´s length*), lhe aplicará a mesma, fato que revelaria mais uma arbitrariedade do princípio *at arm´s length* como mecanismo de controle de transações entre partes vinculadas.

REFERÊNCIAS

AMATUCCI, Andrea. L´interpretazione de la norma di Diritto Finanziario. Nápoles: Ed. Jovene, 1965.

ANTONINI, Euclide. "Evasione ed elusione di imposta", en Stuti di Diritto Tributario. Giuffré, 1959.

ASCARELLI, Tullio. O negócio indireto. Problemas das sociedades anónimas e direito comparado, Campinas: Ed. Bookseller, 2001.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. (1990), Uma Introdução à Ciência das Finanças, 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BALTER, Harry Graham. Tax fraud and evasion: a guide to civil and criminal principles and practice under federal law, 3ª ed. New York: The Ronald Press Company, 1963.

BECKER, Alfredo Augusto. ,3ª ed. São Paulo: Ed. Lejus, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª ed. São Paulo: Ed. Lejus, 1999

BECKER, Enno. "Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco", Rivista di Diritto Finanziero, 1937.

BERLIRI, Antonio. Le leggi di registro. Giufré, 1960.

BLUMENSTEIN, Ernst. Sistema di Diritto delle Imposte. Milán, 1954.

CADIET, Loic. Neveu regards sur la fraude fiscale, Paris : Ed. Economica, 1986.

COZIAN, Maurice. Les grands principes de la fiscalité des enterprises, París: Ed. Librairies techniques, 1983.

DA SILVA AMARO, Luciano. "IR: Limites da Economia Fiscal. Planejamento Tributário", Revista de Direito Tributário, Ed. Revista dos Tribunais, 1993, nº 71, p. 188.

DE PLÁCIDO E SILVA (1990), Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, Rio de Janeiro, Ed. Forense.

DE SILLOS, Lívio Augusto. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. LEUD, 2005.

DE ULHÔA CANTO, Gilberto. Evasão e elisão fiscais, um tema atual, Revista de Direito Tributário, nº 63, Ed. Malheiros.

DELGADO GUTIERREZ, Miguel. Planejamento Tributario, Elisão e Evasão Fiscal, São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006, p. 79.

FERRARA, Francisco. A simulação dos negócios jurídicos. São Paulo: Ed. Saraiva, 1939, p. 92.

FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. (2001), "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", Revista de Direito Tributário, 83/72, São Paulo, Ed. Malheiros.

GALLO, F., "Elisão, economia de impostos e fraude à lei", São Paulo, Revista de Direito Tributário, Ed. Revista dos Tribunais, nº 52.

GALVÃO TELLES, Inocêncio (1995), Manual dos contratos em geral, 3ª ed., Lisboa, Ed. Almedina.

GARCÍA-QUINTANA, César Albiñana. Derecho Financiero y Derecho Tributario. Madrid: Ministerio de Hacienda, 1979.

GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Madrid: Editorial de Derecho Finaciero, 1975.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. (1974), "La considdetta <evasione fiscale legittima>", Revista di Diritto Finanzziario, Milano, Ed. Giuffrè vol I, anno XXXIII.

HENSEL, Albert. Diritto Tributario (Tradução italiana da 3ª ed. Alemanha de 1933), 1956.

HERRERA MOLINA, Pedro M. "Aproximación a la analogía y el fraude de ley en materia tributaria", Revista de Direito Tributário 73/66. São Paulo: Malheiros, 1999.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão - Rotas Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 1997.

IBFD. International Tax Glossary, 5ª ed. Amsterdam: Editor Barry Larking, 2005.

LAMARCA SIMÕES PERES, Eliane. O Preço de Transferência e a Harmonização Tributária no Mercosul. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2002.

LIEBERT-CHAMPAGNE, Monique. Optimisation fiscale et abus de droit. París, 1990.

LIMA, Alino. A fraude no direito civil. São Paulo: Ed. Saraiva, 1965.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Elisião Tributária, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. "Elisão e Evasão Fiscal", em GANDRA DA SILVA MARTINS, I. (Dir.), Curso de Direito Tributario, 7ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 2000.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. (2002), "Reinterpretando a norma de antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional", Revista Dialética de Direito Tributário, nº 76 (Janeiro/2002).

PAIS DE VASCONCELOS, Pedro. Contratos atípicos. Coimbra: Ed. Almedina, 1995.

PALAO TABOADA, Carlos. "El fraude a la ley en Derecho Tributario", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 1966.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doctrina e da Jurisprudência, 7ª ed. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2005.

PERÉZ DE AYALA, Jose Luis. "La naturaleza de las leyes fiscales y el problema del fraude a la ley tributaria". Madrid: Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1966.

ROSANOVA GALLHARDO, Luciana.; MARIANO DA SILVA, Priscila. S. y GROSS NETO, Estevão. (2005), "Planejamento Fiscal - Um Embate

entre Princípios Constitucionais Tributários", em: ANAN Jr., Pedro, Planejamento Fiscal - Aspectos Teóricos e Práticos, Ed. Quartier Latin.

ROSEMBUJ, Tulio. La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria. Madrid: Ed. Marcial Pons, 1996.

RUBINO, Domenico. El negocio jurídico indirecto. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1953.

RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal. Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 1998.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. "Elisão e evasão fiscal", em: ATALIBA, Geraldo, Elementos de direito tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. A evasão fiscal legítima: conceito e problemas, Ciência e Técnica Fiscal. 1970.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Elisão e evasão fiscal. São Paulo: Ed. LAEL, 1971.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1995.

SEABRA DE GODÓI, Marciano. "A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN", Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68 (maio/2001).

TIXIER, Gilbert y DEROUIN, Philippe. Droit pénal de la fiscalité. Paris: Ed. Dalloz, 1989.

TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada - Simulação - Elusão Tributária, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional. Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

WHEATCROFT, George Shorrock Ashcombe. "The interpretation of taxations laws with special reference to form and substance", Studies on international and fiscal law, Cahiers de droit fiscal international. Londres: IFA, 1965, vol. La.

XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto.Manual de Directo Fiscal. Lisboa: 1974.

ZIMMER, F. "Form and substance in tax law", Cahiers de droit fiscal international, Rotterdam, IFA, 2002, vol. LXXXVIIa.

ARTIGO 110 DO CTN: A INTERPRETAÇÃO LITERAL, A TEORIA ESTÁTICA, A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E O PLURALISMO METODOLÓGICO

Karolina Amaral de Rosen[337]

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO – 2. A INTERPRETAÇÃO LITERAL DO ARTIGO 110 DO CTN – 3. A TEORIA ESTÁTICA E A IMUTABILIDADE DOS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO UTILIZADOS NAS REGRAS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – 4. A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA – 5. O PLURALISMO METODOLÓGICO – 6. NOTAS CONCLUSIVAS.

1. INTRODUÇÃO

O Artigo 110 do Código Tributário Nacional ("CTN") impede que os institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados para definir ou limitar competências tributárias sejam alterados pela lei tributária, nos seguintes termos:

> 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.

Incialmente, tal dispositivo não constava do Anteprojeto apresentado pelo professor Rubens Gomes de Sousa no âmbito da Comissão Especial instituída com o objetivo de elaborar um Projeto de CTN, cuja versão final foi encaminhada ao Congresso Nacional e autuada sob o nº 4.834/1954. Na realidade, o artigo 131 do Anteprojeto determinava apenas que: "*os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, serão aplicados segundo a sua concei-*

337 Advogada e Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

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

A inclusão da exceção referente à alteração pela lei tributária de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados nas regras constitucionais que dispõem sobre competência tributária se deu por sugestão do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro e de Gilberto de Ulhôa Canto, este último expressou a preocupação de que tais conceitos fossem substituídos por outros, próprios do Direito Tributário, sem a devida observância à vontade do poder constituinte. Com efeito, segundo o jurista Gilberto de Ulhôa Canto:

> " […] O que se visa com a sugestão é assegurar a estabilidade dos conceitos de direito privado que o constituinte empregou ao fixar competência tributária, pois tais conceitos, na Constituição, precisam subsistir tais como os teve em vista o legislador maior, sob pena de, assim não sendo; sofrer a discriminação de rendas tôda a sorte de golpes e deformações, desde que se permita a cada passo desprezar os conceitos imanentes para substituí-los por outros, peculiares ao direito tributário, que não se ajustem ao pretendido pelo constituinte. (D) Aprovada (82)" (Destaques não constam do original).[338]

A regra passou a ser prevista no artigo 76, parágrafo único, do Projeto nº 4.834/1954, cujo caput deu origem, com as devidas modificações, ao atual Artigo 109 do CTN[339], veja-se:

> "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 êste artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária."[340] (Destaques não constam do original.)

---

338 V. Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. p. 419-428. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

339 *"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."*

340 II – Projeto de Código Tributário Nacional. P. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

Ocorre que o Projeto nº 4.834/1954 não teve andamentos relevantes na Câmara dos Deputados, de modo que, em setembro de 1964, foi constituída no Ministério da Fazenda uma nova Comissão para retomar os trabalhos da proposição do CTN. O novo Projeto foi então encaminhado ao Congresso Nacional recebendo o nº 13/1966, o qual já constava com a redação atual dos Artigos 109 e 110 do CTN.

No presente artigo, interessa precisamente o disposto no Artigo 110 do CTN, de modo que a regra prevista no Artigo 109, em que pese reconhecermos a sua relevância para se analisar as interações entre o Direito Privado e o Direito Tributário, não será objeto de maiores digressões neste estudo.

Embora o Artigo 110 do CTN, à primeira vista, pareça não ensejar grandes dúvidas quanto a sua aplicação, uma leitura mais atenta revela que a questão por ele regulada não é tão simples, já tendo recebido diferentes interpretações pela doutrina tributária, conforme busca-se analisar no presente artigo. Mais particularmente, as próximas Seções, abaixo, descrevem quatro vertentes doutrinárias sobre a aplicação do Artigo 110 do CTN, notadamente:

(i) a *interpretação literal* que resulta na conclusão de que os institutos, conceitos e formas referidos na legislação privada utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias devem necessariamente observar o Direito Privado.

(ii) a *teoria estática* que entende pela imutabilidade dos conceitos de Direito Privado utilizados nas regras constitucionais de competência tributária, isto é, os institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias seriam aqueles presentes na legislação privada no momento de elaboração do texto constitucional e não podem ser posteriormente alterados pelo legislador ordinário.

(iii) a *consideração econômica*, reconhecendo que o constituinte pode tanto se valer de um instituto de Direito Privado quanto de uma situação de natureza essencialmente econômica para definir ou limitar competências tributárias, de modo que cabe ao intérprete investigar se houve ou não vinculação a um conceito de Direito Privado no caso sob análise.

(iv) *o pluralismo metodológico*, segundo o qual os conceitos constitucionais tributários abrem-se para a interpretação segundo os vários métodos disponíveis.

2. A INTERPRETAÇÃO LITERAL DO ARTIGO 110 DO CTN

Ao discorrer sobre o Artigo 110 do CTN, parcela da doutrina parece entender que sempre que a Constituição Federal se referir a figura presente no Direito Privado para dispor sobre competência tributária, o legislador fiscal estaria vinculado aos limites deste. Assim, pode-se considerar que tal entendimento decorreria de uma interpretação literal do disposto no Artigo 110 do CTN.

Nesse sentido, Gilberto de Ulhôa Canto entende que não é admissível que a Constituição Federal "*aluda a um instituto de direito privado, como ele está reconhecido no direito privado, para estabelecer uma determinada linha divisória de competência ou para instituir uma limitação, e o legislador tributário modifique esse conceito*." Em outras palavras, conforme leciona o autor, o legislador tributário poderia modificar tal instituto para fins tributários, desde que "*não acarrete ou possibilite invasão de um campo de competência que é seu, ou não fuja a uma limitação constitucional*"[341].

Sobre o tema, cumpre destacar o seguinte trecho da aula ministrada por Rubens Gomes de Sousa na assembleia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no segundo semestre de 1971, sob a coordenação do Professor Geraldo Ataliba, notadamente no sentido de que nos casos em que a Constituição utilizar-se de figuras de direito privado para definir ou limitar a competência tributária, sem atribuí-los efeitos específicos para fins fiscais, estas tornam-se imutáveis pelo legislador fiscal ordinário:

> "Chegamos ao art. 110. Ele é complementar do anterior e, dadas as conclusões a que se chegue quanto ao art. 109, o 110 poderá estar prejudicado. Precisamos recordar que estamos analisando uma lei normativa, ou seja, uma lei dirigida, primeiramente, ao legislador e apenas por via indireta ao contribuinte. Como norma dirigida ao legislador ordinário, o art. 109 lhe proíbe manipular as formas do direito privado para efeitos tributários (o que é desnecessário dizer, porque ele não o poderia fazer para outros efeitos), salvo - e esta é a ressalva que se contém no art. 110 - quando essas formas do direito privado sejam utilizadas para definir ou limitar a compe-

341 ULHÔA CANTO, Gilberto de. Legislação Tributária, Interpretação e Integração. Conferência feita no I Simpósio de Reciclagem para Advogados, promovido pelo Instituto dos Advogados Brasileiro (IAB) e pelo Instituto Acadêmico de Reciclagem para Executivos (IARPEX). In: *Revista Forense 267/30*, 1979. (Destaque não constam do original.)

tência tributária. Parece-nos necessária a ressalva - seja qual for a conclusão que se adote quanto ao art. 109 - de que ela vem complementar, porque caso contrário teríamos uma lei ordinária sobrepondo-se à Constituição. Se a Constituição se refere a uma figura de direito privado, sem ela própria a alterar para efeitos fiscais, incorpora ao direito tributário aquela figura de direito privado que, por conseguinte, se torna imutável para o legislador fiscal ordinário, porque se converteu em figura constitucional." (Destaques não constam do original.)[342]

Em sentido análogo, Aliomar Baleeiro ressalta que o primado do Direito Privado seria claro em relação às regras constitucionais de competência tributária:

> "Combinado com o art. 109, o art. 110 faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial – quanto à definição, conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, o pagamento, a mora, a quitação, a consignação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, p. ex., é dada sob ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (Cf. CTN, art. 158).
> Para maior clareza da regra interpretativa, o CTN declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária. O texto acotovela o pleonasmo para dizer que as "definições" e limites dessa competência, quando estatuídos à luz de Direito Privado, serão as deste, nem mais, nem menos.
> A primitiva redação do projeto Aranha-R. G. Sousa, art. 76, parágrafo único, depois de revisto pela Comissão, posta em contraste com o atual art. 110, é também fecunda: "A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios do institutos, conceitos e formas, a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados na Constituição etc.". E a Comissão justifica-se: "Admite o art. 76 (do projeto revisto) o emprego dos princípios gerais do Direito Privado apenas em sua esfera própria, que é a interpretação dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, a que faça referência a legislação tributária. Mas ressalva, no parágrafo único, a possibilidade de definição própria aos efeitos fiscais" (Trabalhos da Comissão Especial do CTN, cit., p. 183).
> A redação vitoriosa no texto do CTN, conquanto fiel à ideia originária, pôs em primeiro plano a preponderância do Direito Privado no campo que aquele diploma lhe reconhece. Em vez de enfatizar a possibilidade da modificação dos princípios gerais do Direito Privado, afirmou a sua eficácia,

342 SOUSA, Rubens Gomes de. Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional. In: *Interpretação no direito tributário [por] Bernardo Ribeiro de Moraes [e outro]. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. Aulas e debates em assembléia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no segundo semestre de 1971, sob a coordenação do Prof. Geraldo Ataliba*. p. 379.

> embora a limitando, e resguardando a alteração dos efeitos tributários. Há diferença que não deve escapar à atenção do intérprete precavido.
> […] Parece certo, pois, que o CTN se apresenta tímido quanto à interpretação econômica: insinua-a, mas não a erige em princípio básico, proclamando, pelo contrário, o primado do Direito Privado quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas deste ramo jurídico, quando utilizado pela Constituição Federal, pelas dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do DF e dos Municípios. A contrario sensu, tal primado não existe se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias."[343]

De forma mais ampla, há doutrinadores que entendem que o Artigo 110 do CTN, na realidade, configura simples explicitação da supremacia da Constituição. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado leciona que a inclusão do dispositivo no CTN seria meramente didática, uma vez que o efeito seria o mesmo ainda que este não existisse, sendo certo que se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito Privado para definir ou limitar competências tributárias, tais elementos devem ser aqueles existentes no Direito Privado:

> "Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador ordinário, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que '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'. Não o pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir o legislador alterar à própria Constituição Federal, modificando às competências tributárias ali definidas.
> Não se há de exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de Direito privado para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, evidentemente este seria inalterável pelo legislador, independentemente da regra do CTN.

---

343 BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi – 14 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. pp. 1061-1062 (Destaques não constam do original.).

> Aliás, o art. 110 do Código Tributário Nacional tem na verdade sentido apenas didático, meramente explicitante. Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado.
> Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas."[344] (Destaques não constam do original.)

Diversos outros autores compartilham deste entendimento de prevalência do Direito Privado quando seus institutos, conceitos ou formas são mencionados em regras constitucionais que dispõem sobre competências tributárias, seja em razão da própria supremacia da Constituição ou em decorrência do Artigo 110 do CTN, especialmente quando analisam a questão diante de situações concretas. Com efeito, esta parcela da doutrina tende a considerar que sempre que a Constituição Federal menciona figuras previstas na legislação privada para definir ou limitar competências tributárias, o legislador fiscal estaria vinculado ao disposto no Direito Privado.

3. A TEORIA ESTÁTICA E A IMUTABILIDADE DOS CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO UTILIZADOS NAS REGRAS CONSTITUCIONAIS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Em outro sentido, que parece ainda mais restrito, há doutrinadores que entendem que os institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias são aqueles presentes na legislação privada no momento de elaboração do texto constitucional.

Nesse sentido se manifestou Alcides Jorge Costa, mesmo antes da Constituição Federal de 1988, ao analisar o Artigo 110 do CTN, concluindo que o Direito Privado a ser observado pelo legislador tributário deve ser o vigente na época em que promulgado ou emendado o texto constitucional, não devendo ser consideradas alterações posteriores de tais conceitos na legislação ordinária, sob pena de o legislador ordiná-

344 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 22. ed., São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 101-102.

rio ser capaz de alterar a partilha de fontes de receitas tributárias entre União, Estados e Município[345].

Com efeito, embora o artigo tenha sido escrito na vigência da Constituição anterior à de 1988, o autor notou que o texto constitucional continha um sistema rígido de partilha de fontes de receita tributária entre a União, os Estados e os Municípios e empregava conceitos estabelecidos pelo Direito Privado – assim como a Constituição atual - *"e que à luz deste devem ser entendidos, sob pena de se tornarem destituídos de sentido*"; caso contrário, "*o texto constitucional ficaria inteiramente aberto à construção destes conceitos pelo legislador ordinário, pelo aplicador ou pelo intérprete da lei*"[346]. Isto é, caso não fossem observados os conceitos de Direito Privado utilizados pelo constituinte, ao legislador ordinário, intérprete ou aplicador caberia (*pelo menos em parte substancial)* efetuar a real discriminação das fontes de receita tributária entre os entes federativos. Por esta razão, foi inserida a regra do Artigo 110 do CTN de modo a limitar o alcance da lei tributária no que tange aos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pelo constituinte para definir ou limitar competências tributárias.

Conforme antecipado, para Alcides Jorge Costa, o direito privado a ser observado deve ser o vigente na época em que elaborado o texto constitucional, não devendo ser consideradas alterações posteriores de tais conceitos na legislação ordinária:

> "Desta maneira, inexiste entre nós sequer a possibilidade de discutir se os conceitos e institutos de direito privado mencionados na Constituição Federal devem ou não ser recebidos como tais pelo direito tributário. Mas não é só. A União detém o monopólio legislativo no campo do direito privado (Constituição, art. 8.º, XVII, b). Se, no uso de sua competência legislativa, a União alterar os conceitos de direito privado de que usa a Constituição para discriminar as fontes de receita tributária, esta alteração será irrelevante no campo do direito tributário. Se assim não fosse, a partilha destas fontes entre União, Estados e Municípios ficaria ao alvedrio do legislador federal ordinário, pelo menos em parte**.** Em suma, os institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias, serão os existentes ao tempo em que a Constituição

345 COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. pp. 219-237.

346 COSTA, Alcides Jorge. Op. Cit. pp. 224-225.

foi promulgada ou emendada, sendo irrelevantes alterações posteriores."[347] (Destaques não constam do original.)

Da mesma forma, José Maria Arruda de Andrade leciona que a "*Constituição, ao usar um conceito de Direito Privado, que possui uma definição no Direito Privado, incorpora e constitucionaliza essa definição ou esse conceito*"[348]. Desse modo, a interpretação do conceito constitucionalizado acaba por utilizar também o Direito Privado, de modo que haveria uma conexão entre tal conceito e a definição infraconstitucional.

É de se notar que o autor menciona conceitos que já estavam presentes na legislação infraconstitucional e foram *incorporados* ao texto constitucional, de modo que o vínculo entre a legislação de Direito Privado e a Constituição não seria *dinâmico em um sentido forte*; isto é, trata-se de casos em que a Constituição Federal não faz remissão expressa (*por vínculo)* à definição ou inclusão em legislação específica anterior ou posterior. De acordo com este autor, "*não se trata de atribuição de competência para à norma infraconstitucional definir o conceito constitucional e sim de uma incorporação da definição já existente",* e, portanto, *"uma nova legislação de Direito Privado com uma alteração da definição do conceito de Direito Privado não deve ser considerada como uma alteração da própria constituição"*[349].

Para ilustrar o posicionamento de José Maria de Arruda Andrade, transcreve-se trecho de outro artigo de sua autoria mais recente, no qual o autor diferencia as possíveis técnicas a serem adotada pelo texto constitucional específico da regra de competência, concluindo que no sistema brasileiro prevalece o modelo de *incorporação,* o qual, como visto, não autoriza que se considere legislação de direito privado posterior à inclusão do conceito no texto constitucional:

> "Pense-se nessas três situações modelo:
> **Modelo (a):** regra de competência constitucional que se vale de um conceito de direito privado e o define expressamente no próprio texto constitucional: trata-se, nesse caso, de uma questão de interpretá-lo, construí-lo (concretização da norma), o que não afasta, obviamente, sua característica

---

347 COSTA, Alcides Jorge. Op. Cit. p. 225.

348 ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da Lei Tributária.* São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2010. p. 197. Destaques não constam do original.

349 ANDRADE, José Maria Arruda de. Op. Cit. p. 197.

constitutiva de sentido; ou seja, não garante a univocidade de sentido, mas tende a diminuir o espectro de opções.

Modelo (b): regra de competência constitucional com um fato jurídico não definido no texto constitucional, mas com remissão expressa à definição ou inclusão em legislação específica anterior ou posterior (de direito privado, por exemplo). Nesse caso, tem-se, praticamente, uma atribuição de competência. […]

Trata-se, portanto, de técnica de redação por vinculação, que cumpre a função prática de atribuir competência a órgão técnico ou ao Legislativo para incluir ou definir um fato jurídico. Essa opção deve estar pautada em controles de validade e deve ser declarada expressamente, e nunca pressuposta. No âmbito tributário, um exemplo mais apropriado ao nosso tema seria ***se*** o art. 156, III da Constituição, ao criar o imposto sobre serviços de qualquer natureza, mencionasse textualmente: "serviço conforme definido no código civil". O vínculo passaria, nesse caso hipotético, a ser dinâmico (no sentido de que a definição dependeria sempre do código civil e eventuais e posteriores alterações).

Modelo (c): regra de competência constitucional com um conceito de direito privado ou fato jurídico não definido no próprio texto constitucional (o que costuma ser o padrão de nossa carta magna). Tem-se, nesse caso, o pressuposto de que se trata de uma adoção de um sentido "preexistente", ou seja, algo que já tenha sido interpretado (construído) anteriormente: por textos positivos, doutrina ou jurisprudência.

Essa técnica, apesar de mais corriqueira, implica sempre na complexidade de se definir se, de fato, há ou não uma remissão à legislação esparsa (ou doutrina) e até mesmo de saber qual (código civil? Código de defesa do consumidor? Lei das sociedades anônimas, antigo código comercial?). Em outros termos, o uso de um conceito na regra constitucional pode ser interpretado (i) como adoção de uma definição anterior da legislação ou, ao contrário, (ii) como se fosse um fato jurídico a ser construído e definido pela regra de incidência tributária (fato gerador abstrato) e pelos intérpretes. Convém registrar que nas três situações haverá interpretação (e construção do sentido) por parte do intérprete, ainda que em distintos graus de dificuldade. Importante, ainda, ressaltar que considerar o modelo **(b)** como dominante, inclusive nos casos do modelo **(c)** e, sobretudo, nos do modelo **(a)**, seria imaginar um vínculo ***dinâmico*** entre Constituição e legislação, o que nunca poderia ser pressuposto, já que permitiria ao legislador ordinário alterar, ao seu bel-prazer ou, ainda que sem 'intenção', todo o sistema tributário nacional, as regras do pacto federativo, etc.

Assim, a alteração posterior por novas leis de definições de conceitos na legislação de direito privado não deve produzir resultados mais significativos no âmbito do direito tributário, salvo situações em que a regra tributária de incidência (o fato gerador abstrato) faz remissão direta à definição de direito privado (por ***vínculo*** e não por ***incorporação***), como no modelo **(b)**.

> Ainda assim, essa situação somente será válida se não houver uma regra de competência constitucional que tenha ***incorporado*** a definição de direito privado anterior modelo **(c)**."[350]

Tais linhas de entendimento, seja por meio de uma interpretação literal do Artigo 110 do CTN ou da teoria estática conforme indicado nas Seção 2 e 3 deste artigo, indicariam maior deferência ao Direito Privado quando seus institutos, conceitos e formas são mencionados pela Constituição para definir ou limitar as competências tributárias.

Esse posicionamento pela primazia do Direito Privado parece ter sido inicialmente adotado pelo Supremo Tribunal Federal ("STF"). Para ilustrar esta postura, menciona-se o entendimento que, por muito tempo, vinha sendo adotado pelo STF em relação ao fato gerador do Imposto sobre Serviços ("ISS")[351], notadamente no sentido de que a prestação de serviços deve envolver, por via direta, o esforço humano se limitando a situações que envolvam obrigação de fazer tal como disciplinada pelo Direito Privado.

A título exemplificativo, mencione-se o Recurso Extraordinário ("RE") n. 116.121-3/SP, julgado em Sessão Plenária em 11.10.2000, no qual os Ministros declararam, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", prevista no item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-Lei n. 406/1968, na redação dada pela Lei Complementar n. 56/1987, constando na ementa deste julgado o seguinte: "*em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - Artigo 110 do Código Tributário Nacional*"[352].

---

350 ANDRADE, José Maria Arruda de. Conceitos de Direito Privado e Normas de Competência Tributária In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, pp. 472-474.

351 Recentemente, foi promulgada a Reforma Tributária por meio da Emenda Constitucional n. 132/2023 que altera significativamente a tributação sobre o consumo, com a extinção do PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS e IOF-Seguros por meio da introdução da Contribuição sobre Bens e Serviços ("CBS"), do Imposto sobre Bens e Serviços ("IBS"); além de Imposto Seletivo ("IS"). Não obstante, considerando que as decisões proferidas pelo STF até o momento referem-se ainda ao ISS, essas serão utilizadas para ilustrar o entendimento relativo à aplicação do Art. 110 do CTN.

352 BRASIL, STF, RE n. 116.121-3/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Redator para o Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 11.10.2000, DJE 25.05.2001.

Naquela oportunidade, o Ministro Marco Aurélio (Redator para o Acórdão) ressaltou, em seu voto:

> "Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito: [transcrição do art. 110].
> O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita.
> [...] Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários." (Destaques não constam do original.)[353]

Cumpre transcrever, ainda, trechos do voto do Ministro Celso de Mello, no qual consta a afirmação expressa de prevalência do Direito Privado na análise das regras constitucionais de repartição de competência tributária:

> "Veja-se, pois, que, para efeito de definição e de identificação do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, "faz prevalecer o império do Direito Privado - Civil ou Comercial..." (ALIOMAR BALEEIRO, [...]), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar, ao instituto da locação de bens móveis, a definição que lhe é dada pelo Código Civil (art. 1.188), sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei, consoante adverte o magistério da doutrina (GILBERTO DE ULHÔA CANTO[...]; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, [...]).
> A decisão emanada do Tribunal local - que considerou juridicamente qualificável, como serviço, a locação de bens móveis, tal como relacionada nos itens constantes das Listas de Serviços referidas anteriormente - não pode subsistir, eis que, mais do que desrespeitar o que prescreve o art.

353 BRASIL, STF, RE n. 116.121-3/SP. Op. Cit. Voto do Ministro Marco Aurélio, pp. 1-4.

> 110 do Código Tributário Nacional, transgrediu a Lei Fundamental, que, em matéria tributária, instituiu clara e rígida repartição constitucional de competências impositivas." (Destaques não constam do original.)[354]

Não obstante, mais recentemente, o STF alterou o seu posicionamento inicial reconhecendo que a expressão "serviços de qualquer natureza" utilizada pelo Artigo 156, III, da Constituição Federal para dispor sobre o ISS seria mais abrangente do que o conceito civilista que remeteria à obrigação de fazer, conforme explorado na Seção 5, abaixo.

4. A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA

Outra abordagem sobre o tema envolve a consideração econômica aplicada à Constituição Federal. Para ilustrá-la, mencionaremos a doutrina de Luís Eduardo Schoueri.

Conforme leciona o autor, a consideração econômica passou por diversas fases, vindo a ser reformulada ao longo dos períodos desde a sua idealização. Atualmente, a concepção desta afasta-se da polaridade antes existente: de um lado, pela primazia do Direito Privado sobre o Direito Tributário e, de outro, pela autonomia e total independência do Direito Tributário frente ao Direito Privado. Com efeito, segundo Luís Eduardo Schoueri, a concepção atual de consideração econômica estaria situada em um *ponto de equilíbrio* no sentido de que a hipótese tributária pode vincular-se:

(i) à realização de uma situação juridicamente regulada (e.g., determinado negócio jurídico); nesse caso, a observância do Direito Privado, ou eventual outro ramo pertinente, será necessária para que se verifiquem os efeitos tributários; ou

(ii) a uma situação não regulada por qualquer ramo do Direito, normalmente uma situação de natureza econômica (i.e., situação de fato ou conjunto de fatos); nessa segunda hipótese, a incidência tributária dependerá da verificação da caracterização daquela situação fática, independentemente da presença de qualquer forma jurídica.

Em complemento, Luís Eduardo Schoueri aponta que a vinculação ou não ao Direito Privado deve ser verificada segundo o contexto em que se insere a previsão legislativa, sendo que, assim como o legislador tributário tem liberdade para configurar a hipótese tributária, o intérprete

---

354 BRASIL, STF, RE n. 116.121-3/SP. Op. Cit. Voto do Ministro Celso de Mello, pp. 5-7.

possui liberdade para investigar a existência da referida vinculação no momento de aplicação da norma:

> "Mais que isso, reconhece-se que o emprego pela legislação tributária de uma determinada expressão existente no Direito Privado não necessariamente implica a remissão ao correspondente instituto no Direito Civil. O contexto em que se insere a previsão legislativa é que indicará para a vinculação a um conceito já existente na legislação ou para a denotação de situação diversa.
> Ademais, não raro um mesmo termo pode apresentar variantes, o que invalida qualquer pretensão de se lhe atribuir um significado único e inequívoco. […]
> Na medida em que o legislador tributário possui liberdade para configurar a hipótese tributária, podendo eleger uma situação juridicamente regulada ou um simples fato da vida econômica, também o intérprete, no momento da aplicação da norma, possui liberdade para investigar, de acordo com o métodos adequados, em que medida houve vinculação ou não ao Direito Privado"[355].

Especificamente em relação ao Artigo 110 do CTN, embora reconheça que o intérprete deve respeitar o conceito de Direito Privado utilizado pelo constituinte para realizar a distribuição de competências tributárias, o autor esclarece que "*isso, contudo, não quer dizer que todas as competências foram outorgadas a partir de institutos ou conceitos do Direito Privado, nem que a mera menção a termo que possui significado próprio no Direito Privado implique a remissão ao instituto ao qual se refere.*"[356] Assim, entende que, em linha com o anteriormente exposto com relação à consideração econômica, o constituinte pode tanto se valer de uma situação juridicamente regulada pelo Direito Privado quanto de uma situação de natureza essencialmente econômica, bem como pode mencionar instituto de outra esfera do Direito sem significar a referência àquela figura já disciplinada juridicamente:

> "Em tendo havido, então tem plena aplicação o disposto no art. 110 do CTN, a fim de
> limitar a atividade interpretativa aos limites estabelecidos pelo outro ramo do Direito aplicável, de modo a não subverter a distribuição de competên-

---

355 SCHOUERI, Luís Eduardo. COSTER, Tiago Rios. Relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado — Análise do Recurso Extraordinário 540.829 (Incidência de ICMS-Importação sobre Operações de Leasing Internacional). In: *Estudos de direito processual e tributário e em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (orgs.). Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. pp. 700-701.

356 SCHOUERI, Luís Eduardo. COSTER, Tiago Rios. Op. Cit. 703

> cias estabelecida no texto constitucional. Por outro lado, concluindo-se que não houve essa vinculação, então não se cogita aplicação da norma em comento, já que sua hipótese de incidência não resta preenchida, porquanto não se verifica um instituto, conceito ou forma de Direito Privado utilizado expressa ou implicitamente pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias"[357].

É de se notar que, reconhecendo a possibilidade de surgimento de dúvidas para o intérprete/aplicador, o autor tece a seguinte crítica: "*antes de rezar que os institutos e Direito Privado hão de ser observados pelos legisladores ordinários, melhor teria andado o Código Tributário Nacional se tivesse dado indicações ao intérprete quanto a como reconhecer, numa expressão, a existência de um instituto de Direito Privado*".[358]

Em vista do exposto nesta Seção, ao se aplicar a consideração econômica (em sua concepção atual) à Constituição, o intérprete deve buscar o real significado dos termos utilizados pelo constituinte, de modo a verificar se a competência tributária sob análise foi de fato fixada a partir de um conceito ou instituto de Direito Privado. Isto é, cabe "*ao intérprete averiguar em qual medida houve essa vinculação [com o Direito Privado], extraindo os limites da sua atividade a partir da conclusão obtida – o que, registre-se novamente, não se encontra evidente ou pré-estabelecida no próprio texto constitucional*"[359].

5. O PLURALISMO METODOLÓGICO

A interpretação do Direito Tributário, inclusive em face dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição Federal para a distribuição da competência tributária, pode ser tratada sob outro viés, notadamente como sendo subordinada ao *pluralismo metodológico* que leciona Ricardo Lobo Torres[360]. Segundo o autor, em decorrência da jurisprudência dos valores, os métodos seriam aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma. Em outras

---

357 SCHOUERI, Luís Eduardo. COSTER, Tiago Rios. Op. Cit. 704

358 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 12.ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 440.

359 SCHOUERI, Luís Eduardo. COSTER, Tiago Rios. Op. Cit. 707.

360 TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. As análises da presente seção referem-se aos Capítulos V – Os Métodos de Interpretação e VI – A Interpretação da Constituição. pp. 135-194.

palavras, não haveria hierarquia entre os métodos, variando a sua importância de acordo com o caso e com as valorações jurídicas na época da aplicação.

Preliminarmente, o autor aborda o Artigo 110 do CTN em vista de sua interação com o artigo 109 do CTN, o qual dispõe que "*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*", ressaltando duas possíveis leituras para estes dispositivos, privilegiando o *método sistemático* ou o *método teleológico* a depender da interpretação adotada.

Primeiro, refere-se à *interpretação sistemática ou lógico-sistemática,* segundo a qual os conceitos do sistema do Direito Privado empregados no Direito Tributário deveriam conservar o seu sentido originário, tendo em vista que, segundo o método sistemático, a compreensão dos conceitos e institutos jurídicos, em atenção à unidade do Direito, deve estar em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam. Por conseguinte, tal interpretação ensejaria na recusa da autonomia do Direito Tributário em face do Direito Privado. Ricardo Lobo Torres aponta que a interpretação sistemática ou lógico-sistemática decorre de uma leitura conjunta do Artigo 109 com o Artigo 110. Isso porque, considerando que este último impede que a lei tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, no texto constitucional para definir ou limitar competências tributárias, e, tendo em vista que quase todo o sistema tributário brasileiro radica da Constituição, a conclusão seria de que o Artigo 110 do CTN não se limita a dispor sobre regras para a interpretação das normas constitucionais, mas também da legislação tributária ordinária. Registre-se que Ricardo Lobo Torres adota posicionamento crítico no que tange à interpretação sistemática ou lógico-sistemática, ressaltando que o formalismo dela resultante privilegiaria a legislação como única fonte do Direito Tributário, sem considerar a jurisprudência, bem como denotaria preocupação *exagerada* com a segurança jurídica e a legalidade, concluindo que *"as contradições e as ambiguidades na disciplina da interpretação sistemática e a superação das teses em que se apoiava com referência às relações entre o Direito Tributário e o Privado, à elisão e às fontes tornam os arts. 109 e 110 uma extravagância."*[361]

---

361 TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p. 145.

Outra possibilidade seria a *interpretação teleológica ou econômica,* segundo a qual o Artigo 109 é visualizado de forma segregada do Artigo 110. Conforme aponta Ricardo Lobo Torres, o método teleológico, que considera a finalidade e o objetivo da norma, "*traduz-se, no campo tributário, e em outros ramos do Direito, na interpretação econômica (ou consideração econômica – wirstschaftliche Betrachtungs-weise para alemães) ou na interpretação funcional dos italianos*", admitindo-se a inclusão da jurisprudência entre as fontes, a autonomia do Direito Tributário e a ilicitude da elisão, pelo menos quando não haja constitucionalização dos conceitos. Dessa forma, segundo Ricardo Lobo Torres, "*criou-se uma duplicidade de métodos, conforme o conceito tributário se esgote, ou não, na legislação ordinária*"[362] - isto é, método sistemático para institutos e conceitos utilizados pela Constituição e o método teleológico quando não haja a constitucionalização destes. No entanto, o autor ressalta que tal teoria estaria em refluxo, tendo a exclusividade da consideração econômica e a preponderância do método finalístico substituídos, no ambiente atual do pós-positivismo, pelo *pluralismo metodológico,* concluindo que "*não faria a menor falta o art. 109, se fosse extirpado do CTN, pela incongruência de se aplicar apenas aos conceitos da legislação ordinária, pela sua ambiguidade e pelo refluxo das teorias da interpretação econômica.*"[363]

Desse modo, Ricardo Lobo Torres não adota as teorias da *interpretação sistemática ou lógico-sistemática* e da *interpretação teleológica ou econômica,* mas segue uma terceira via, notadamente entende que a interpretação do Direito Tributário se subordina ao *pluralismo metodológico* defendida pela jurisprudência dos valores em contraposição a escolas e correntes radicais que entendem pela prevalência de um método específico. Isto é, não existiria a prevalência de um único método, na realidade, os métodos deveriam ser estudados sob a ótica de uma visão pluralista, sendo aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma e, nessa conformidade, entre eles não haveria hierarquia, variando a sua importância de acordo com o caso e com as valorações jurídicas na *época da aplicação.* Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

> "A interpretação do Direito Tributário se subordina ao pluralismo metodológico. Inexiste a prevalência de um único método. Tampouco ocorre a duplicidade imaginada pelo CTN, em que o método sistemático se aplica aos conceitos de estatura constitucional e o teleológico aos conceitos da

362 TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p. 147.

363 TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p. 153.

> legislação ordinária. O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e intercomunicam. No direito tributário os métodos variam de acordo até com o tributo a que se aplicam: os impostos sobre a propriedade postulam a interpretação sistemática, porque apoiados em conceitos de Direito Privado; os impostos sobre a renda e o consumo abrem-se à interpretação econômica, porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos. Os métodos de interpretação, por conseguinte, devem ser estudados dentro da *visão pluralista*. Entre eles não existe hierarquia. Têm igual peso, variando a sua importância de acordo com o caso e com as valorações jurídicas na época da aplicação, como sempre reconheceu a doutrina não extremada, seja no Direito em geral, seja nos ramos especializados do Constitucional e do Tributário."[364]

É interessante mencionar, ainda, que segundo Ricardo Lobo Torres o pluralismo metodológico se basearia na ponderação de princípios, mais precisamente: "*procura alcançar o equilíbrio entre os princípios constitucionais derivados assim da ideia de justiça que da ideia de segurança jurídica e o pleno respeito aos direitos fundamentais*"[365], bem como abre caminho para a interação e a harmonia entre os poderes do Estado, por meio da superação das teses que prestigiavam o papel do legislador e da interpretação autêntica *versus* a criação do direito pelo juiz, admitindo, portanto, a participação do juiz, do administrador, e do legislador no processo de concretização do Direito Tributário.

Especificamente em relação ao Artigo 110 do CTN, Ricardo Lobo Torres, além de reforçar a ambiguidade e a contrariedade da norma ao admitir diferentes leituras de seu significado e ao separar os métodos de interpretação de acordo com a natureza constitucional ou meramente legal da norma a ser interpretada, comenta alguns problemas adicionais decorrentes do dispositivo.

Inicialmente, o autor aponta que, em princípio, as normas de interpretação tendo por objeto a Constituição deveriam estar no próprio texto constitucional, de modo que a legislação infraconstitucional, como o CTN, não poderia introduzir normas sobre a interpretação da Constituição. Em seguida, ressalta que o dispositivo é insuficiente e lacunoso, uma vez que teria o intuito de voltar-se apenas ao sistema de discriminação de rendas; no entanto, conforme argumenta Ricardo

364 TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. pp. 153-154.

365 TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p. 166.

Lobo Torres, "*a interpretação da Constituição não se restringe ao sistema do federalismo fiscal, senão que alcança também o sistema tributário nacional, isto é, a estruturação sistemática dos tributos, independentemente de a titularidade pertencer a este ou àquele ente público*" e, nesse contexto, o Artigo 110 do CTN "*conduz ao distanciamento entre a temática dos direitos fundamentais e dos princípios e a interpretação do direito constitucional tributário*". [366]

No que tange aos *conceitos constitucionais,* Ricardo Lobo Torres entende que a Constituição não encontra o seu significado nos conceitos da lei ordinária, mas depende da compreensão de si própria. Não obstante, o autor admite aproximações entre a interpretação da Constituição e da lei ordinária nos seguintes termos:

> "A interpretação da Constituição e da lei ordinária se aproximam, sob um primeiro ponto de vista, na medida em que a lei ordinária, sendo ela própria fruto do programa constitucional ou da atualização da Constituição, não pode ficar à margem do processo de compreensão desta.
> Aproximam-se, por outro lado, porque via de regra não se interpretam as normas abstratas da Constituição, mas as normas das leis ordinárias em confronto com as constitucionais. Em outras palavras, controla-se a constitucionalidade da lei ordinária, e não a da própria Constituição.
> As peculiaridades da interpretação da Constituição, todavia, não a levam a se afastar dos métodos hermenêuticos empregados nos demais ramos do Direito nem a interromper drasticamente a comunicação com as leis ordinárias e com a vida social, sob pena de se conspurcar o próprio princípio da unidade do Direito.
> Integram-se, a interpretação da Constituição e a das leis ordinárias à consideração de que estas têm a sua compreensão subordinada aos princípios inscritos naquela. Assim, o princípio da igualdade, de estatura constitucional, influencia toda a interpretação das leis ordinárias, muito especialmente o Direito Tributário; o princípio da capacidade contributiva enriquece a interpretação dos conceitos de Direito Privado embutidos na Constituição, postulando o equilíbrio entre a interpretação lógico-sistemática e a teleológica e entre a justiça e a segurança jurídica.
> A constitucionalização dos conceitos de Direito Privado, por conseguinte, dá-lhes a dimensão pluralista e interdisciplinar e lhes publiciza a compreensão, o que torna supérfluos e contraditórios dispositivos como art. 110 do CTN."[367]

Feitas as críticas iniciais ao Artigo 110 do CTN, Ricardo Lobo Torres posiciona-se no sentido de que a Constituição Tributária deve ser

---

366 TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. pp. 173-174.

367 TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. pp. 177-178.

interpretada de acordo com o *pluralismo metodológico* e, portanto, os *conceitos constitucionais tributários* admitem a interpretação segundo os vários métodos (e.g., literal, sistemático ou teleológico), inclusive deve-se também recorrer aos aportes das ciências afins, principalmente a ciência das finanças, a economia e a política. Segundo afirma o autor, os conceitos constitucionais tributários *"não são conceitos fechados e unívocos, eis que, da mesma forma que os demais conceitos tributários, operam dentro da possibilidade expressiva do texto a interpretar"*.[368]

Por fim, Ricardo Lobo Torres chama a atenção de que, além da leitura do Artigo 110 em conjunto com o Artigo 109 como procedida pelo método sistemático, também seria possível a *leitura solteira* do Artigo 110, cuja a consequência seria a adesão ao *método literal*, com a tendência à *interpretação restritiva.* Com efeito, esta leitura, daria a primazia hermenêutica aos conceitos do Direito Privado, em sua concepção mais apertada, ainda que não estejam em jogo os problemas relativos à distribuição de competência impositiva (e.g., a aplicação em casos envolvendo as contribuições especiais da competência privativa da União).

De fato, conforme indicado acima, observa-se que o STF vinha adotando o *método literal* ao aplicar o Artigo 110 do CTN, interpretando a Constituição Tributária conforme a legislação de Direito Privado. Para ilustrar esse posicionamento, foi mencionado RE n. 116.121-3/SP, que tratou sobre a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

Ocorre que, em julgados mais recentes, o STF alterou o seu posicionamento inicial, ampliando o conceito de serviços previsto no texto constitucional para além do disposto no Direito Civil. Essa tendência da Corte Constitucional começou a ser observada no RE n. 547.245/SC, julgado em Sessão Plenária do STF, em 02.12.2009, no qual restou decidido que incide o ISS sobre o leasing financeiro e o lease-back, mas não sobre o leasing operacional, porque neste último prevalece a obrigação de dar. Naquela ocasião, o Relator Ministro Eros Grau chegou a afirmar que:

> "[…] há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa

368 TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. pp. 179.

da expressão "de qualquer natureza", afirmada do texto da Constituição."[369] (Destaques não constam do original).

Destaque-se também o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa, que bem ilustra a linha de entendimento adotada pelo STF:

> "Não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para ***serviços***, ditado pela ordem natural e que possa ser *a priori* violado por conceitos criados pela função especulativa que aludiu Irving Copi. […]
> A primeira dificuldade posta consiste na imprecisão do que se tem como *conceito arraigado no direito civil* para conceituação do que se deva entender por *prestação de serviços de qualquer natureza*. O texto do Código Civil de 2002 não define o que sejam *serviços* (arts. 593-609 da Lei nº 10.406/2002). O Código Civil anterior utilizava a expressão locação de serviços sem, contudo, trazer qualquer elemento para à estipulação do conceito (Lei 3.071/1916, arts. 1.216 a 1.236).
> Por seu turno, a Lei 8.078/1990 (Código o Consumidor), considera serviço *"qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo às decorrentes das relações de caráter trabalhista*". Como se vê, ainda que *"prestação de serviços"* se limitasse à *"obrigação de fazer marcada pelo esforço humano empreendido em benefício de outrem"*, em interpretação baseada no texto do Código Civil, a expressão não é unívoca se considerada a estipulação legal no seio das relações privadas de consumo. […]
> A segunda dificuldade que vislumbro refere-se à necessidade de interpretação da Constituição *conforme a legislação ordinária*, ainda que existente por ocasião de sua promulgação. Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e **inequívoco** para prestação de ***serviços de qualquer natureza***, o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele. De outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de **estabilização** com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo que haveria confusão entre os planos normativos. A invocação do art. 110 do Código Tributário Nacional também não impressiona. A disposição carece de densidade normativa própria, pois é redundante a legislação infraconstitucional prescrever que conceitos utilizados pela **Constituição** não podem ser violados por legislação também infraconstitucional."[370] (Destaques não constam do original.)

No entanto, foi a partir do emblemático caso da incidência do ISS sobre as atividades de operadoras de planos de saúde julgado no RE

---

369 BRASIL, STF, RE n. 547.245/SC, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, j. 02.12.2009, DJE 05.03.2010. Voto do Relator Ministro Eros Graus, p. 11.

370 BRASIL, STF, RE n. 547.245/SC, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, j. 02.12.2009, DJE 05.03.2010. Voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa, pp. 3-8.

651.703/PR, Sessão Plenária, em 29.09.2016, que o STF passou a adotar o conceito econômico de serviço. Neste caso, o STF adotou a interpretação da Constituição Tributária de acordo com o *pluralismo metodológico* lecionado por Ricardo Lobo Torres, indicando que os tributos sobre o consumo assimilam *considerações econômicas*, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.

Em seu voto, o Relator Ministro Luiz Fux expressamente afasta a intepretação isolada e literal do Artigo 110 do CTN, adotando o entendimento de que deve prevalecer o pluralismo metodológico, admitindo-se que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, de modo que, embora os conceitos de Direito Civil sejam relevantes na interpretação destes, não seriam capazes de exaurir a atividade interpretativa. Pela sua relevância ao tema tratado no presente artigo, cumpre transcrever os seguintes trechos do voto do Relator Ministro Luiz Fux:

> "Com efeito, deve-se ressaltar que o art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto evidente que não é possível engendrar-se interpretação autêntica da Constituição feita pelo legislador infraconstitucional, na medida em que este não pode balizar ou direcionar o intérprete da Constituição. […]
> Destarte, o art. 110, do CTN, não tem a amplitude que dele se possa extrair por interpretação literal, porquanto qualquer conceito jurídico, seja ele do Direito Privado ou não, ou extrajurídico, advindo ele da Economia ou de qualquer ramo do conhecimento, que tenha sido utilizado pelo constituinte para definir competências tributárias não pode ser alterado por legislação infraconstitucional. Ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISSQN e o ICMS seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ganhado espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. Ressalte-se que essa área de interseção entre o Direito Civil e o Direito Tributário gera compreensões ambíguas e contraditórios, mostrando-se de difícil conciliação.
> Sob esse enfoque, o art. 110, do CTN, designa que, no caso de interpretação de normas constitucionais, a lei tributária não poderá alterar o conteúdo e o alcance dos conceitos de Direito Civil, para definir ou limitar competências tributárias. Ou seja, enquanto o art. 109, do CTN, deu prevalência ao método teleológico, o art. 110, do CTN, enfatizou o método sistemático – aquele pelo qual os conceitos do sistema do Direito Privado empregados no Direito Tributário conservam o seu sentido originário. Dessa forma, o CTN houve

por bem dividir os métodos de interpretação, a depender de os conceitos tributários terem ou não estatura constitucional (TORRES, Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 145).

Deveras, mercê de ostentar o status de lei complementar, não poderia o código estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia.

Ademais, é cediço que a Constituição é carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, pelo que o princípio da interpretação da lei conforme a Constituição pode ganhar cores de uma interpretação da Constituição conforme a lei. No entanto, a referida assertiva não significa que os conceitos constitucionais são necessariamente aqueles encontrados na lei ordinária.

Assim, embora se deva conferir deferência à interpretação adotada pelo legislador ordinário, reputando-se válida a chamada interpretação da Constituição conforme a lei, a mesma não se pode conferir caráter absoluto, cessando nas zonas onde não houver certeza quanto ao real alcance do texto constitucional.

Dentro dessa ordem de ideias, a *opinio doctorum* encarta-se no sentido de **que a Constituição Tributária dever ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico**, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico; por isso que **os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade.**

Consectariamente não se admite a interpretação isolada do art. 110, do CTN, sob pena conduzir o método literal à primazia hermenêutica na ordem jurídica ao Direito Privado. Da leitura conjugada entre os artigos 109 e 110, do CTN, ao contrário, avultam em importância, de um lado, o método sistemático – quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição – e, de outro, o método teleológico – quando não haja a constitucionalização dos conceitos. Desta sorte, conclui-se que, **embora os conceitos de Direito Civil exerçam um papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não exaurem a atividade interpretativa**." (Destaques não constam do original.)[371]

Ao final, o Relator Ministro Luiz Fux reconheceu que a expressão "*serviços de qualquer natureza*" utilizada pelo art. 156, III, da CF, não seria restrita a típicas obrigações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, mas teria maior amplitude semântica, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISS, concluindo que:

---

371 BRASIL, STF, RE n. 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.09.2016, DJE 26.04.2017.Voto do Relator Ministro Luiz Fux, pp. 5-8.

> "[…] o conceito de prestação de serviços **não** tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador." (Destaques não constam do original.)[372]

Os acórdãos mencionados acima servem para ilustrar a mudança de posicionamento do STF, que, em julgados mais recentes, vêm adotando conceito mais amplo de serviços para fins de determinar a incidência do ISS, para além da concepção civilista de obrigação de fazer, mas não há, no presente artigo, a pretensão de esgotar o tema.

6. NOTAS CONCLUSIVAS

Em face do exposto acima, verifica-se que o Artigo 110 do CTN admite diferentes leituras, o que acaba por ensejar vertentes doutrinárias diversas sobre a sua interpretação e aplicação.

Nesse contexto, é de se notar linhas de entendimento que indicariam a primazia do Direito Privado quando seus institutos, conceitos e formas são mencionados pela Constituição para definir ou limitar as competências tributárias. Com efeito, segundo a *intepretação literal* do Artigo 110 do CTN, uma vez que o constituinte mencione conceito previsto na legislação privada evidentemente a lei tributária subordina-se à definição, ao conteúdo e ao alcance estabelecidos no Direito Privado, sendo vedada a sua alteração pelo legislador fiscal ordinário. De forma ainda mais restritiva, a *teoria estática* levaria à conclusão de que esta conexão das regras de competências tributárias constitucionais com conceitos de Direito Privado deveria considerar o disposto na legislação à época de elaboração ou emenda do texto constitucional.

Ocorre que não parece ser possível afirmar que sempre que o constituinte mencionar conceito, instituto ou forma já disciplinado juridicamente no Direito Privado terá necessariamente o intuito de incorporá-lo à regra de competência tributária tal como disposto na legislação civil, comercial ou outro ramo, sem que lhe seja possível conferir sentido próprio aplicável no Direito Tributário. Nesse sentido, a *consideração econômica* resulta no entendimento de que o constituinte pode tanto se valer de uma situação juridicamente regulada pelo Direito Privado

372 BRASIL, STF, RE n. 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.09.2016, DJE 26.04.2017.Voto do Relator Ministro Luiz Fux, p. 21.

quanto de uma situação de natureza essencialmente econômica, devendo a vinculação (ou não) da regra de competência tributária ao Direito Privado ser verificada pelo intérprete segundo o contexto em que se insere a previsão constitucional.

Finalmente, é de se ressaltar o *pluralismo metodológico*, segundo o qual, os *conceitos constitucionais tributários* admitem a interpretação segundo os vários métodos, inclusive deve-se também recorrer aos aportes das ciências afins, principalmente a ciência das finanças, a economia e a política. Isto é, não seria suficiente a mera deferência ao disposto no Direito Privado, mas deve-se buscar compreensão da própria Constituição, segundo os métodos disponíveis, de acordo com o caso e com as valorações jurídicas na época da aplicação.

Registre-se que, na jurisprudência do STF, inicialmente a primazia do Direito Privado vinha sendo adotada; no entanto, mais recentemente, a Corte Constitucional utilizou-se do pluralismo metodológico para ampliar o conceito de "serviços de qualquer natureza" previsto no texto constitucional para além do conceito civilista que remeteria à obrigação de fazer.

Embora o *pluralismo metodológico* possa ensejar maiores dificuldades práticas em sua aplicação, exigindo maior esforço do intérprete/aplicador se comparada com as correntes doutrinárias que apenas direcionam a busca da definição, conteúdo e alcance do conceito utilizado pela regra constitucional de competência tributária ao Direito Privado, parece que a consideração de diversos métodos estaria mais alinhada aos princípios constitucionais, especialmente em matéria tributária. Com efeito, conforme leciona Ricardo Lobo Torres, o *pluralismo metodológico* promoveria a ponderação de princípios constitucionais relevantes tanto derivados da ideia de justiça como de segurança jurídica e o pleno respeito aos direitos fundamentais na medida em que inexistiria um método apriorístico, mas a determinação do método aplicável varia conforme o caso e os valores envolvidos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2010. pp. 182-206.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Conceitos de Direito Privado e Normas de Competência Tributária In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 465-480.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi – 14 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Alcides Jorge. *Direito Tributário e Direito Privado.* In: Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Brandão Machado [coord.], São Paulo: Saraiva, 1984. pp. 219-237.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 22. ed., São Paulo: Malheiros, 2003,

SCHOUERI, Luís Eduardo. COSTER, Tiago Rios. Relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado — Análise do Recurso Extraordinário 540.829 (Incidência de ICMS-Importação sobre Operações de Leasing Internacional). In: *Estudos de direito processual e tributário e em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (orgs.). Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. pp. 693-708.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 12.ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SOUSA, Rubens Gomes de. Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional. In: *Interpretação no direito tributário [por] Bernardo Ribeiro de Moraes [e outro]. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. Aulas e debates em assembléia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no segundo semestre de 1971, sob a coordenação do Prof. Geraldo Ataliba*. pp. 361-382.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. Legislação Tributária, Interpretação e Integração. Conferência feita no I Simpósio de Reciclagem para Advogados, promovido pelo Instituto dos Advogados Brasileiro (IAB) e pelo Instituto Acadêmico de Reciclagem para Executivos (IARPEX). In: *Revista Forense* 267/30, 1979.

ORIGENS HISTÓRICAS DO ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Karolina Amaral de Rosen[373]

O presente artigo tem como escopo apresentar o histórico das discussões em torno da regra prevista no Artigo 110 do Código Tributário Nacional ("CTN"), instituído pela Lei nº 5.172/1966, desde a primeira proposta de sua introdução até a redação atual, notadamente:

> 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.

Em agosto de 1953, o Ministro da Fazenda à época, Oswaldo Aranha, designou uma Comissão Especial, presidida por ele e composta pelo professor Rubens Gomes de Sousa e os funcionários técnicos do quadro do Ministério, Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson, com o objetivo de apresentar um Projeto de CTN ao Poder Legislativo.

Conforme ressalta o então Ministro Oswaldo Aranha em sua Exposição de Motivos nº 1.250, de 21.07.1954, o sistema tributário brasileiro, em linha com o experienciado por outros Estados Federais, compartilha da necessidade de repartição das fontes de receita tributária entre os entes federativos, com o duplo objetivo de assegurar a autonomia financeira essencial à realidade da sua autonomia política e de evitar a superposição de imposições sobre a mesma matéria tributável em evidente prejuízo para a economia nacional. No entanto, ressalta que, especificamente no caso do Brasil, desde a primeira Constituição republicana, *"o caráter rígido e nominalístico da discriminação de rendas veio acrescentar mais um dado ao problema: a necessidade de disposições complementares que, através de uma fixação normativa e uniforme dos*

373 Advogada e Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

princípios gerais do direito tributário, pudessem assegurar o funcionamento orgânico do sistema."[374] Isto é, seria evidente, no direito tributário brasileiro, a necessidade de um conjunto sistemático de *normas gerais* de caráter nacional[375].

Os trabalhos da Comissão Especial se iniciaram a partir do Anteprojeto apresentado pelo professor Rubens Gomes de Sousa, por meio do qual elaborou-se, com aproveitamento da colaboração de entidades e pessoas pertencentes ou estranhas à administração pública, o Projeto de CTN final encaminhado ao Congresso Nacional.

Embora não seja propriamente o objeto do presente artigo, cujo escopo é a análise das origens históricas do Artigo 110 do CTN, cumpre mencionar que o Anteprojeto elaborado pelo professor Rubens Gomes de Sousa refletia as suas concepções, inspiradas principalmente no di-

---

374 I – Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda Dr. Oswaldo Aranha encaminhando ao Sr. Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional. p. 3. In: *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

No mesmo sentido: III - Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. p. 81. In: *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

375 Em relação ao alcance da expressão "normas gerais", o Ministro Oswaldo Aranha esclarece: *"A questão se revestia de inegável gravidade, principalmente à vista de suas repercussões jurídicas e políticas no tocante à preservação da autonomia legislativa dos Estados e dos Municípios. Todavia, o que se depreende do estudo cuidadoso dos precedentes parlamentares e da elaboração doutrinária em matéria de normas gerais, sem embargo do seu inegável valor como subsídio para o balizamento do terreno em vista de ulteriores estudos, é a impossibilidade, e mesmo a inutilidade ou inconveniência práticas de uma delimitação apriorística do alcance do conceito, a ser por isso utilizado com o caráter de um* standard *jurídico na análise das hipóteses individuais de sua aplicação, antes que como um preceito suscetível de definição vinculativa.*

Em conseqüência, a Comissão absteve-se de procurar um conceito predeterminado de "normas gerais" e adotou como regra de trabalho proceder à análise individual de cada situação concreta para verificar a possibilidade de sua regulamentação através de uma norma simultâneamente aplicável aos três níveis de govêrno e à generalidade das situações ou institutos jurídicos de uma mesma condição ou espécie, salvo em se tratando de situações ou institutos peculiares a determinada entidade tributante. (I – Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda Dr. Oswaldo Aranha encaminhando ao Sr. Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional. p. 7. In: *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. – Destaques não constam do original.).

reito comparado da Alemanha (notadamente a *Reichsabgabenordnung* alemã, em seu texto original de 1919) sobre a aplicação da interpretação econômica no direito tributário, da autonomia do direito tributário em relação ao direito privado e do instituto do abuso de forma – aspectos que, como se sabe, não foram expressamente incorporados na versão final do CTN publicada pela Lei nº 5.172/1966.

No que interessa à presente análise, o Anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa estabelecia que os conceitos, formas e institutos de direito privado poderiam ser alterados ou modificados pela legislação tributária desde que expressamente, não sendo este o caso, seriam aplicados segundo a sua conceituação própria:

> "LIVRO III
> DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
> TÍTULO III
> DA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
> CAPÍTULO I
> Dos princípios gerais de interpretação
> [...]
> 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 têrmos 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.
> 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 dós conceitos, formas e institutos de direito privado nela referidos, mas não para a definição dos seus efeitos tributários." (Destaques não constam do original).

Como se vê, a redação incialmente proposta no Artigo 131 do Anteprojeto não mencionava os conceitos, formas e institutos de direito privado utilizados pela Constituição para definir ou limitar competência tributária, permitindo, em princípio, à legislação tributária alterá-los ou modificá-los sob a condição de que tal alteração ou modificação fosse feita de forma expressa. Adicionalmente, o parágrafo único do Arti-

go 131 refletiria a tendência indicada acima de privilegiar o conteúdo econômico dos atos e negócios jurídicos praticados no lugar da forma adotada pelo contribuinte, conforme indicado por Rubens Gomes de Sousa em seu Relatório.

É de se notar, ainda, que o Artigo 132 deu origem, com as devidas modificações, ao atual Artigo 109 do CTN[376]. Em que pese reconhecermos a relevância deste dispositivo para se analisar as interações entre o Direito Privado e o Direito Tributário, no presente estudo, interessa-nos precisamente o Artigo 110, de modo que o Artigo 109 não será objeto de análise.

A primeira fase dos trabalhos da Comissão Especial, período de setembro a dezembro de 1953, consistiu *(i)* no exame do texto do Anteprojeto, artigo por artigo, confrontando-o com a legislação então vigente e analisando-o à luz dos subsídios de doutrina, de jurisprudência e de direito comparado; e *(ii)* na realização de palestras e reuniões de debates realizadas por seus membros nas diferentes regiões geoeconômicas do país, de modo a estreitar contato com as autoridades fazendárias, com as entidades representativas dos contribuintes e com as associações culturais e os estudiosos da matéria, visando, de modo mais direto, sentir suas aspirações e receber sua colaboração.

Durante esse período, foram apresentadas 1152 sugestões ao Anteprojeto de CTN, dentre as quais, destaquem-se uma proposição específica de Gilberto de Ulhôa Canto. Tal jurista propôs a limitação da competência da legislação tributária em vista dos conceitos, formas e institutos de direito privado utilizados expressa ou implicitamente na Constituição para a definição da competência tributária, conforme os trechos transcritos abaixo[377]:

> "70. (A) Gilberto de Ulhôa Canto. Advogado. Distrito Federal. (B) Estudo de caráter geral sôbre o alcance da competência da União para legislar sôbre normas gerais de direito financeiro com fundamento no art. 5.º nº XV letra 'b' da Constituição. Sustenta que a União tem competência para definir o fato gerador dos tributos privativos, desde que tal definição se destine a determinar e caracterizar o tributo, com vistas a impedir o seu desvirtua-

---

376 *"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."*

377 *"NOTAS: (1) Explicação das siglas usadas em cada sugestão: (A) Origem; (B) Assunto; (C) Justificação; (D) Solução. Os números entre parênteses referem-se ao parágrafos do Relatório."*

mento. (C) As definições básicas de conceitos com os quais o legislador constituinte operou, na fixação de competências, na limitação do exercício do poder tributário, são evidentemente matéria para o código tributário. Impôsto, taxa, contribuição, hão de ser conceituados. A declaração de certos princípios que estão necessàriamente implícitos na Constituição também se compreende no âmbito de normas gerais. Por exemplo, institutos de direito privado, como seja a caracterização de 'imóvel', de 'venda mercantil' e outros que serviram de elemento operacional para a estipulação da competência tributária, devem ser declarados inalteráveis pelo legislador fiscal, sob pena de, sendo-lhe isso permitido, sofrer completa subversão todo o sistema discriminativo constitucional. Capítulo preliminar do parecer do Autor sôbre o AP., apresentado ao Instituto Brasileiro de Direito Financeiro. Refere o trabalho anterior do A., no *Boletim do Conselho Técnico*, n.º 109 pág. 3, e o de ALIOMAR BALEEIRO, em *Normas Gerais de Direito Financeiro, em Finanças em Debate*, Ed. Financeiras, 1950 pág. 17. (D) Aprovada em parte (6, 16).

[…] 147. (A) Idem. (B) No §único do art. 131, suprimir a remissão ao art. 129, que sugerimos fôsse suprimido (Sugestão n.º 146) e transformar êsse §único em 1º, acrescentando um §2.º com a seguinte redação: 'O disposto neste artigo e no parágrafo anterior não se aplica aos conceitos, formas e institutos de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente na Constituição Federal, para a definição da competência tributária'. (C) Não obstante o que dissemos na justificação da Sugestão n.º 146, apoiamos o art. 131, que nos parece poder subsistir, por ser simples regra de interpretação, sem subversão do princípio da legalidade estrita. O que se visa com a sugestão é assegurar a estabilidade dos conceitos de direito privado que o constituinte empregou ao fixar competência tributária, pois tais conceitos, na Constituição, precisam subsistir tais como os teve em vista o legislador maior, sob pena de, assim não sendo; sofrer a discriminação de rendas tôda a sorte de golpes e deformações, desde que se permita a cada passo desprezar os conceitos imanentes para substituí-los por outros, peculiares ao direito tributário, que não se ajustem ao pretendido pelo constituinte. (D) Aprovada (82)" (Destaques não constam do original).[378]

Como se vê do trecho acima, Gilberto de Ulhôa Canto expressou a preocupação de que os conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para definir a competência tributária fossem substituídos por outros, próprios do direito tributário, sem a devida observância à vontade do poder constituinte.

No mesmo sentido, o Instituto Brasileiro de Direito Financeiro propôs:

---

378 V. Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. p. 419-428. In: *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

"835. (A) Instituto Brasileiro de Direito Financeiro. Distrito Federal. (B) Desmembrar do Anteprojeto a parte processual (Livros VIII e IX), a fim de que passe a constituir duas leis orgânicas separadas, uma para o processo judicial, outra para o administrativo. (C) Ata da 1.ª sessão. (D) Aprovada em parte (6).
912. (A) Idem. (B) Transformar o §único do art. 131 em §1.º e acrescentar um §2.º assim redigido: 'O disposto neste artigo e no parágrafo anterior não se aplica aos conceitos, formas e institutos de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente na Constituição Federal, para a definição da competência tributária'. (C) Ata da 7.ª sessão. (D) Aprovada (82)."[379]

Em seguida, iniciou-se a segunda fase dos trabalhos da Comissão Especial, período de janeiro a abril de 1954, que consistiu em novo exame integral do Anteprojeto, já com as alterações propostas na primeira fase, para estudo individual de cada uma das 1152 sugestões recebidas, classificadas pelos dispositivos a que se referiam. Na terceira fase, a Comissão Especial designou como Relator Geral o professor Rubens Gomes de Sousa e, no decurso do mês de maio de 1954, discutiu e votou o texto definitivo do Projeto e a justificação individual de seus artigos.

Naquela oportunidade, as sugestões propostas por Gilberto de Ulhôa Canto e Instituto Brasileiro de Direito Financeiro no que se refere aos conceitos, formas e institutos de direito privado utilizados pela Constituição para fixar competências tributárias foram aprovadas.

Desse modo, na redação final do Projeto de CTN enviado ao Poder Legislativo, foi mantida a possibilidade de a lei tributária modificar a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas de direito privado, desde que feita expressamente, com exceção daqueles utilizados pela Constituição Federal, Constituições dos Estados, ou Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária. A regra passou a ser prevista no artigo 76, parágrafo único, do Projeto de CTN, cujo o caput, conforme mencionado, deu origem ao atual Artigo 109 do CTN com as devidas modificações, veja-se:

"LIVRO III
DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
TÍTULO IV
DA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
[…]

379 V. Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional. p. 517-523. In: *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

> 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 êste artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária."[380] (Destaques não constam do original.)

Sobre o tema, Rubens Gomes de Sousa, em seu relatório com a justificativa dos artigos incluídos no Projeto, ressaltou o seguinte quanto à redação final apresentada ao Congresso Nacional:

> "65. O Livro III é dedicado à legislação tributária. [...] Finalmente enfrenta o debatido problema da interpretação da lei tributária, adotando decisivamente a orientação moderna da hermenêutica integrativa e finalística, traduzida na rejeição de quaisquer limitações apriorísticas da função do aplicador da lei. Em decorrência dêsse critério básico, e da sua vinculação ao conteúdo econômico efetivo dos atos ou fatos tributados, traça regras especiais, complementares da norma geral, ou excepcionais em relação a ela, quanto a determinadas situações particulares.
> [...] 78. No Título IV do Livro UI, o Projeto enfrenta o debatido problema da interpretação da legislação tributária. [...]
> [...] 82. O art. 76 é uma consolidação dos arts. 131 e 132 do Anteprojeto. Visa afastar o recurso aos princípios gerais de direito privado como método supletório na interpretação da lei fiscal, completando assim a norma do artigo anterior. O §único do referido art. 131, disposição destinada a coibir o chamado 'abuso de formas' de direito privado, passou a constituir o art. 86, como regra de conceituação do fato gerador.
> Admite o art. 76 o emprêgo dos princípios gerais de direito privado apenas em sua esfera própria, que é a interpretação dos institutos, conceitos e formas daquele direito, a que faça referência a legislação tributária. Mas ressalva, no §único, a possibilidade da lei tributária atribuir, àqueles institutos, conceitos e formas, uma definição própria aos efeitos fiscais. Trata-se de uma conseqüência da autonomia do direito tributário em relação ao direito privado, fundada na diversidade dos objetivos visados por um e por outro: o direito privado regula a validade jurídica dos atos, o direito tributário investiga o seu conteúdo econômico. A norma encontra acolhida na jurisprudência (Revista Forense 145/313, *Revista dos Tribunais 195/290, Revista de Direito Administrativo 23/70*), mas tem o seu limite natural na referência

380 II – Projeto de Código Tributário Nacional. In: *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

> ao direito privado na Constituição para definir a competência tributária, como ponderaram as sugestões 147 e 912.
> Das demais sugestões oferecidas aos arts. 131 e 132 do Anteprojeto, foi atendida a de nº 722, com a consolidação dos dois artigos; prejudicadas as de ns. 720, 721 e 911, por estar a matéria regulada, no art. 86, com maior precisão."[381]

Em sentido análogo, consta na Exposição de Motivos do então Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha:

> "11. O livro III é dedicado à legislação tributária. [...] Finalmente enfrenta o debatido problema da interpretação da lei tributária, adotando decisivamente a orientação moderna da hermenêutica integrativa e finalística, traduzida na rejeição de quaisquer limitações apriorísticas da função do aplicador da lei. Em decorrência dêsse critério básico, e da sua vinculação ao conteúdo econômico efetivo dos atos ou fatos tributados, traça regras especiais, complementares da norma geral, ou excepcionais em relação a ela, quanto a determinadas situações particulares."[382] (Destaques não constam do original.)

A partir das justificações acima, é de se notar que a observância dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados no texto constitucional para definir competência tributária parece ter surgido para constituir verdadeira exceção em um contexto mais amplo no qual foi concebido o Projeto de CTN, notadamente que se baseava nas noções de autonomia do direito tributário em relação ao direito privado e privilégio do conteúdo econômico dos atos e negócios jurídicos, permitindo à lei tributária modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance daqueles.

Na sequência, o Projeto de CTN foi enviado pelo Presidente da República para apreciação do Poder Legislativo. Na Câmara dos Deputados, o projeto recebeu o número 4.834/1954, sendo o texto alvo de minucioso estudo pelo Deputado Aliomar Baleeiro, que concluiu por sua aprovação acrescido de 54 emendas a serem submetidas ao Plenário. O parecer foi aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça (1959),

---

381 III - Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. pp. 161-183. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

382 I – Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda Dr. Oswaldo Aranha encaminhando ao Sr. Presidente da República o Projeto de Código Tributário Nacional. p. 11. In: Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

Comissão de Economia (1959) e Comissão de Finanças (1962)[383]. No que interessa à presente análise, seguindo a proposta do Deputado Aliomar Baleeiro, teria sido aprovada a seguinte alteração ao artigo 76 pelas referidas Comissões:

> XX
> Ao artigo 76 parágrafo único - Acrescente-se de "A lei tributária…" a palavra: - "federal".
> *Justificação*
> Pensamos que, constitucionalmente, só a União tem competência para, legislando sobre normas gerais de direito financeiro (artigo 5.º, XV, b), instituir definições, conceitos, etc, diferentes dos clássicos de Direito Comum. Não nos parece que favoreça ao artigo 76, parágrafo único, como está, a artigo 6.º da Constituição, que se refere às lacunas da lei federal. Se estas, com direito civil, ou comercial, definiu ou conceituou um instituto, não há lugar para a lei estadual supletiva ou complementar, que contraria o expresso pelo legislador competente.

Ocorre que, a partir de então, o Projeto nº 4.834/1954 ficou sem andamentos relevantes na Câmara dos Deputados. Nesse contexto, em setembro de 1964, quando já iniciado o regime militar, foi constituída no Ministério da Fazenda uma nova Comissão composta por dois membros da Comissão Especial de 1953, Rubens Gomes de Sousa e Gerson Augusto da Silva, e mais Gilberto de Ulhôa Canto, a qual ficou encarregada de rever o Projeto nº 4.834/1954 e propor as modificações porventura aconselhadas pelo decurso do tempo e novas condições do País[384].

Não há muita informação disponível sobre os trabalhos desta nova Comissão. Em escritos não publicados de Gilberto de Ulhôa Canto, o jurista relata sobre a dinâmica dos trabalhos e lamenta que as discussões não tenham sido organizadas e publicadas:

> "3. Um pouco de crônica
> 3.1. Os trabalhos de elaboração do anteprojeto do CTN tomaram cerca de seis meses. Tratando-se de texto muito mais amplo e complexo do que o da Emenda nº 18/65, e cuja elaboração gerava seguidas controvérsias doutrinárias ao influxo de correntes diversas de opinião, a tarefa foi exaustiva, em que pese o fato de se ter um ponto de partida no anterior trabalho de 1954.

383 Parecer sobre o Projeto de Código Tributário Nacional. Projeto nº 4.834-54. Relator: Aliomar Baleeiro. Diário do Congresso Nacional ("DCN") – Seção I de 27.03.1963. p. 902 Disponível em: https://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD27MAR1963.pdf#page=7 (Acesso em 03.02.2024).

384 Parecer nº 23, de 1966, da Comissão Mista do Projeto de Lei nº 13, de 1966. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9455040&ts=1694539249488&disposition=inline. (Acesso em 03.02.2024).

3.2. Rubens morava em São Paulo, e nessa época já estava em plena notoriedade como jurisconsulto completo, reputado a esse título e outros mais. Seus encargos profissionais eram intensos; e absorventes. Mesmo assim, acertamos um regime de trabalho que para ele foi muito penoso, embora por ele preferido: ele passava uma semana no Rio e outra em São Paulo e, as vezes, aqui ficava por períodos mais longos. Durante os dias em que ele estava no Rio, Gerson e eu ajustávamos nossas outras atividades para obtermos o máximo de rendimento no trabalho do Código. Reuníamo-nos de tarde, e Rubens trabalhava sozinho de manhã, ou o contrário.
3.3. Quando já havíamos chegado a uma fase em que se tratava de redigir textos e inseri-los nos lugares próprios do Código, o trabalho foi organizado de tal maneira que os relatores que entre nós eram escolhidos para escrever os dispositivos cuja substância já havíamos acertado trabalhavam isoladamente nos dias em que a Comissão não estava reunida, e, para se ganhar tempo, cada um de nós enviava aos outros dois, em três vias, os textos que propunha; os destinatários examinavam tais textos e anotavam as alterações ou objeções que lhes ocorressem, devolvendo uma dessas vias anotadas ao remetente e enviando a outra ao terceiro membro. Assim, quando voltávamos a nos reunir, os relatores podiam já apresentar textos que levassem em conta as críticas recebidas dos outros dois.
3.4. É pena que não se tenha organizado o material de trabalho em termos que permitissem a identificação fácil dos motivos que inspiraram a Comissão em cada um dos dispositivos do CTN. Tenho em meus arquivos algumas dezenas de pastas contendo os textos sugeridos, revistos, rediscutidos e aprovados, como tenho também textos nas diferentes versões provisórias adotadas durante o seu exame e a sua discussão. Mas, a tarefa de ordenar tudo e colocar o material em condições de ser consultado com proveito é de tal modo gigantesca que não tive ânimo de enfrentá-la, mesmo estimulado, como tenho sido, a comentários sobre o CTN."[385] (Destaques não constam do original.)

De fato, seria interessante que tais escritos fossem disponibilizados especialmente para que se pudesse obter maiores esclarecimentos sobre o consenso alcançado por Gilberto de Ulhôa Canto e Rubens Gomes de Sousa quanto à interpretação econômica do direito tributário, uma vez que os juristas adotavam posicionamentos diversos sobre o tema: enquanto este admitia a interpretação econômica e pretendia introduzi-la no CTN, aquele entendia que tal seria contrário ao princípio da legalidade[386].

---

385 Fonte: Biblioteca do escritório Ulhôa Canto, Rezende e Guerra Advogados.

386 Sobre o tema, veja-se: ULHÔA CANTO, Gilberto de. Elisão e evasão fiscal. Caderno de Pesquisas. Tributárias, São Paulo, v. 13, p. 1-111. 1988. SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária, coord.: IBET; obra póstuma. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975.

O novo Projeto de CTN foi encaminhado ao Congresso Nacional pela Mensagem Presidencial nº 14, de 14.09.1966, acompanhada da Exposição de Motivos nº 662, de 12.09.1966 do então Ministro da Fazenda Octavio Gouvêa de Bulhões[387], recebendo o nº 13/1966.

Em que pese na Exposição de Motivos constar que os dispositivos relativos à legislação tributária sofreram poucas alterações em relação ao Projeto nº 4.834/1954, nota-se uma mudança de abordagem em relação à interpretação e integração da lei tributária, sendo abandonada a proposta anterior que voltava-se para o conteúdo econômico dos atos e negócios jurídicos, para privilegiar a segurança jurídica, aparentemente mais próximo que era defendido por Gilberto de Ulhôa Canto. Destaquem-se os seguintes trechos:

> "4. O Livro II, concernente às Normas Gerais de Direito Tributário, é, em sua maior parte, reprodução do texto do Projeto de 1954, apenas revisto ou atualizado em pontos de detalhe. Divide-se ele em 4 títulos, a saber:
> Título I: Legislação Tributária, compreendendo os artigos 96 a 112, classificados em 4 capítulos, enumera os atos normativos em matéria tributária e define o conteúdo e alcance próprios de cada um dêles, especialmente no tocante à matéria constitucionalmente reservada às leis, isto é, às normas jurídicas resultantes da colaboração dos poderes Legislativo e Executivo. Traça normas quanto ao início de vigência dos atos normativos, inovando sôbre o direito comum a rêspeito, únicamente quando exigido por características próprias ao direito tributário. Finalmente, prevê, para orientação do legislador e do aplicador de lei, normas relativas à interpretação e integração desta, matéria altamente controvertida em doutrina e na jurisprudência, em que são aconselháveis diretrizes tendentes a conciliar a segurança de ordem jurídica, o respeito aos direitos individuais, e a proteção do legítimo interesse do Poder Público."

Registre-se que no novo Projeto nº 13/1966, o Capítulo IV - Interpretação e Integração da Legislação Tributária do Título I - Legislação Tributária do Livro Segundo - Normas Gerais de Direito Tributário já apresentava a redação que foi aprovada praticamente na íntegra[388] e atualmente encontra-se prevista na Lei nº 5.172/1966, especialmente

---

387 Disponíveis em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9455031&ts=1694539249437&disposition=inline. (Acesso em 03.02.2024).

388 Com exceção apenas do art. 107, que no projeto tinha a redação "*na aplicação da legislação tributária são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação, observando o disposto neste Capítulo*" e foi alterado para "*a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.*"

com relação ao Artigo 110 não houve alteração durante o processo legislativo.

Como se sabe, a regra do então parágrafo único do artigo 76 passou a ser prevista em um dispositivo próprio, o Artigo 110 do CTN, separado do caput que se tornou o Artigo 109 do CTN. Adicionalmente, foi excluída a previsão de que a lei tributária poderia alterar ou modificar a conceituação própria de conceitos, formas e institutos de direito privado, desde que expressamente.

Em síntese, para ilustrar as alterações da regra desde o Anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa, o Projeto de 1954 e o Projeto de 1966 | Lei nº 5.172/1966, preparou-se a seguinte tabela. Considerando que, na evolução das discussões, o Artigo 109 e o Artigo 110 foram separados, incluiu-se ambos no quadro comparativo:

Anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa	Projeto de 1954	Projeto de 1966 | Lei nº 5.172/1966
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. [...] 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 dós conceitos, formas e institutos de direito privado nela referidos, mas não para a definição dos seus efeitos tributários.	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 êste artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária.	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. 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.

Diante do acima exposto, nota-se que:

(*i*) primeiro, foi *(i.a.)* suprimida a indicação de que os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, seriam aplicados segundo a sua conceituação

própria, mantendo a possibilidade de a lei tributária alterá-los ou modificá-los expressamente, e *(i.b)* incluída a ressalva de que tal modificação ou alteração não poderia alcançar aqueles expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária;

(ii) em seguida, *(ii.a)* foi suprimida a própria previsão inicial de que a lei tributária poderia, de forma expressa, alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado quando não utilizados pela Constituição Federal, Constituições dos Estados, ou Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária; e *(ii.b)* além das regras constitucionais que definem competência tributária, incluiu-se menção também àquelas que limitam competências tributárias.

Desse modo, o Artigo 110 do CTN passou a dispor somente sobre a regra concebida incialmente como "exceção" – isto é, o legislador tributário deve observar os conceitos, formas e institutos de direito privado utilizados pelo poder constituinte para definir ou limitar competência tributária.

A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Larissa Duarte de Oliveira[389]

SUMÁRIO: SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. O ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL; 3. A JURISPRUDÊNCIA DO STF E DO STJ SOBRE O ARTIGO 110 DO CTN; 4. CONCLUSÃO; 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUÇÃO

Trata-se de artigo de conclusão da disciplina "Grupo de Pesquisa: Direito Tributário e Direito Privado", que objetiva analisar a compreensão do artigo 110 do Código Tributário Nacional a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

O tema possui relevância, uma vez que conceitos de direito privado são utilizados pela Constituição Federal para definir competências tributárias e, consequentemente a própria área de atuação tributária de cada ente federativo, assim como a sua correta interpretação assegura segurança jurídica aos sujeitos passivos tributários.

Ante o exposto, o artigo perpassa por uma breve análise do artigo 110 do Código Tributário Nacional e, ao final, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do dispositivo legal e a sua relação com o conceito de serviços.

2. O ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Dispõe o art. 110 do CTN:

389 Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – PPGD/UERJ.

> 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.

De acordo com a literalidade do dispositivo legal, a lei tributária não pode alterar o conteúdo de conceitos de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para definir competências tributárias. Assim, percebe-se, a partir da leitura do artigo, que esse estabelece uma zona de contenção para a atividade do intérprete do texto constitucional.

Segundo Regina Helena Costa, "o dispositivo contém duas normas; (i) a primeira, segundo a qual a lei tributária, em regra, pode modificar institutos, conceitos e formas de direito privado; e (ii) a segunda, que a excepciona, consoante a qual os institutos, conceitos e formas de direito privado que tenham sido utilizados, por lei hierarquicamente superior, para a definição da competência tributária não podem ser modificados pela lei tributária[390]", sob pena de uma deturpação ampliativa da competência tributária pelo legislador infraconstitucional.

E a autora vai além. Para ela, o legislador infraconstitucional não somente não pode modificar os conceitos de direito privado, mas quaisquer conceitos, inclusive de direito público, que tenham sido utilizados pela Constituição para definir competências tributárias[391].

No mesmo sentido, Sérgio Feltrin Corrêa aduz que pela leitura do art. 110 do CTN não restam dúvidas: "a lei ou o intérprete nada podem em se tratando de conceitos e formas de direito privado, utilizados de modo expresso ou implícito pelas Constituições ou Leis Orgânicas dos entes ali enumerados[392]".

Mas poderia uma lei complementar infraconstitucional guiar a interpretação da Constituição?

Segundo Ricardo Lobo Torres, em livro intitulado "Normas de interpretação e integração do direito tributário", aparentemente não: "se

---

390 COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado. Rio de Janeiro: Forense, 2022, 2ª Edição, ps. 244-247.

391 Ibid.

392 FREITAS. Vladimir Passos de. Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, ps. 468.

fossem válidas as normas sobre interpretação, as que tivessem por objeto a Constituição teriam que se incluir no próprio texto maior[393]".

Em sentido oposto, Kiyoshi Harada defende que a norma do art.110 do CTN é mais do que uma norma de interpretação; é uma proibição dirigida aos legisladores das três esferas federativas[394]. Não poderiam eles alterar a definição da competência tributária por meio da manipulação dos conceitos de direito privado utilizados pelo texto constitucional.

Embora se reconheça um grau de proteção estabelecido pelo texto do art. 110 do CTN em face da sanha arrecadatória do Estado e em prol da segurança jurídica do contribuinte, seria razoável paralisar a interpretação da Constituição a partir de um conceito de direito privado criado em um determinado momento no tempo?

Ademais, os conceitos de direito privado, quando utilizados pelo texto constitucional para definir competências tributárias, permanecem enquanto conceitos de direito privado ou se tornam conceitos constitucionais? Em outras palavras, tais conceitos mantêm o seu significado originário, ou adquirem outro, quando usados pela Constituição para definir competências tributárias?

São muitas questões a serem respondidas, no entanto, parece-nos que o artigo 110 do CTN deve ser interpretado no sentido de conferir um norte à interpretação dos conceitos usados na norma tributária. A interpretação de tais conceitos pode partir de uma busca na fonte do direito privado, no entanto, não deve essa ser a única fonte de interpretação.

A seguir, analisaremos alguns julgados do STF acerca da interpretação do artigo 110 do CTN.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE O ARTIGO 110 DO CTN

Inicialmente, cumpre informar que não se pretende, aqui, esgotar a jurisprudência do STF acerca do artigo 110 do Código Tributário Nacional. Apenas se buscará, a partir de um tema específico, no caso o conceito de "prestação de serviços", demonstrar a alteração da interpretação jurisprudencial acerca do dispositivo legal mencionado.

---

393 4 TORRES. Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. 4a edição, revista e atualizada. Editora Renovar. 2006, ps. 172.

394 HARADA, Kiyoshi; HARADA, Marcelo Kiyoshi. CTN comentado: artigo por artigo. São Paulo: Rideel, 2017. 3a edição, 151.

Explicado o objetivo singelo do tópico, vamos à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

O Supremo Tribunal Federal, em virada jurisprudencial[395], no julgamento do RE no 116.121/SP, fixou o entendimento segundo o qual a locação de bens móveis não atrai a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), de competência dos municípios, conforme ementa a seguir transcrita:

> TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

---

395 Até então, predominava no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a locação de bens móveis

atraía a incidência do ISSQN. Algumas ementas de julgados do STF encontram-se listadas abaixo:

RE 112.947: TRIBUTÁRIO. ISS NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. O QUE SE DESTACA, 'UTILITATIS CAUSA, NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, NÃO E APENAS O USO E GOZO DA COISA, MAS SUA UTILIZAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE UM SERVIÇO. LEVA-SE EM CONTA A REALIDADE ECONÔMICA, QUE E A ATIVIDADE QUE SE PRESTA COM O BEM MOVEL, E NÃO A MERA OBRIGAÇÃO DE DAR, QUE CARACTERIZA O CONTRATO DE LOCAÇÃO, SEGUNDO O ARTIGO 1188 DO CÓDIGO CIVIL. NA LOCAÇÃO DE GUINDASTES, O QUE TEM RELEVO E A ATIVIDADE COM ELES DESENVOLVIDA, QUE ADQUIRE CONSISTENCIA ECONÔMICA, DE MODO A TORNAR-SE UM INDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. RECURSO NÃO CONHECIDO.

RE 115.103: ISS - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, EXPRESSAMENTE INCLUIDA NO ITEM 52 DA LISTA DE INCIDENCIA. INEXISTÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONCEITO DE SERVIÇOS. ART. 24, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL NÃO VIOLADO. TEXTOS NÃO PREQUESTIONADOS. CABIMENTO PELA ALINEA 'C' INDEMONSTRADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

RE 113.383: ISS - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, EXPRESSAMENTE INCLUIDA NO ITEM 52 DA LISTA DE INCIDENCIA. 'IN CASU', CARACTERIZADA COMO LOCAÇÃO DE MÓVEIS E NÃO 'LEASING'. CONCEITO DE 'SERVIÇOS'. ART. 18, §5o. DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL NÃO PREQUESTIONADO; ART. 24, II, NÃO VIOLADO. CABIMENTO PELA ALINEA 'C' INDEMONSTRADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

RE no 116.121- 3/SP, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Ministro Relator: Octávio Gallotti, Redator do Acórdão: Ministro Marco Aurélio, DJ: 11/10/2000, DJe: 25/05/2001

A hipótese dos autos tratava, na origem, de embargos à execução fiscal, decorrentes do lançamento de ISSQN sobre a locação de guindastes, julgados, ao final, improcedentes. Após negativa de provimento ao apelo da embargante, essa, irresignada, interpôs recurso extraordinário, a fim de obter declaração de inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis" do item 79 da lista de serviços do Decreto-lei no 406/1968, sob a alegação de negativa de vigência, dentre outros, do art. 110 do Código Tributário Nacional.

A recorrente sustentava a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, em razão de não se tratar propriamente de serviço, ante a inexistência de atividade pessoal do locador.

O Relator, Ministro Octavio Gallotti, em consonância com a jurisprudência até então dominante do Supremo Tribunal Federal, defendeu a constitucionalidade da expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços do Decreto-lei no 406, de 31 de dezembro de 1968.

Para o relator, a controvérsia cingia-se a conceituar a expressão "serviços" e a desvendar a sua extensão. Nesse cenário, argumentava que a palavra "serviços" foi tomada na acepção econômica e que não guardava qualquer correspondência com o contrato de "locação de serviços" regulado pelo Código Civil.

Para ele, a expressão "serviços" não teria sido, então, utilizada no sentido técnico- jurídico de direito privado, como pretendia a recorrente.

E sustentava tal argumentação com base no histórico de surgimento do ISSQN. Esse imposto, de competência tributária municipal, surgiu em substituição ao antigo imposto de indústria e profissões, sendo concebido como imposto sobre a circulação de bens imateriais em oposição ao então ICM, incidente sobre as vendas materiais.

Ademais, prosseguiu o Relator, o texto constitucional, ao definir a competência tributária dos Municípios não se limitou a utilizar a expressão "serviços", mas ainda lhe acrescentou a locução "de qualquer natureza", que não pode ser considerada ociosa ou sem função [396]. Pelo contrário, no entender do Ministro Octavio Gallotti, deveria ser indi-

396 Desde a Constituição Federal de 1967, há previsão da competência tributária municipal para instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza:

cação da amplitude desejada pelo legislador constituinte à expressão "serviços" ao definir a formulação de incidência do imposto municipal.

Nas palavras do Relator, "Mas devo igualmente considerar que não se encontra apoio, no texto constitucional (art. 24, II, da Carta de 1967), para atrelar estritamente, ao âmbito do contrato denominado "locação de serviços", a hipótese tributária incidente sobre "serviços" tout court, expressão muito mais ampla que a compreendida naquela espécie contratual típica. Mostra-o, com exuberância, o memorial da douta Procuradoria Geral da República[397]".

Assim, defendia o Relator no citado recurso extraordinário uma maior amplitude à expressão "serviços", de modo a abarcar a locação de bens móveis, razão pela qual votou no sentido de negar provimento ao recurso, no que foi seguido pelos Ministros Carlos Veloso e Nelson Jobim.

Em sentido oposto, o Ministro Marco Aurélio divergiu do voto do Relator Octavio Gallotti e definiu que havia duas noções distintas: uma relativa à prestação de serviço e outra relativa à locação de bens móveis. O ISSQN, conforme figurino constitucional, pressuporia a prestação de serviços, em sentido estrito, nos termos do art. 1.216 do Código Civil de 1916[398] em atenção ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, cujo objetivo seria alertar o legislador comum quando da instituição do imposto, no caso concreto o imposto municipal, a limitar a premência do Estado na busca do acréscimo de receita, ao passo que a locação de bens móveis, prevista no art. 1.188 do Código Civil de 1916[399], não se encaixaria com perfeição naquele conceito.

Art. 25, CF/1967 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: (Vide Decreto no 93.449, de 1986) II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Art. 156, CF/1988. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda constitucional no 3, de 1993) (Vide Emenda Constitucional no 132, de 2023)

397 RE 116.121/SP. ps.13

398 9 Art. 1216, CC/1916. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

399 10 Art. 1188, CC/1916. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder a outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Por esse motivo, votou pelo provimento do recurso extraordinário, a fim de declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que previam a incidência do ISSQN na locação de bens móveis.

No mesmo sentido, acompanhando o voto do Ministro Marco Aurélio, o Ministro Celso de Melo conheceu e deu provimento ao presente recurso extraordinário para fim de declarar a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços do Decreto-Lei no 406/1968, em razão de defender a impossibilidade de qualificação da locação de bens móveis como prestação de serviços para fins de incidência do ISSQN:

> É nesse específico ponto, portanto, que reside a controvérsia suscitada na presente causa, cuja discussão torna necessário indagar se se revela juridicamente lícita, para efeito tributário, a qualificação normativa das obrigações fundadas no negócio contratual da locação de bens como atividade caracterizadora de prestação de serviços, para fins de incidência do ISS.
> Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/196), que a qualificação da "locação de bens móveis", como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.
> Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um praestare ou um facere.
> Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição[400]".

Definido o conceito de serviços pela legislação de direito privado, não poderia a legislação tributária dos entes políticos alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias, sob pena de afronta ao art. 110 do Código Tributário Nacional.

---

400 RE 116.121/SP. Ps. 39-41.

Faria, então, tal dispositivo legal, prevalecer o primado do direito privado, "razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar, ao instituto da locação de bens móveis, a definição que lhe é dada pelo Código Civil (art. 1.188), sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei".

A divergência foi acompanhada também pelos Ministros Sepúlveda Pertence, Sidney Sanches e Moreira Alves. Assim, o STF decidiu, por maioria, dar provimento ao recurso extraordinário a partir de uma interpretação restritiva do conceito de "serviços", tendo por base a conceituação apresentada pela legislação civil.

Já no julgamento do Recurso Extraordinário no 592.905, o Supremo Tribunal Federal definiu o tema 125, cuja tese aponta que "É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (leasing financeiro)".

O referido recurso extraordinário, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita, após a apresentação das três espécies de arrendamento mercantil, definiu a incidência do ISSQN sobre o leasing financeiro:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease- back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento.
> (RE 592.205, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator: Ministro Eros Grau, DJ: 02/12/2009, DJe: 05/03/2010).

Inicialmente, o Relator, Ministro Eros Grau, conceitua o arrendamento mercantil como contrato autônomo, ainda que resultante da fusão de elementos de outros contratos, e, que possui três modalidades: o leasing operacional, o lease-back e o leasing financeiro.

No leasing operacional, há hipótese de locação, a afastar a incidência do ISSQN, caracterizada pelo fato de o fabricante de um bem o dar em locação a quem dele fará uso.

Já no lease-back, a própria arrendatária vende um bem que lhe é próprio à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta, em arrendamento mercantil, operação cujos caracteres se assemelham, no mais, ao leasing financeiro.

No leasing financeiro, por sua vez, modalidade a ser analisada no presente recurso extraordinário, a arrendadora adquire bens de um determinado fabricante e entrega o seu uso e gozo ao arrendatário, mediante pagamento de contraprestação periódica e, ao final da locação, abra-se a esta a possibilidade de devolução do bem à arrendadora, de renovação da locação ou de adquirir o bem pelo preço residual previsto em contrato.

Prepondera, aqui, segundo o Relator, o caráter de financiamento, ao contrário do leasing operacional, em que prepondera o caráter de locação. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISSQN pode incidir.

O leasing financeiro configuraria, então, atividade que não se exerceria senão mediante prestação de considerável parcela de serviços diversificados, que não podem ser absorvidos pela subjacente operação de locação. E prossegue o Relator, em clara ampliação do conceito de serviços e afastamento da interpretação restritiva do art. 110 do CTN:

> Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão "de qualquer natureza", afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar[401].

Acompanharam o Relator, os Ministros Dias Toffoli, Joaquim Barbosa, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto e Cezar Peluso. Apenas o Ministro Marco Aurélio abriu divergência para fazer constar que não há preponderância de prestação de serviços no leasing, mas sim verdadeiro exemplo de locação, de modo a não ensejar a incidência do ISSQN:

---

401 RE 592.205. Ps. 12.

> Há distinção substancial entre locação – repito – gênero, apanhando o arrendamento mercantil e apanhando a espécie de arrendamento mercantil, que é o leasing, e prestação de serviços. A arrendadora não presta serviços á arrendatária. O que faz é entregar um bem e, a partir dessa entrega, ter a contraprestação pela utilização do próprio bem móvel[402].

Já em 2016, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário no 651.703/PR, em apreciação do tema 581 da repercussão geral, fixou tese nos seguintes termos: "As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88".

Trata-se de recurso extraordinário em que a recorrente sustenta basicamente que a principal atividade das empresas de seguro-saúde consiste em obrigação de dar, e não de fazer, o que afastaria a incidência do ISSQN. O interesse buscado pelo credor da prestação seria o objeto principal para a classificação de uma obrigação e, o interesse dos usuários dos planos de saúde é tão somente a cobertura dos serviços de assistência à saúde, típica obrigação de dar, não sendo relevantes, para a classificação da obrigação, as demais atividades desempenhadas pela recorrente. Por outro lado, o recorrido defende a configuração de obrigação de fazer, tendo em vista que se perfaz ao longo do tempo, a fazer incidir o ISSQN.

No mérito, o Relator afirma que o cerne da controvérsia consiste na definição da incidência, ou não, do ISSQN em relação aos planos privados de assistência à saúde e, para tanto, é preciso compreender o que se considera serviço, uma vez que, à luz da materialidade constitucional, apenas as atividades classificadas como tal atraem a incidência do citado imposto municipal.

E aqui o relator não defende, em afastamento da interpretação restritiva do art. 110 do CTN, o primado do direito privado como único critério a nortear a interpretação do texto constitucional.

O art. 110 do CTN não veicula norma de interpretação constitucional, uma vez que não é possível a interpretação autêntica da Constituição feita pelo legislador infraconstitucional. O dispositivo legal adotou o método sistemático, segundo o qual os conceitos de direito privado adotados pelo direito tributário, para definir os limitar competências tributárias, conservam o seu sentido originário, no entanto, em razão

402 RE 592.205/SP. Ps. 23.

de ostentar status de lei complementar, não pode ele veicular normas de interpretação constitucional, sob pena de violação da supremacia do texto maior.

Nas palavras do Relator, Ministro Luiz Fux, "embora se deva conferir deferência à interpretação adotada pelo legislador ordinário, reputando-se válida a chamada interpretação da Constituição conforme a lei, a mesma não se pode conferir caráter absoluto[403]".

É possível, assim, que o direito tributário, mormente em razão de ser também um direito positivo, assim como o direito civil, adote conceitos próprios. Não há necessidade de que o significado dos conceitos adotados pelo direito tributário seja idêntico àqueles adotados em dispositivos já vigentes do direito privado.

Não se deve admitir a interpretação isolada do art. 110 do CTN, sob pena de se eleger o método literal de interpretação como primado da atividade hermenêutica. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, de forma que, embora os conceitos de direito civil sejam importantes para a interpretação dos conceitos constitucionais tributários, esses não exaurem a atividade interpretativa.

Nesse contexto, a classificação das obrigações em "obrigações de dar" e "obrigações de fazer", de cunho eminentemente civilista, deve ser apreciada com moderação, podendo ser considerada o início da atividade interpretativa, e não a zona de contenção de tal atividade.

Tendo por base essas considerações, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o ISSQN incide nas atividades realizadas pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde), conforme exceto da ementa abaixo transcrita:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZAISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.
> 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde).
> (…)

403 RE 651.703/PR. Ps. 7

3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado.
4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional.
5. O conceito de prestação de "serviços de qualquer natureza" e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.
6. O texto constitucional ao empregar o signo "serviço", que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado.
7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.
(...)
10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.
11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.

4. CONCLUSÃO

A partir da leitura da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do art. 110 do CTN, mais precisamente da relação entre o citado dispositivo legal e o conceito de serviço, é possível perceber um abrandamento do rigor interpretativo exigido pela literalidade daquele artigo e o uso de conceitos de direito privado como um dos instrumentos de interpretação da norma tributária, e não mais o único.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Supremo Tribunal federal. Recurso Extraordinário no 116.121-3/SP. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. DJ: 11/10/2000. DJe: 25/05/2001. Disponível em: Pesquisa de jurisprudência - STF. Acesso em: 22/01/2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário no 592.905/SC. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S/A. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau. DJ:02/12/2009. DJe: 05/03/2010. Disponível em: Pesquisa de jurisprudência - STF. Acesso em: 23/01/2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário no 651.703. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Randon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 29/09/2019. DJe: 26/04/2017. Disponível em: Pesquisa de jurisprudência - STF. Acesso em: 24/01/2024.

COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado. Rio de Janeiro: Forense, 2022, 2a Edição, ps. 244-247. FREITAS. Vladimir Passos de. Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, ps. 468-469.

HARADA, Kiyoshi; HARADA, Marcelo Kiyoshi. CTN comentado: artigo por artigo. São Paulo: Rideel, 2017. 3a edição, 150-151.

MACHADO. Raquel Cavalcanti Ramos. Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014, ps. 143-168.

SABBAG, Eduardo. Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: Método, 2018. 2a edição, ps. 300-333.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. Editora Renovar. 4a edição, revista e atualizada, 2006, ps. 171-194.

A DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇO PARA FINS DO IBS E DA CBS

Luiz Roberto Peroba[404]
Marco Aurélio Louzinha Betoni[405]

SUMÁRIO: I. INTRODUÇÃO; II. A MATERIALIDADE DO IVA DUAL; III. A REGRA RESIDUAL TRAZIDA PELA CF E PELO PLP Nº 68/2024 PARA QUE O IVA DUAL ALCANCE TODA E QUALQUER ATIVIDADE ONEROSA QUE ENVOLVA RELAÇÃO DE CONSUMO; IV. A EXPERIÊNCIA COM O ISS; V. CONCLUSÃO

I. INTRODUÇÃO

O presente texto tem como finalidade analisar o conceito de serviço para fins da incidência do Imposto sobre Bens e Serviços ("IBS") e da Contribuição sobre Bens e Serviços ("CBS") a partir das regras já vigentes e, também, daquelas que estão em debate no Congresso Nacional.

A Emenda Constitucional nº 132 foi promulgada no final do ano de 2023 e, portanto, diversos dispositivos constitucionais do novo sistema tributário do consumo se tornaram definitivos, sendo possível analisar o alcance e o impacto das mudanças aprovadas.

Além disso, no mês de abril de 2024, foi apresentado pelo Governo Federal o Projeto de Lei Complementar ("PLP") nº 68/2024, que busca regulamentar o novo sistema tributário do consumo dispondo sobre a incidência do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo ("IS"). Ainda que o PLP nº 68/2024 não tenha sido analisado pelo Congresso Nacional até a conclusão deste texto, a redação proposta pelo Poder Executivo nos permite examinar o alcance que se busca dar à regulamentação do novo sistema.

---

404 Sócio da área tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados.

405 Associado da área tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados.

O novo sistema tributário do consumo está fundamentado em novos princípios expressos no texto constitucional: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação, defesa do meio ambiente e neutralidade.

Além disso, dentre os novos dispositivos constitucionais, o artigo 156-A, parágrafo 8º, da Constituição Federal ("CF"), prevê que a lei complementar poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, incluindo o seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais, imateriais ou direitos.

O PLP nº 68/2024, por sua vez, não trouxe qualquer definição do conceito de serviço, apesar de indicar no artigo 4º, parágrafo 2º, que para fins da incidência do IBS e da CBS, considera-se operação com serviço qualquer operação que não seja classificada como operação com bem.

Assim, para facilitar a compreensão do presente texto, dividiremos a nossa análise na presente (i) introdução, (ii) na materialidade do IVA dual, (iii) no exame da regra residual trazida pela Emenda Constitucional nº 132 e (iv) na experiência com o Imposto sobre Serviços ("ISS") para então chegarmos à (v) nossa conclusão.

II. A MATERIALIDADE DO IVA DUAL

O IVA, que é um modelo de tributação do consumo utilizado há muitos anos em todo o mundo, teve a sua materialidade modificada ao longo tempo.

Inicialmente, se equiparavam aos serviços todo o negócio jurídico com bens que não transfere a propriedade de bens corpóreos. No entanto, os IVAs mais recentes, como o da Nova Zelândia, Canadá e Índia não fazem mais essa equiparação e não enquadram no conceito de serviço negócios jurídicos com bens que não transferem a propriedade, criando para tais situações o conceito de bem imaterial distinto dos serviços[406].

Independentemente da denominação que possa se dar às bases de incidência do IVA (bens materiais, imateriais, direitos, serviços, dentre outros), o que é importante ter em mente é que este é um imposto que

406 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Machado, Nelson [coordenadores]. Imposto sobre bens e serviços/Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023. 2ª Edição – São Paulo. Editora Max Limonad, 2023

foi idealizado para tributar toda e qualquer operação de consumo, seja de circulação de bens, prestação de serviços ou que envolva eventuais outras atividades, desde que relacionadas a operações de consumo.

No caso do IVA brasileiro, a Emenda Constitucional nº 132 criou dois tributos que têm como uma das suas principais características a base ampla, sendo idealizado para incidir sobre toda e qualquer operação de consumo com a obrigatoriedade de ser repassado integralmente ao consumidor final em razão do princípio da neutralidade, previsto na atual redação do artigo 156, parágrafo 1º, da CF.

Ao analisar a nova materialidade do IVA dual, Ana Cláudia Akie Utumi[407] reconhece que é tão ampla a base de incidência do IBS e da CBS "*que inclui tantos bens materiais, quanto bens imateriais – intangíveis, serviços etc*".

Neste ponto, chamamos a atenção para um dos princípios que foram incluídos na CF para fundamentar o novo sistema tributário do consumo e que está relacionado à materialidade do IBS e da CBS: o princípio da justiça tributária.

Segundo Sérgio André Rocha, "*a justiça tributária demanda que a carga financeira da arrecadação tributária seja distribuída de forma justa entre os cidadãos, que aqueles que manifestem capacidade econômica efetivamente recolham os tributos devidos, e que ninguém seja demandado a pagar tributos fora das situações previstas na Constituição e nas leis infraconstitucionais*"[408].

Já para Marco Aurelio Greco, "*a questão central do princípio da justiça tributária é assegurar que a distribuição da carga esteja alinhada com o princípio da capacidade contributiva, considerando um sistema tributário progressivo que faça com que o encargo financeiro dos tributos seja suportado pelas pessoas que têm a maior capacidade econômica. Esta interpretação nos parece ser sustentada pela própria EC n. 132*".

Em outras palavras, a base ampla do IBS e da CBS está fundamentada pelo princípio da justiça tributária, que determina que todos os cidadãos que manifestem capacidade econômica recolham os tributos incidentes nas relações de consumo.

---

407 UTUMI, Ana Cláudia Akie. Comentários à EC 132/2023: Reforma Tributária. Coordenação: Flávia Holanda Gaeta – São Paulo. Thomson Reuters Brasil, 2024, página 170

408 Disponível em "https://apet.org.br/artigos/reforma-tributaria-e-principios-do-sistema-tributario-nacional/"

Assim, a partir da premissa acima, é possível concluir que o novo tributo deverá incidir sobre situações que não estão sujeitas à tributação pelo sistema atual. Em outras palavras, o legislador constitucional derivado afastou o novo sistema da realidade atual, em que temos tributos que incidem sobre o auferimento de receitas, sobre a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços, mas não sobre o consumo em si.

Portanto, e como mencionado acima, a materialidade do IVA dual está indicada no artigo 156-A, parágrafo 1º da CF, que estabelece a incidência do IBS e da CBS sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços:

> "Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
> §1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:
> I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;"

No entanto, a Emenda Constitucional nº 132 trouxe, ainda, regra complementar para a interpretação da materialidade do IBS e da CBS, que será analisada no tópico seguinte.

III. A REGRA RESIDUAL TRAZIDA PELA CF E PELO PLP Nº 68/2024 PARA QUE O IVA DUAL ALCANCE TODA E QUALQUER ATIVIDADE ONEROSA QUE ENVOLVA RELAÇÃO DE CONSUMO

Apesar da base ampla do IVA dual demonstrada acima, não é novidade que o mundo está em constante atualização e que a legislação deve acompanhar a evolução das relações jurídicas praticadas pela sociedade.

Assim, muito embora hoje os conceitos de "bens", "direitos" e "serviços", nos termos em que conhecidos, sejam suficientes para alcançar a tributação de praticamente todas as atividades econômicas, é possível que em alguns anos essa realidade mude.

Foi justamente em razão disso que o mesmo artigo 156-A, da CF, trouxe em seu parágrafo 8º, regra complementar que criou um mecanismo que busca garantir a incidência do IVA dual sobre toda e qualquer operação de consumo, independentemente da denominação que se dê para a operação: com bens materiais, imateriais, direitos, serviços ou qualquer outro conceito que possa ser criado para o desenvolvimento de atividade econômica de consumo.

A regra prevista no parágrafo 8º do artigo 156-A, da CF, estabelece que:

> "*§8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o caput poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos*".

Como se vê, não há qualquer previsão autorizando a lei complementar a estabelecer os conceitos de "bens materiais", "bens imateriais" ou "direitos". Mas apenas o conceito de "serviço", exclusivamente para que essa definição alcance toda e qualquer operação que não se enquadre no conceito de "bens" e "direitos".

A redação do artigo 156-A, parágrafo 8º, da CF, é clara no sentido de que a lei complementar "*poderá*" – e não "*deverá*" – estabelecer o conceito de operações com serviços. Em outras palavras, esse é um mecanismo que está previsto na CF, à disposição do legislador complementar para, se e quando necessário for, estabelecer o conceito de "operações com serviços" e alcançar eventuais novas atividades econômicas que não se enquadrem nos conceitos de "bens", "direitos" e "serviços", como conhecidos nos dias de hoje.

Inclusive, este recurso já foi utilizado em outras ocasiões. A título exemplificativo, a Proposta de Emenda à Constituição ("PEC") nº 233/2008, de autoria do ex-Deputado Federal Sandro Mabel, que também buscou a implementação de um IVA Federal que incidiria sobre operações com bens e serviços, previa expressamente que o artigo 153, parágrafo 7º, da CF, definiria "prestação de serviço" como "*toda e qualquer operação que não constitua circulação ou transmissão de bens*"[409].

Em outras palavras, o texto da PEC nº 233/2008 previu mecanismo parecido que poderia ser utilizado pelo legislador infraconstitucional para classificar como serviço toda e qualquer operação que não fosse considerada circulação ou transmissão de bens, garantindo a base ampla do IVA Federal.

E apesar de não ter criado um conceito de serviço propriamente dito, como, por exemplo, temos no âmbito do direito civil, o PLP nº 68/2024 prevê expressamente que deve se considerar "operação com serviço" toda e qualquer operação que não seja classificada como bem:

> "Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre:

---

409 Texto da PEC nº 233/2018 disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC%20233/2008

I - operações onerosas com bens ou com serviços; e
II - operações não onerosas com bens ou com serviços expressamente previstas nesta Lei Complementar.
§1º As operações de que trata o inciso I do caput compreendem o fornecimento de bens ou de serviços e podem decorrer de qualquer ato ou negócio jurídico, tais como:
I - alienação, inclusive compra e venda, troca ou permuta e dação em pagamento;
II - locação;
III - licenciamento, concessão, cessão;
IV - empréstimo;
V - doação onerosa;
VI - instituição onerosa de direitos reais;
VII - arrendamento, inclusive mercantil; e
VIII - prestação de serviços.
§2º Para fins da incidência do IBS e da CBS, considera-se operação com serviço qualquer operação que não seja classificada como operação com bem."

E a combinação das duas regras analisadas acima nos permite concluir que o mecanismo criado pela CF no parágrafo 8º, do artigo 156-A, foi utilizado no PLP nº 68/2024 para definir o que é serviço: qualquer operação que não envolva bem, alcançando, assim, a tributação de toda e qualquer operação que envolva consumo.

Por fim, importante mencionar, ainda, que os conceitos que serão trazidos na regulamentação que será criada a partir do PLP nº 68/2024 serão criados por lei de natureza complementar que, assim, terá a mesma hierarquia que as regras previstas no CTN, que também possui status de lei complementar recepcionada pela CF.

Portanto, os conceitos que serão trazidos na regulamentação do novo sistema tributário do consumo a partir dos novos princípios constitucionais poderão se sobrepor ao CTN, no que aplicável, em observância aos novos princípios constitucionais incluídos na CF pela Emenda Constitucional nº 132.

IV. A EXPERIÊNCIA COM O ISS

A nosso ver, o cuidado do legislador constitucional derivado ao criar a redação do artigo 156-A, parágrafo 8º, da CF e, também, do legislador infraconstitucional, na redação do artigo 4º, parágrafo 2º, do PLP nº 68/2024, tem origem na experiência ao longo dos últimos anos com o ISS e as discussões sobre o alcance do imposto municipal a novas atividades econômicas que surgiram com o tempo.

A previsão do artigo 156, inciso III, da CF, que criou o ISS, estabelece que o imposto municipal deverá incidir sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência do ICMS, "*definidos em lei complementar*". Mais uma vez, a CF deu ao legislador complementar a faculdade de definir o conceito de serviço para fins exclusivos da incidência do ISS.

Justamente por isso, ao longo das últimas décadas, Fisco e contribuintes discutiram a tributação pelo ISS a partir de conceitos de direito privado como, por exemplo, "obrigação de dar", "obrigação de fazer" e "utilidade", sob a ótica dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional ("CTN").

Tanto é assim, que este mecanismo previsto na CF foi utilizado pelo próprio Supremo Tribunal Federal ("STF") em julgamentos históricos sobre a interpretação do conceito de "serviço". Ao julgar o RE 651.703 e reconhecer a incidência do ISS sobre serviços de planos de saúde, o STF entendeu que o imposto municipal não estaria vinculado a obrigações de fazer, mas sim a uma interpretação mais ampla, respaldada na economia e que daria ao ISS competência para tributar pelo imposto municipal as operações não alcançadas pelo ICMS.

De forma semelhante, ao julgar os REs 547.245 e 592.905 e reconhecer a incidência do ISS sobre operações de *leasing* e *leaseback*, o STF afastou a aplicação do entendimento de que o ISS seria aplicável apenas a obrigações de fazer para reconhecer a tributação pelo imposto de atividades que não se enquadram em outras espécies tributárias.

Assim, o legislador constitucional derivado, por meio da Emenda Constitucional nº 132, buscou criar mecanismo semelhante ao que já vemos na prática nos dias de hoje para que o conceito de "serviço" alcance a tributação de novas atividades que eventualmente venham a surgir e que não se enquadrem na definição atual de bens materiais, imateriais, inclusive direitos, ou serviços.

V. CONCLUSÃO

Portanto, entendemos que a Emenda Constitucional nº 132 buscou introduzir comandos com o objetivo de garantir a implementação do IVA dual nos termos em que idealizado pelo legislador constitucional derivado, ou seja, de um tributo de base ampla, que busca alcançar as mais importantes atividades econômicas realizadas pela sociedade,

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

INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Marciano Seabra de Godoi[410]

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

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

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

---

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

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

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

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

Com esta exemplificação prática prévia[411], espera-se que o desenvolvimento (na segunda seção) do tema teórico da natureza do ato de interpretar seja muito mais proveitoso para o leitor, ainda mais em se tratando de uma obra didática como é o *Curso* no qual se insere o presente Capítulo.

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

> … só para colocar minha colher de pau na discussão acadêmica, aqui surgida hoje, sobre métodos de interpretação, a meu ver, o Ministro Octavio Gallotti, com a precisão de sempre, colocou o ponto no i: **a interpretação obviamente literal não esgota o trabalho hermenêutico**[412]**, mas marca, sim, de regra, o limite dentro do qual podem ser exploradas as possibilidades hermenêuticas de um texto.**
>
> E por isso, no caso precedente [REs 190.761 e 174.476], **levei a preocupação final de demarcação da imunidade ao máximo do que me pareceu permitir com a letra do preceito constitucional** – editada pelo constituinte brasileiro, quando obviamente tinta e aditivos de tinta já existiam no processo industrial dos jornais: donde dizer então que até ao "papel fotográfico" e "similares" eu poderia ir, na interpretação compreensiva da imunidade. Mas não pude ir além para abranger nela o que jamais se poderia compreender na alusão ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. - negritamos

- **A imunidade das operações interestaduais com petróleo, lubrificantes, combustíveis e energia elétrica**[413]

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O Ministro Sepúlveda Pertence proferiu voto que resumiu didaticamente o *impasse interpretativo* do caso concreto. Mesmo reconhecendo que o texto da norma realmente indicava o acerto da interpretação do Ministro Marco Aurélio, essa mesma interpretação "não encontraria nenhuma explicação racional e desafiaria qualquer inspiração isonômica, como também, ao invés de solver conflitos, agravaria o conflito que a regulação nacional tendeu a evitar" (fl.657). O Ministro Sepúlveda utilizou-se então da técnica da redução teleológica[414] do sentido da expressão "operações destinadas a outros Estados".

---

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

O voto do Ministro Moreira Alves reconheceu que o critério literal-gramatical (sentido estrito de "operações") levava a tal resultado (possibilidade de incidência de PIS e COFINS), mas argumentou que tal solução condenaria a norma do art.155, §3.º da Constituição a uma eficácia quase irrisória. Segundo o Ministro, adotando-se esse conceito estrito de "operações", o *resultado prático* da norma do art.155, §3.º seria simplesmente o de proteger as operações ali mencionadas contra a incidência de empréstimos compulsórios[415]. O Ministro propôs então o abandono dessa visão estritamente literal para prestigiar a teleologia do dispositivo:

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

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

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

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

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

> Sr. Presidente, não estou alheio às considerações econômicas, ontem desenvolvidas, em favor da interpretação abrangente da imunidade. Não me comoveram o bastante, entretanto, para aceitar, em seu nome, o **privilégio** que a imunidade constitucional representaria **contra o princípio constitucional da universalidade do custeio da seguridade social**.
>
> Não se trata – o que seria inaceitável, como demonstrou o magnífico parecer, que incorporei à minha biblioteca de hermenêutica constitucional, da Professora Ana Cândida da Cunha Ferraz -, de, em nome do princípio, negar aplicação à norma que evidentemente o excetua: trata-se, sim, de **utilizar-se do princípio na interpretação da norma**, como é legítimo, para **sacrificar o menos possível um princípio constitucional do maior alcance**. - negritamos

- **A extensão da imunidade dos templos de qualquer culto**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Alfredo Augusto Becker publicou dois livros nos quais o tema da interpretação da norma jurídica ocupa lugar de destaque[417]. A visão do autor sobre o direito e sobre a natureza do ato da interpretação jurídica é de um extremado positivismo. A passagem transcrita a seguir, do livro **Carnaval Tributário**, publicado em 1989, revela a atitude geral do autor em relação aos problemas da interpretação jurídica[418]:

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

---

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

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

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

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

É de um simplismo assustador afirmar que a interpretação das leis se reduz a "alguns poucos princípios" que a "ciência" deveria "redescobrir", e que as principais teorias hermenêuticas que marcaram o século XX seriam simplesmente "desculpas" derivadas da "preguiça" de seus autores. A visão ingenuamente simplificadora do direito fica ainda mais clara no capítulo do **Carnaval Tributário** intitulado *O juiz e a política*. Aí Becker revela a toda luz seu visceral positivismo[419]:

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

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

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

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

---

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

420 **Ibid.**, p.99.

421 **Ibid.**, p.102.

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

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

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

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

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

---

422 BECKER, **Teoria Geral**..., p.53.

423 BECKER. **Teoria Geral** ..., p.273.

424 **Ibid.**, p.273.

425 **Ibid.**, p.281.

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

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

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

---

426 **Ibid.**, p.278.

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

428 **Ibid.**, p.28.

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

430 **Ibid.**, p.100.

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

3. UMA VISÃO MAIS REALISTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA. ENCARANDO COM NATURALIDADE AS *DIVERGÊNCIAS TEÓRICAS SOBRE O DIREITO*[432] E SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO

Ao contrário do que supõe o cientificismo de Becker, os advogados, juízes e ministros dos tribunais superiores não divergem entre si sobre o sentido de uma lei ou de um conjunto de leis porque são *preguiçosos*, ou porque *fingem aplicar o direito* quando na verdade estão *fazendo política*. Os intérpretes divergem entre si porque a interpretação jurídica é uma tarefa que não se pode cumprir sem uma considerável carga criativa[433], e sem que muito freqüentemente entrem em ação determinadas convicções do intérprete (convicções que podem mudar com o passar do tempo e com a alteração do quadro político-institucional do país)[434] sobre *o que é* e *quais são os fundamentos* dessa instituição social a que chamamos *direito*.

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

---

431 **Ibid.**, p.278.

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

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

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

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

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

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

A história do direito começa bem antes desse momento canônico em que uma lei é sancionada ou um decreto é assinado, e continua por muito tempo depois, pelo tempo necessário para que a realidade social – de um lado – e a atividade valorativa dos intérpretes – de outro lado – conformem – e depois voltem a alterar uma e outra vez – o conteúdo concreto de cada norma jurídica[435]. Para não perder o fio dessa meada, aquele que se propõe conhecer e ensinar o direito não pode tão somente estar a par do que se aprova nos parlamentos ou nos

---

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

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

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

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

Durante muitos séculos o tributo significou de fato e de direito um autêntico jugo social, um agravo à liberdade de quem o pagava, uma degradação da cidadania de quem o devia[437]. Até o estabelecimento, a partir de fins do século XVIII, do chamado *Estado Fiscal*[438], o tributo era

---

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

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

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

algo *excepcional* em dois sentidos: no sentido de que não era a forma comum e ordinária de ingresso e financiamento público[439] e no sentido de que era percebido como uma exceção à regra de que a norma jurídica se inspira em princípios gerais tidos como justos na consciência coletiva de um povo, e não em puras razões de conveniência dos governantes[440]. Esse caráter odioso que era imputado ao tributo explica o famoso adágio de Modestino contido no Digesto: "entendo que não cometeria qualquer falta quem, em questões duvidosas, respondesse categoricamente contra o fisco" [441].

Inclusive no século XIX, já em pleno Estado Fiscal, ainda prevalecia a opinião doutrinária e jurisprudencial de que, dado o caráter restritivo e odioso do tributo, as normas de incidência tributária deveriam ser interpretadas de maneira literal e, na dúvida, sempre a favor do contribuinte[442]. Num célebre julgado da Câmara dos Lordes de 1869 (*Partington v. Attorney General*), decidiu-se que se a conduta do contribuinte não se encaixa perfeitamente na *letra da lei*, não se lhe pode exigir o tributo, "não obstante o espírito da lei indique a solução oposta"[443]. Essa orientação por certo não seria adotada – nas mesmas coordenadas de tempo e lugar – em se tratando de uma norma de direito civil, por exemplo.

---

439 Eusebio González García ressalta que durante a época do Renascimento "a contribuição ao Estado mais importante era produto do botim e da rapina" – GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. **La Interpretación de las Normas Tributarias**, Pamplona: Aranzadi, 1997, pp.21-22.

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

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

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

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

A partir do século XX, quando se tornou muito claro que o tributo é a forma mais democrática e igualitária para se financiarem as atividades e os gastos públicos capazes de tornar efetivos os direitos individuais e sócio-econômicos dos cidadãos[444], o direito tributário perdeu a pecha de *excepcional* e passou a ser considerado como um *direito comum, ordinário*, que não demanda métodos especiais para sua interpretação. A doutrina brasileira do direito tributário, sendo toda ela produzida a partir da segunda metade do século XX[445], nunca pôs em questão esse caráter ordinário e comum do direito tributário, não obstante alguns autores ultraliberais adotarem ainda hoje posturas muito parecidas com as que, no século passado, consideravam *odioso* e *restritivo de direitos* o dever de pagar impostos[446].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

Contudo, a verdade é que a legislação de quase todos os tributos faz referência – em maior ou menor medida – a institutos e conceitos de outros ramos do direito, principalmente do direito privado[449]. No imposto sobre a renda, por exemplo, não obstante o fato gerador não ser um instituto de direito privado, em vários contextos a legislação se refere a conceitos oriundos do direito privado, como no capítulo dos benefícios fiscais ligados a operações de incorporação, fusão e aquisição. Portanto, tem interesse e aplicação gerais a questão de como interpretar e aplicar as expressões de outros ramos do direito que são *importadas* pela norma tributária.

Costuma-se dizer[450] que neste ponto os autores adeptos da autonomia do direito tributário (e se escolhe invariavelmente o francês Louis Trotabas como o seu corifeu supremo) se opõem ferrenhamente aos autores privatistas (cuja liderança também é invariavelmente conferida a um francês – François Gény).

Nos textos de Trotabas[451], afirma-se que esses autores privatistas (como Gény) defenderiam a superioridade do direito privado sobre o direito civil e a necessidade de interpretar e aplicar a norma tributária preservando o conteúdo originário dos institutos e conceitos do direito privado. Mas lendo os textos de Gény[452], percebe-se que suas posições eram bem outras.

---

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

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

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

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

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

Gény não questiona que o desvio do direito privado não oferece qualquer problema na aplicação de textos no qual o legislador tributário derroga "deliberadamente" as normas do direito privado[454]. Mesmo que o legislador tributário não "fira deliberadamente" o direito privado, mas da interpretação teleológica da norma tributária decorra que o conceito privado foi alterado, Gény admite a não prevalência dos conceitos privados[455]:

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

Portanto, não corresponde à realidade a visão bastante difundida de que a doutrina de Gény assentou as bases para o desenvolvimento da posição (hoje aparentemente predominante) de que o sentido dos institutos e conceitos oriundos do direito privado deve ser em princípio o que prevalece nos seus ramos de origem, sentido do qual o legislador tributário pode eventualmente se apartar *desde que o faça expressamente*. A posição de Gény – e a que nos parece a mais correta – era a de que o intérprete do direito tributário deve respeitar e aplicar os institutos e conceitos tal como configurados no direito privado sempre que haja remissão a tais conceitos pela lei tributária, e não exista no texto nem no espírito da legislação tributária nada que imponha uma alteração ou um desvio do conceito do direito privado[456].

---

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

454 **Ibid**, p.16.

455 **Ibid**., p.18.

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

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

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

Considerando que o direito tributário tem finalidades próprias e atende a interesses distintos daqueles protegidos pelo direito privado[458], e considerando ainda que o direito tributário se explica e se justifica como atividade normativa dirigida a fazer cumprir o dever geral de contribuir para o financiamento dos gastos públicos com base na *capacidade econômica* dos indivíduos e das empresas, autores como Dino Jarach insistem que se deve interpretar e aplicar a hipótese de incidência tributária com os olhos postos nas relações econômicas privadas subjacentes aos atos e negócios jurídicos, privilegiando os propósitos empíricos das partes (*intentio facti*) e não as formas jurídicas adotadas por elas.

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

---

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

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

Griziotti[459] e à forte influência teórica àquela época exercida pela *Jurisprudência dos Interesses*[460].

Ocorre que não faz sentido essa presunção absoluta de que o legislador sempre grava as relações econômicas privadas com completa abstração das formas jurídicas. Afinal há muitas razões pelas quais o legislador pode decidir tomar o caminho inverso: a busca de uma maior simplicidade na formulação da norma ou de mais certeza na sua aplicação, a maior dificuldade de estabelecer um conceito de cunho econômico sobre o que se quer gravar, e ainda outros motivos de natureza extrafiscal[461].

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

---

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

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

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

que propiciam um grau muito maior de segurança jurídica. A partir da segunda metade do século XX, abandonou-se o radicalismo inicial da interpretação econômica. Autores como o italiano Antonio BERLIRI[462] demonstraram que eram equivocados tanto o fetichismo formalista, que impunha que o intérprete sempre desse maior peso aos conceitos formais do que à intenção prática dos contribuintes, quanto o radicalismo da interpretação econômica, segundo o qual o legislador concederia ao intérprete o amplo poder geral de investigar as relações econômicas que constituem o fato gerador da obrigação tributária, com abstração das formas jurídicas previstas na lei.

Sem negar a autonomia do direito tributário para criar seus próprios conceitos com independência dos institutos e formas de direito privado, e sem negar a necessidade de uma interpretação teleológica das leis tributárias (as quais já não eram vistas como leis odiosas ou restritivas de direitos, tal como ocorria no século XIX e na primeira década do século XX), autores como Albert HENSEL rechaçavam com total razão a presunção desarrazoada de que o legislador tributário sempre que se refere a institutos do direito privado em verdade quer se referir à substância econômica subjacente à formalização jurídica[463].

A partir de então se generalizou a postura de que não se pode dar uma resposta apriorística ao problema da prevalência ou não dos conceitos civilísticos na interpretação da norma tributária. Devem ser utilizados os critérios normais da hermenêutica jurídica em cada caso concreto (fixando-se o mais restritivo e o mais extensivo sentido literal possível e decidindo-se entre eles – ou entre as diversas gradações entre eles – mediante a aplicação dos critérios lógico-sistemático, histórico e teleológico[464]) para verificar se, no contexto específico de uma norma tributária concreta, a menção a formas e institutos do direito privado tem uma função exemplificativa – auxiliar ou uma função exaustiva[465]. Portanto, o acatamento da lei tributária ao sentido originário dos termos de outros ramos jurídicos (notadamente do direito privado) deve ser não

---

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

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

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

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

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

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

Combarros Villanueva[468], estudando as vicissitudes evolutivas da doutrina da interpretação econômica na Alemanha, afirma que esta doutrina se mantém viva e influente atualmente, devendo ser entendida como uma interpretação teleológica da legislação tributária. Johnson Barbosa Nogueira, submetendo a interpretação econômica do direito tributário a uma crítica lúcida e equilibrada, observa que os criadores da doutrina deveriam ter se dedicado a criticar a *teoria geral da interpretação jurídica* e não a criar um método *intra muros* para a interpretação do direito tributário, o que é inclusive contraditório com outra bandeira que esses autores defendiam: a de que o direito tributário não é *especial* ou *excepcional* e que portanto deveria ser interpretado da mesma forma que o *direito comum*[469].

---

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

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

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

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

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

Atualmente, não há autores que defendam a formulação original da teoria da interpretação econômica, segundo a qual se deve interpretar e aplicar a hipótese de incidência tributária com os olhos postos nas relações econômicas privadas subjacentes aos atos e negócios jurídicos, privilegiando sempre os propósitos empíricos das partes (*intentio facti*) e não as formas jurídicas adotadas por elas[470].

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

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

---

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

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

utilizá-los num contexto notoriamente artificioso, a resposta do ordenamento será autorizar o intérprete/aplicador da norma tributária a avaliar e qualificar a realidade segundo uma visão substancial/econômica, desvinculada das formas jurídicas artificiosamente utilizadas pelo contribuinte[471]. Essa forma de combater a elusão foi a adotada pelo Código Tributário alemão de 1919 (artigos 4.º e 5.º, transformados em 1931 nos artigos 9.º e 10.º), diploma jurídico que nada tem de "autoritário" ou "nazista", mas, ao contrário, é tido como o precursor da ciência contemporânea do direito tributário, marcando a transição da relação tributária "que de 'relação de poder' passou a ser vislumbrada como 'relação jurídica'".[472]

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

Dino Jarach, por exemplo, criticou duramente a postura do suíço Blumenstein, que apoiava a solução do Código Tributário alemão de 1919. Se a lei desenha o fato gerador do tributo fazendo referência a atos ou negócios provenientes do direito privado e a interpretação teleológica não indica objetivamente que a lei toma como relevantes as relações econômicas subjacentes, Blumenstein sustentava que somente nos casos de elusão/fraude à lei o aplicador estava autorizado a exigir o tributo fazendo abstração das formas utilizadas pelo contribuinte[473]. Jarach, fiel adepto da interpretação econômica em sua versão original, criticava duramente essa posição: "Não há razão jurídica para que a concorrência da finalidade de evadir o imposto, mediante o uso de

---

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

472 MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação,** São Paulo: Dialética, 2002, p.17.

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

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

Enno Becker, por sua vez, preferia combater as elusões apelando para uma "correta interpretação" da lei tributária, sem utilizar o procedimento especial da fraude à lei previsto no art.5.º do Código Tributário alemão de 1919[475]. Isso demonstra que os adeptos da interpretação econômica na verdade rejeitavam as normas gerais antielusão (como a da fraude à lei, hoje prevista no art.42 do Código Tributário alemão de 1977). Por isso é errônea a teoria de Alberto Xavier ao relacionar as décadas de inaplicação da cláusula geral da fraude à lei tributária prevista no código tributário espanhol com uma postura de "restauração dos valores de segurança jurídica"[476]. Toda a doutrina espanhola reconhece que a falta de aplicação prática do expediente da fraude à lei se deveu a que a Administração preferiu historicamente utilizar um conceito extremamente elástico de simulação para combater os atos de elusão, o que se mostrava mais eficaz e impedia que o contribuinte pudesse contar com as garantias formais do expediente da fraude à lei tributária[477].

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

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

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

---

474 JARACH, **El hecho…**, p.148.

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

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

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

ção de 1952) um modelo de interpretação da norma tributária que em muito se parece à versão original da escola da interpretação econômica. Gomes de Sousa rechaça as visões "apriorística" e "literal-estrita" da interpretação tributária, e apóia as linhas da "interpretação moderna do direito tributário". Essa "interpretação moderna" vinha a ser, em grande medida, a versão original da interpretação econômica do direito tributário[478]:

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

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

---

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

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

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

Já em obra posterior publicada originalmente em 1964, Falcão abandona a versão original da interpretação econômica (à maneira de Dino Jarach e apoiada no **Compêndio** de Gomes de Sousa) para filiar-se ao pensamento de autores como Blumenstein e Hensel (que admitem a chamada "interpretação econômica" tão somente como uma forma de combater abusos ou atos de elusão tributária). Veja-se a seguinte passagem[480]:

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

Falcão cita expressamente a obra de Blumenstein (exatamente na parte em que Blumenstein é criticado por Jarach) para concluir que o emprego da interpretação econômica só se faz "para corrigir situações anormais artificiosamente criadas pelo contribuinte" [o que chamamos de elusão]. Falcão aproveita para deixar claro que a interpretação econômica não significa adotar-se o método da livre indagação por parte do aplicador da norma tributária[481]:

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

isso não se aplica na "hipótese em que a estrutura jurídico-privada, ou mesmo a tributária, por meio de opções, ofereça várias formas jurídicas e o contribuinte escolha a menos onerosa", pois neste caso [que o autor chama corretamente de "planejamento tributário"] não há abuso, manipulação ou desvio, mas apenas escolha de uma das formas legítimas[485].

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

Não se sabe bem ao certo se o autor faz referência – com suas dúvidas - à interpretação econômica em sentido radical (Becker, Jarach) ou à aplicação da doutrina do abuso das formas. Como em seu **Curso de Direito Tributário**, escrito alguns anos depois, Barbosa Nogueira não faz ressalvas à aplicação da doutrina do abuso de formas no Brasil[487], talvez a "delicadeza do problema" (mencionada em sua obra de 1963) diga respeito à interpretação econômica *a la* Dino Jarach ou Enno Becker.

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

---

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

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

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

488 FALCÃO, **Introdução…**, p.84.

a terminologia tradicional e chamava "interpretação extensiva" o que a maioria da doutrina considera "interpretação analógica"[489].

Vê-se, portanto, que o pensamento jurídico daqueles que podem ser chamados "os primeiros tributaristas do Brasil" tinha um forte conteúdo antiformalista e tal característica se deve em grande medida aos efeitos da norma do art.202 da Constituição de 1946, que estatuía em sua parte final que os tributos "serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte". Em autores como Amílcar Falcão[490] e Barbosa Nogueira[491], percebe-se a nítida influência deste dispositivo não só sobre a atividade do legislador tributário como também sobre a atividade do intérprete e aplicador do direito tributário.

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

---

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

490 FALCÃO, **Introdução…**, pp.15;76.

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

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

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

Em 1951, por sugestão dos então parlamentares Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto, Rubens Gomes de Sousa iniciou a redação de um anteprojeto de Código Tributário Nacional, que segundo os planos de Baleeiro e Bilac Pinto seria por eles apresentado à Câmara dos Deputados[493].

O Anteprojeto, finalizado por Gomes de Sousa em 1952, não chegou a ser apresentado à Câmara dos Deputados por Baleeiro e Bilac Pinto. Em 1953, Baleeiro sugeriu ao Ministro da Fazenda Osvaldo Aranha que o Governo promovesse a codificação do direito tributário em nível nacional, e indicou o nome de Gomes de Sousa para presidir a comissão que se encarregaria da elaboração do Projeto. A comissão foi constituída – sob a presidência de Gomes de Sousa – em 1953, e em 1954 o Projeto de Código Tributário Nacional[494] foi enviado por Getúlio Vargas ao Congresso Nacional.

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

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

---

492 BECKER, **Teoria**…, p.442

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

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

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

- **Pluralismo metodológico**

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

Este dispositivo visava a deixar claro que a norma tributária não tem qualquer caráter excepcional e se integra perfeitamente no sistema jurídico do país, afastando qualquer resquício de métodos apriorísticos de interpretação (*in dúbio pro fiscum* ou *contra fiscum*). A idéia de Gomes de Sousa era que esse dispositivo deixasse claro que – salvo situações excepcionais[495] – não há interpretar o direito tributário de forma literal ou restritiva, pois isso promove "delimitações da liberdade intelectual do intérprete na pesquisa do conteúdo e do alcance da lei", o que não se compagina "com a tendência geral da hermenêutica jurídica no sentido da interpretação teleológica ou finalista"[496], que deve prevalecer também no direito tributário.

No CTN finalmente aprovado, omitiu-se – quiçá pelo acentuado positivismo que perpassa todo o Código de 1966[497] – esse dispositivo do Projeto que admitia "quaisquer métodos ou processos de interpretação da legislação tributária". O art.107 do CTN simplesmente afirma que "a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo".

- **Interpretação econômica em sua versão original**

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

---

495 Como a do art.111 do CTN.

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

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

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

Nos seus comentários ao Projeto, Gomes de Sousa afirma que tal dispositivo "inspirou-se" no art.9.º do Código Alemão de 1931[498]. O dispositivo do Código alemão estabelecia que "na interpretação das leis tributárias devem ser consideradas sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias". O dispositivo do Código alemão simplesmente aponta para os pressupostos de uma interpretação finalística e teleológica, sem determinar a orientação geral no sentido da tributação de fatos capazes de "produzir resultados equivalentes" aos fatos previstos nas normas de incidência tributária. Parece-nos, portanto, que Gomes de Sousa se inspirou menos do próprio art.9.º do Código alemão e mais nos comentários de Enno Becker (bastante criticados pelos próprios alemães) ao referido dispositivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

A redação do artigo é criticável, pois no abuso de formas ou no abuso das possibilidades de configuração do direito não se trata de usar formas não usuais ou não correntes, e sim de formas artificiosas, distorcidas e manipuladas. Mas de todo modo é de se registrar a preocupação do Anteprojeto e do Projeto de "cercear a evasão tributária procurada através do que a doutrina alemã chama 'o abuso de formas de direito privado'"[499]. Gomes de Sousa também entendia que tal dispositivo era de se aplicar em casos de fraude à lei tributária[500].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

da legislação tributária[504]. É curioso – quiçá tragicamente curioso – que apenas cinco anos após a promulgação do CTN ninguém menos que Rubens Gomes de Sousa tenha vindo confessar publicamente que sua postura quanto às normas de interpretação contidas no CTN era "nitidamente crítica", inclusive apontando a necessidade de sua revisão[505]. E o outro artífice do CTN -

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

- **Art.107**

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

- **Art.108**

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

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

---

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

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

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

Baleeiro tem uma compreensão muito peculiar deste art.108[507]. Em primeiro lugar, supõe que neste dispositivo esteja uma hierarquia de "regras de interpretação", quando na verdade o art.108 se refere ao problema mais específico da *integração* da legislação tributária, daí eleger como primeiro "método supletivo" (expressão do Projeto) a analogia.

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

Baleeiro[509] e também Rubens Gomes de Sousa[510] sustentam uma posição pouco convincente, segundo a qual a ordem indicada no artigo seria taxativa, mas a primeira frase do artigo ("na ausência de disposição expressa") estaria a indicar que a lei (estadual, federal, municipal) poderia determinar uma ordem diferente de métodos. Parece-nos que a primeira frase do art.108 se refere à ausência de uma norma regulando especificamente o caso concreto e não à ausência de uma norma federal, estadual ou municipal que discipline os métodos de integração da lei tributária[511]. De qualquer forma, a redação do art.108 é criticável, pois a integração da legislação supõe a *ausência de norma para o caso concreto*, e não a ausência de *norma expressa*, pois a rigor o que é expresso ou implícito é o texto e não a norma que se constrói a partir do texto.

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

---

507 BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11.ª ed. atualizada por Misabel Abreu Derzi, Rio: Forense, 1999, p.678.

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

509 BALEEIRO, Aliomar. **Direito…**, p.678.

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

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

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

Comentando o sentido da integração por analogia, Luciano Amaro afirma que para distingui-la da interpretação extensiva seria necessária "uma incursão pela mente do legislador (…) perquirir se o legislador 'pensou' ou não na hipótese, para, no primeiro caso, aplicar-se a interpretação extensiva, e, no segundo, a integração analógica".[514] Essa psicologização da interpretação é não só desnecessária como contribui para desvirtuar o sentido da atividade de interpretação jurídica, que é por natureza um ato criativo que se dirige a um objeto ou a uma manifestação objetiva[515] e não se confunde com a interpretação conversacional[516].

---

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

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

514 AMARO, **op.cit.**, p.212.

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

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

Ainda que a diferença entre interpretação extensiva e analogia não seja tanto de natureza e sim de grau, a interpretação extensiva chega a um dos resultados possíveis da interpretação de uma norma respeitando-se os limites do mínimo e do máximo sentido literal possível de seus termos em seu contexto próprio. Na interpretação extensiva, o intérprete chega à conclusão de que há norma para o caso concreto, ao passo que a analogia *legis* supõe que não há norma para o caso concreto (daí ser necessária a integração), ainda que tal ausência normativa seja contrária ao plano regulador ou à *ratio legis* da legislação existente[517]. Portanto não cabe concluir a partir do §1.º do art.108 que também a interpretação extensiva esteja vedada no que diz respeito à "definição das hipóteses de incidência do tributo". A idéia de que deve prevalecer a "interpretação estrita" dessas normas faz lembrar as concepções ultrapassadas do tributo como algo odioso e excepcional.

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

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

- **Art.109**

A interpretação do art.109 do CTN não é fácil. Ricardo Lobo Torres afirma que o dispositivo tem duas partes conflitantes entre si, a primeira parte valorizando a forma e o direito privado, a segunda parte valorizando a substância e o direito tributário[519]. Johnson Barbosa Nogueira afirma que o art.109 adota uma espécie de interpretação econômica consistente na autonomização do direito tributário em detrimento dos

---

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

518 AMARO, **op.cit.**, pp.216-217.

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

conceitos privatísticos[520]. Já Rubens Gomes de Sousa, responsável pela paternidade intelectual do dispositivo, o interpreta de uma maneira extremamente confusa e pouco convincente[521].

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

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

---

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

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

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

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

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

---

522 AMARO, Luciano. **op.cit.**, p.219.

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

- **Art.110**

O art.110 do CTN, ao contrário do arredio art.109, é em geral saudado e elogiado pela doutrina e pela jurisprudência. Pouquíssimos são os autores que o criticam[524].

Antes de mais nada, é preciso verificar o histórico da norma. No Anteprojeto de Gomes de Sousa ultimado em 1953, a regra do atual art.110 do CTN não era prevista. Gilberto de Ulhôa Canto fez oficialmente a sugestão de determinar que a possibilidade de o legislador tributário alterar conceitos de direito privado não se aplica aos conceitos, formas e institutos de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente na Constituição Federal, para a definição da competência tributária, explicando que o objetivo da mudança era assegurar estabilidade aos conceitos de direito privado empregados na Constituição ao fixar competência tributária. Não fosse assim, a discriminação constitucional de rendas tributárias poderia "sofrer toda a sorte de golpes e deformações"[525]. Ulhôa Canto advertia que [526]

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

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

---

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

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

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

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

A crítica que Ricardo Lobo Torres dirige ao art.110 do CTN é a de que o dispositivo induz a uma interpretação da Constituição que privilegia o método literal-sistemático em detrimento do método teleológico, inclusive em questões em que não está em risco a rigidez da discriminação constitucional de rendas entre os entes da federação[528]. Já Carlos da Rocha Guimarães critica o art.110 argumentando que "como é a União quem legisla sobre direito privado, poderia ela, mudando os nomes dos institutos, alterar, a seu bel prazer, a competência privativa dos poderes locais, a qual de *privativa* só teria o nome"[529].

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

---

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

528 TORRES, **Normas…**, pp.171-194.

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

remetemos o leitor à resenha específica que fizemos sobre esse julgado em outra obra[530].

Uma maneira de evitar que o art.110 leve a essa tendência – criticada por Lobo Torres - à *privatização ou à literalidade da interpretação constitucional-tributária* é conceber o dispositivo não como um artigo sobre a interpretação do direito tributário, e sim como um artigo voltado ao legislador ordinário (e não ao intérprete), definindo (ou confirmando) regras de competência tributária[531].

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

- Art.111

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

---

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

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

532 SOUSA, **Compêndio…**, p.78.

533 *Ibidem,* p.80.

Então como explicar que no Anteprojeto e no Projeto de Gomes de Sousa, bem como no texto final do CTN aprovado em 1966, se obrigue (art.111) o aplicador da lei tributária a interpretar "literalmente" a legislação tributária que dispense o cumprimento de obrigações acessórias e disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário (incluindo-se os casos de isenção)? A resposta aponta para a concepção tradicional no direito tributário da primeira metade do século XX segundo a qual o direito tributário protege o interesse arrecadatório do fisco, e as normas que negam esse interesse (concedendo por exemplo uma isenção), por serem nesse sentido excepcionais, devem ser interpretadas de maneira estrita[534].

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

No atual Estado Democrático de Direito, que não admite que reduzamos a missão constitucional do direito tributário a simplesmente "arrecadar dinheiro", naturalmente se mostra equivocada a premissa teórica – que como se viu está na base do art.111 do CTN – de que as normas de isenção são *excepcionais*. Mas é compreensível que à época do CTN se tivessem essas reservas com relação às normas de isenção, bastando lembrar a monstruosidade (pelo menos aos olhos do tempo atual) da isenção do imposto de renda sobre os proventos de magistrados e outras categorias, isenção que ganhou autorização constitucional com a EC 1/1969 e a redação que foi dada ao art.21, IV da Carta de 1967, somente tendo sido extirpada de nosso direito com o art.150, II da Constituição de 1988[536]. Era talvez por causa dessas e outras isen-

---

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

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

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

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

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

É interessante que as autoridades fiscais e mesmo o Poder Judiciário geralmente utilizam o art.111 do CTN nesse sentido de interpretação restritiva[538], o que é expressamente rechaçado por Gomes de Sousa. Por outro lado, a argumentação do autor é contraditória, pois quanto às normas excepcionais, já que não são regidas por qualquer princípio, valor ou idéia racional, o normal seria interpretá-las de maneira restritiva (*odiosa sunt restringenda*). O critério "literal" pregado por Gomes de Sousa pode levar a uma interpretação extensiva no sentido de abranger um conjunto de fatos mais amplo que o conjunto que seria abrangido se utilizássemos o critério contextual (a isenção sobre a venda de flores alcançaria, numa interpretação literal, as caras alcachofras vendidas no setor alimentício. Por outro lado, a idéia de Gomes de Sousa, encartada no art.111, é hermeneuticamente equivocada, pois não existe somente um sentido *literal*, e para decidir-se por um deles é sempre necessário usar os outros critérios hermenêuticos.

Por tudo isso, Gilberto de Ulhôa Canto, artífice do texto final aprovado em 1966, confessa que o art.111 foi "**um dos pontos em que mais se errou na elaboração do CTN", e admite a transformação valorativa por que passaram as normas de isenção**[539]**:**

---

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

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

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

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

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

A única maneira de *salvar* o art.111 é interpretá-lo no sentido da vedação de integrações analógicas das normas de isenção. Da mesma forma que a norma que estabelece o fato gerador e o sujeito passivo de um tributo não pode sofrer aplicação por analogia (art.108, §1.º do CTN), tampouco pode ser estendida ou ampliada, por argumentos analógicos, a norma de isenção. Neste sentido são as ponderações de Monteiro de Barros-Geraldo Ataliba[540] e Hugo de Brito Machado Segundo[541], bem como a tendência de alguns acórdãos sobre o tema (vide os bem fundamentados acórdãos na Apelação 422.111, 1.º TAC/SP, 1. Câmara, Rel.Juiz Elliot Akel, j.07.05.90 e no REsp 98.809, STJ, 2.ª Turma, Rel. Ministro Ari Pargendler, DJ 10.08.98).

- Art.112

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

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

---

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

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

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

CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: O SIGNIFICADO DE "EMPRESA" NO §5º DO ARTIGO 212 DA CF/88

Marco Aurélio Greco[543]

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

1. INTRODUÇÃO

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

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

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

543 Advogado – Doutor em Direito.

devido pelas "empresas". Dúvidas existem quanto ao significado desta norma e deste termo. Duas questões assumem particular importância:

a) teria o Constituinte – no dispositivo mencionado – utilizado o termo como se estivesse se referindo a um conceito de "Direito Privado"? e
b) caso assim tivesse agido, haveria no "Direito Privado" um conceito preciso de "empresa" que poderia ter sido adotado pelo Constituinte para fins de regular a contribuição?

Responder a tais perguntas acarreta relevantes consequências práticas. Com efeito, na medida em que a contribuição ali prevista só pode alcançar as "empresas" e se este conceito deve ser buscado no âmbito de determinado conjunto de normas de direito positivo – no qual o termo tenha sentido inequívoco – as entidades que não possuírem as qualidades que deste emanarem estarão, automaticamente, fora do alcance da norma de incidência da contribuição.

Daí a escolha deste tema para um texto que, ao mesmo tempo, apresente aspectos confrontantes do Direito tributário e do Direito Civil, âmbitos distintos da experiência jurídica.

2. SENTIDO E ALCANCE DO TERMO "EMPRESAS" NO §5º DO ARTIGO 212 DA CF/88

Estabelece o §5º do artigo 212 da CF/88 que:

> "A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação recolhida, pelas **empresas** na forma da lei." (realcei)

Objetivo específico deste estudo é procurar determinar o sentido e o alcance do termo "empresas" utilizado no dispositivo, posto que, se o Constituinte pretendeu socorrer-se de um conceito de "Direito Privado", terá aplicação o artigo 110 do Código Tributário Nacional que determina não poder a lei tributária alterar sua definição, conteúdo ou alcance.[544]

---

544 Não cabe, neste momento, proceder a um amplo estudo sobre o sentido da expressão "Direito Privado" no dispositivo codificado. Para fins tributários, um critério em grande medida eficiente é entender a expressão como a significar um conjunto de normas gerais e individuais que regulem certa parcela da realidade; ou seja, como equivalente a "Direito Positivo". Atualmente é cada vez mais difícil traçar uma linha

Ocorre que, no processo de interpretação, não se pode deixar de considerar que as palavras não têm um significado que lhes seja inerente pela sua própria natureza. Toda palavra terá um sentido resultante da maneira pela qual é utilizada. Excepcionalmente, algumas palavras, em razão da contínua e unívoca utilização podem vir a assumir uma rara condição no sentido de que não é, na prática, possível exprimir um determinado conteúdo a não ser mediante a utilização daquele vocábulo. Esta é uma situação excepcionalíssima na linguagem que pode ser identificada em pouquíssimas palavras sendo uma delas, por exemplo, em português a palavra "saudade". Nestas hipóteses, há uma confluência de circunstâncias: de um lado, a uniforme e constante utilização da palavra num único sentido e, de outro lado, suscitar dúvida quanto ao respectivo sentido se afigura totalmente despropositado aos olhos dos que compõem o conjunto dos participantes daquela específica situação comunicativa.

Fora desta situação excepcional, todas as palavras podem comportar múltiplos significados que resultam da sua utilização, o que implica dizer que o seu respectivo sentido e alcance:

a) resulta do que se convencionou, na situação específica, ser o sentido daquele termo; ou,
b) do contexto (objetivo, subjetivo, situacional, temporal etc.) em que a palavra é utilizada.

À falta de uma definição feita pelo próprio dispositivo normativo (p.ex., "empresa é …"), determinar o sentido específico de um termo – em certa norma jurídica – supõe, portanto, perquirir quanto ao contexto em que ele está sendo utilizado, pois dessa análise é que poderá ser determinado o conteúdo semântico que o Constituinte assumiu ao dar vida ao dispositivo em exame.

A palavra "empresa" não é uma daquelas revestidas da excepcional qualidade de agregarem um único significado. Buscar extrair do mencionado parágrafo 5º um determinado sentido sem levar em conta o contexto constitucional, parece-me ser caminho inadequado, posto que implicaria isolar o dispositivo e dar-lhe vida autônoma, como se não sofresse refrações das demais normas e princípios constitucionais. Portanto, cumpre buscar o sentido do termo "empresas" à luz do específico

---

divisória precisa entre os denominados "ramos do Direito". Manterei a referência a "Direito Privado", pois esta é a expressão utilizada no artigo 110.

contexto constitucional em que se insere e não um sentido abstrato e alheio a esse contexto.

2.1. CONTEXTO CONSTITUCIONAL QUE CERCA O TERMO "EMPRESAS" UTILIZADO NO §5º DO ARTIGO 212 DA CF/88

Tratando-se do contexto que cerca o dispositivo em questão, cumpre distinguir dois planos distintos:

a) **contexto imediato**, consistente nas regras do artigo 212 e nas que regulam a Seção em que ele se encontra ("Seção I – Da Educação"); e

b) **contexto mediato**, correspondente aos demais pontos da Constituição Federal em que surge a palavra "empresa", nos quais podemos identificar os sentidos em que foi utilizada.

Após o exame conjunto destes dispositivos é que será possível determinar se o Constituinte quis utilizar o termo empresa num determinado e preciso sentido e se este é, em tese, haurido do "Direito Privado", ou não.

2.2. A PREMISSA EM QUE SE APÓIA O ARTIGO 110 DO CTN

O artigo 110 do CTN prevê que:

> "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 … para definir ou limitar competências tributárias."

Esta regra tem suscitado as mais diversas reações por parte da doutrina;[545] desde os que entendem que ela teria caráter meramente didático, posto que supérflua, na medida em que o preceito ali contido já decorreria da própria concepção de sistema que cerca o ordenamento jurídico; até os que entendem que ela desnatura o exercício da competência tributária, pois o legislador que edita normas de "Direito Privado" estaria indiretamente interferindo com a discriminação de competências, sempre que alterasse as definições de institutos desse campo do Direito;

---

545 Vejam-se, dentre outros: Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª edição, Rio de Janeiro: Forense, p. 393 e segs.; Ricardo Lobo Torres, *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*, 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, p. 92 e segs.; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 1ª edição, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 207; Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 24ª edição, Malheiros, São Paulo, 2004, p. 110 e segs.

passando pelos que vêem nela uma regra inadequada, pois implicaria interpretar a Constituição com os olhos da legislação ordinária.

Sem entrar nesta discussão, um ponto, porém, parece-me inequívoco o qual surge como substrato lógico da própria regra, como premissa do raciocínio que se pretenda desenvolver para aplicação do artigo 110 do CTN.

Para que um conceito de Direito Privado possa ser utilizado como matriz da amplitude da materialidade da competência tributária é necessário que este conceito **tenha um perfil nítido, preciso, certo e determinado, vale dizer, inequívoco no próprio "Direito Privado"**.

Com efeito, atribuir competência é circunscrever uma parcela da realidade como apta a servir de suporte para a instituição de tributos. Como tal, possui a dupla feição de autorizar a sua criação e, ao mesmo tempo, limitar o exercício do poder de atingir patrimonialmente alguém. A função precípua do artigo 110 do CTN é assegurar a exatidão do delineamento do âmbito material da competência, excluindo outros possíveis significados que, em tese, o termo pudesse ter. Como ensina BALEEIRO, tal é a importância da nitidez da atribuição da competência que:

> "… o legislador não pode restringir, por via complementar, o campo de alcance de tal ato ou negócio, nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites."[546]

Porém, se, no âmbito do "Direito Privado", o conceito não é utilizado num único sentido, se a legislação não o define e doutrina e jurisprudência não são uniformes no entendimento quanto ao seu significado, não há como aplicar o critério que resulta da regra do artigo 110 do CTN. Realmente, se nem mesmo naquele âmbito o conceito é preciso, como poderia sê-lo para definir a amplitude da competência tributária? Qual dos sentidos de "Direito Privado" teria sido encampado pela norma constitucional de atribuição de competência tributária?

Isto leva à conclusão de que o artigo 110 do CTN deve ser lido com o acréscimo do adjetivo "unívoco" ou "inequívoco", no sentido de que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos e conceitos de "Direito Privado" **que sejam unívocos** que não sejam utilizados em mais de um sentido. Conceitos imprecisos ou com mais de um significado não servem para delimitar o âmbito da

---

546 Op. cit., p. 393.

competência tributária, simplesmente porque, ao indicarem campos distintos da realidade, não delimitam efetivamente.

Realçada esta premissa, examinarei o contexto constitucional em que situado o vocábulo "empresa".

2.3. CONTEXTO IMEDIATO: A SEÇÃO "DA EDUCAÇÃO" E A DIRETRIZ DO ENSINO FUNDAMENTAL PÚBLICO E GRATUITO

O primeiro ponto a sublinhar é o perfil reservado pelo Constituinte ao tema da "educação". Neste exame, é importante destacar as previsões contidas nos artigos 205 e 208, pois o artigo 212 lhes está relacionado, tanto pelo *caput* do artigo 212, como pelo seu §5º.

O primeiro dos dispositivos (art. 205) prevê de forma clara que:

> "A educação, direito de todos e **dever do Estado** e da família, será **promovida** e incentivada com a **colaboração da sociedade**, visando …"

Este dispositivo consagra duas diretrizes básicas que se completam.

A primeira é a imposição de um dever ao Estado de promover a educação. Ou seja, uma diretriz positiva da ação a ser desenvolvida pelo Poder Público, um comando no sentido de que a ele incumbe esta atuação e, por decorrência, dele é a responsabilidade pela promoção da educação. Em suma, atividade que está jungido a desempenhar.

Esta não é uma singela norma programática (no sentido clássico de mera diretriz de conduta, cuja natureza e dimensão da eficácia que possui tem gerado muito debate). Trata-se de verdadeiro **dever jurídico** imposto ao Estado e mais diretamente à "autoridade competente", pois, nos termos do §2º do artigo 208, "o não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, **importa responsabilidade da autoridade competente**" (realcei).

A segunda diretriz básica que resulta do artigo 205 é a de que a promoção e o incentivo à educação é dever do Estado e da família que dele vão se desincumbir "com a colaboração da sociedade", vale dizer de todos. Há, pois, uma incorporação indistintamente de todos, que são chamados a coadjuvarem o Estado e a família no desincumbir-se do dever de promover a educação.

O segundo dispositivo (artigo 208) retrata o dever do Estado para com a educação e enumera as várias responsabilidades que lhe cabem,

dentre as quais a primeiras delas é com o "educação básica obrigatória e gratuita". O perfil deste dever é complementado pela regra do §1º desse artigo ao prever que "o acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo". Ou seja, ao dever de um (Estado) atrela-se o direito subjetivo de outro (qualquer do povo). E o conteúdo desse dever/direito subjetivo é a prestação do ensino **gratuito**.

Ora, para que o ensino possa ser gratuito para o educando, os respectivos recursos devem se originar de alguma fonte.

Estas fontes estão indicadas no artigo 212 cujo *caput* estabelece a vinculação da receita **de impostos** para a manutenção e desenvolvimento do ensino. Vale dizer, típica receita pública derivada que visa atingir indistintamente toda sociedade, em critério que é consentâneo com o artigo 205 que prevê ser ela chamada a colaborar com a promoção do ensino.

Considerando, porém, que o artigo 208 estabelece uma série de compromissos a serem atendidos pelo Poder Público e considerando que os recursos decorrentes de impostos podem não ser suficientes, o artigo 212 prevê no seu §4º que os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde serão financiados por contribuições sociais e outros recursos orçamentários,[547] e, no seu §5º, que a educação básica pública (leia-se, gratuita) terá como fonte adicional de financiamento a contribuição ao salário-educação.

Portanto, a contribuição ao salário-educação surge como fonte complementar de custeio de um encargo imposto ao Poder Público correspondente à prestação gratuita de ensino, e surge como forma complementar (paralela aos impostos) pela qual a sociedade colabora para a promoção e o incentivo da educação.

Nesta análise do contexto imediato em que se situa a previsão do §5º do artigo 212, não há indicação precisa do sentido em que foi utilizada a palavra "empresa".

Ao revés, um exame mais profundo da questão do ensino enquanto tal mostra que, pelo artigo 209, ele é livre à iniciativa privada, o que significa que instituições de "Direito Privado" podem se dedicar à educação. Mas estas, quando vistas pelo Capítulo do Sistema Tributário tanto podem ser instituições sem fins lucrativos (imunes a impostos pelo artigo 150, VI, "c") quanto com fins lucrativos (não imunes a impostos).

---

547 Não se pode esquecer que a saúde é área que integra a seguridade social (CF/88, artigo 196).

Vale dizer, em matéria de instituições de educação, estas podem ser com ou sem fim lucrativo. Assim, a idéia da "busca do lucro" como elemento identificador do conjunto de entidades que podem se dedicar ao ensino não resulta automaticamente da referência à iniciativa privada contida no artigo 209, e também não resulta inequívoca da previsão do artigo 212, §5º da CF/88.

Em suma, o contexto imediato do artigo 212, §5º da CF/88 não oferece elementos que apontem com clareza para a conclusão de que a palavra "empresa" tenha sido utilizada neste ou naquele sentido, ou num sentido haurido do "Direito Privado".

2.4. CONTEXTO MEDIATO: SIGNIFICADO DO VOCÁBULO "EMPRESA" EM OUTROS DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS

Deixando de lado os dispositivos constitucionais que tratam das empresas públicas (vistas como figura jurídica específica), e sem considerar o próprio artigo 212, §5º, a leitura da Constituição Federal, na sua parte permanente, mostra existirem cerca de 20 (vinte) dispositivos em que a palavra "empresa" é utilizada.[548]

Analisados tais dispositivos, conclui-se que o Constituinte utiliza a palavra em dois sentidos distintos. Por vezes, emprega o vocábulo "empresa" no sentido singelo de "pessoa jurídica", independentemente do tipo de atividade por ela exercida, enquanto, outras vezes, o faz num sentido mais restrito para se referir à "pessoa jurídica que desempenhe atividade econômica".

Assim, por exemplo, encontramos tal palavra utilizada no sentido genérico de "pessoa jurídica" no artigo 5º, XXIX que consagra a proteção aos nomes de empresas. Ora, esta garantia faz parte do conjunto que protege o patrimônio imaterial e, como tal, só tem sentido se interpretada como abrangente de todos os nomes de pessoas jurídicas e não apenas daquelas que exercerem atividade econômica.

Também no artigo 11, a garantia de eleição de representante de empregados para promover o entendimento direto com o empregador é

---

548 Sem querer ser exaustivo, podem ser arrolados os seguintes dispositivos: art. 5º, XXIX; art. 7º, XI; art. 11; art. 37, XX; art. 54, I, "a"; art. 54, II, "a"; art. 71, V; art. 139, VI; art. 164, §3º; art. 165, §5º, II; art. 167, VIII; art. 170, IX; art. 173, §1º; II, art. 175, único, I; art. 176, §1º; art. 179; art. 199, §3º; art. 218, §4º; art. 222, §1º; art. 222, §4º e art. 239, §4º.

regra que se aplica indistintamente às "empresas", termo que, nesse dispositivo, não me parece esteja restrito às pessoas jurídicas que desempenhem atividade econômica, posto que o elemento referencial da norma não é o tipo de atividade, mas sim a composição de interesses no bojo da relação de emprego.

O mesmo ocorre no artigo 54, II, "a" que proíbe Deputados e Senadores, desde a posse, serem diretores de "empresa que goze de favor decorrente de contrato com pessoa jurídica de direito público". Ora, a razão da previsão não está na qualidade da atividade exercida, mas sim na circunstância de haver um "favor" oriundo de contrato com o Poder Público. Titular desse "favor" pode ser qualquer pessoa jurídica e não apenas as que desenvolvam atividade econômica.

Igualmente sucede com o artigo 222 que trata das "empresas jornalísticas", conceito que abrange todas as pessoas jurídicas que tenham por objeto atividade dessa natureza, sejam elas fundações, sociedades anônimas etc. Vale dizer, também aqui o sentido da palavra "empresa" é o de pessoa jurídica em geral e não de pessoa jurídica que exerça atividade econômica.

Por outro lado, há dispositivos em que a mesma palavra (=empresa) é claramente utilizada no sentido de pessoa jurídica que exerce atividade econômica como se verifica, por exemplo no artigo 170, IX (empresas de pequeno porte), ou no artigo 179 (microempresas e empresas de pequeno porte).

Ou seja, o exame do contexto geral da Constituição mostra que a mesma palavra vem utilizada em dois sentidos distintos:

a) um sentido mais amplo (pessoa jurídica); e
b) outro mais restrito (pessoa jurídica que exerça atividade econômica).

Ora, se no contexto geral a palavra não é utilizada num único sentido e no contexto específico (dentro da Secção – Da Educação) comporta também mais de um sentido, não vejo como concluir que, no §5º do artigo 212, ela tenha sido utilizada exclusivamente no sentido de pessoa jurídica exercente de atividade econômica.

Vale dizer, o termo "empresa" utilizado no §5º do artigo 212 da CF/88 tem o sentido de "pessoa jurídica" e nada indica que o dispositivo constitucional em análise tenha pretendido consagrar um conceito de "Direito Privado" para o fim de definir o âmbito subjetivo da compe-

tência para instituir a contribuição ao salário-educação (prevista no dispositivo).

Porém, ainda que – para fins de argumentação – se admitisse que a Constituição, nessa regra, tivesse pretendido encampar um conceito de "Direito Privado", cabe perguntar se existe tal tipo de conceito, revestido da qualidade da precisão e univocidade.

3. SENTIDO DO VOCÁBULO "EMPRESA" NO "DIREITO PRIVADO"

Pressuposto de aplicabilidade da regra do artigo 110 do CTN é a existência de um conceito definido, preciso, no campo do "Direito Privado". Assim deve ser, pois, na medida em que a importância do artigo 110 está em dar exatidão aos limites da atribuição da competência tributária, a "definição" a que se refere o dispositivo, deve ser unívoca não podendo ficar entregue a divergências teóricas ou ficar ao sabor de correntes doutrinárias, por mais respeitáveis que sejam. Se existirem vários possíveis sentidos para determinado termo utilizado pela Constituição, forçoso é concluir que qualquer deles terá sido albergado pela norma atributiva de competência.

Feita esta exposição, cumpre examinar a questão da perspectiva do "Direito Privado", pois, para que o artigo 110 do CTN tenha aplicação, é necessário encontrar naquele campo uma destas duas situações:

a) uma definição legal do que seja "empresa"; ou

b) o uso constante e uniforme dessa palavra com um único significado.

Sem entrar aqui em longas discussões quanto ao que corresponderia ao denominado "Direito Privado" em oposição a outros segmentos da experiência jurídica que pudessem ser adjetivados diferentemente (Direito Econômico, Público, Social etc.),[549] e considerando que uma acepção possível da expressão no artigo 110 do CTN é a de "Direito Positivo", examinarei três diplomas legais da maior relevância que correspondem àqueles mais diretamente ligados ao tema da "empresa":

1. - a **Consolidação das Leis do Trabalho**, pois esta serviu de parâmetro para o Supremo Tribunal Federal interpretar o artigo 195 da CF/88 na sua redação original, quando teve de examinar o sentido

549 Para uma exposição crítica quanto à classificação dos ramos em Direito e uma análise do processo evolutivo dos conceitos, vide o meu *Dinâmica da tributação – Uma visão funcional*, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 21 e segs.

em que utilizadas as palavras "empregador" e "salário" naquele dispositivo;[550]

2. - a **Lei das Sociedades Anônimas**, pois esta regula um tipo específico de pessoa jurídica caracterizada por desenvolver atividade com o intuito de lucro; e
3. - o **Código Civil**, pois é diploma fundamental do campo do "Direito Privado". Neste passo, a análise versará tanto o Código de 1916 (vigente na data da promulgação da CF/88) como o Código de 2002, pois este contem um Livro inteiro dedicado ao "Direito de Empresa".

O exame de cada um destes três diplomas mostra, de forma clara, que não há uma definição legal de "empresa" e que, também aqui, a palavra não é utilizada num único sentido que pudesse ser entendido como aquele que o termo tem no campo do "Direito Privado".

3.1. "EMPRESA" NA C.L.T.

O vocábulo "empresa" aparece logo no artigo 2º da CLT nitidamente utilizado no sentido de **pessoa** que desempenha atividade econômica.

O *caput* do artigo 2º prevê claramente que empregador é

> "… a empresa, individual ou coletiva que, assumindo os **riscos da atividade econômica**, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço." (realcei)

Para deixar fora de dúvida que o *caput* está se referindo a esta específica situação, e como o *caput* não alcança pessoas que atuam sem fins lucrativos o §1º do dispositivo equipara a empregador

> "… os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados."

Por fim, o §2º do artigo 2º volta a insistir na noção de "atividade econômica", como relacionada à figura da empresa.

À vista disso, pode-se concluir que, no âmbito da CLT, o termo empresa tem significado restrito de pessoa que desenvolve atividade econômica não alcançando as entidades sem fins lucrativos.

Este, porém, não é o único sentido que o termo possui no âmbito do "Direito Privado".

---

550 Vide o RE-166.772, DJ-16.12.94, Plenário, Relator Min. Marco Aurelio.

3.2. "EMPRESA" NA LEI DAS S/A

O vocábulo "empresa" encontra outro sentido quando se analisa a Lei n. 6.404/76.

Realmente, ele aparece no *caput* do artigo 2º que dispõe sobre o objeto da companhia, fazendo-o nos seguintes termos:

> "Artigo 2º - Pode ser objeto da companhia **qualquer empresa de fim lucrativo**, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes." (realcei)

Esta previsão distingue-se da anteriormente examinada, pois utiliza o vocábulo "empresa" não mais no sentido de **pessoa** jurídica, mas no sentido de **tipo de atividade** ou se se quiser, corresponde ao conceito de "empreendimento" visto como o conjunto de atividades globalmente consideradas e universalizadas em função de determinado objetivo. Como tal, "empresa" tanto pode ser de fim lucrativo e, neste caso, a Lei autoriza seja qualificada como objeto social da companhia, como pode ser de fim não-lucrativo e, neste caso, por determinação legal não pode corresponder a objeto social de uma sociedade anônima.

Note-se que o dispositivo não está prevendo que empresa é a companhia de fim lucrativo, nem que empresa é a atividade de fim lucrativo. Ao revés, da forma como redigido seu artigo 2º, a Lei das S/A admite que existam empresas (=atividades, empreendimentos) de fins lucrativos e empresas (=atividades, empreendimentos) sem fins lucrativos.

Portanto, no âmbito desta lei, encontramos o vocábulo utilizado em outro sentido que não aquele adotado pela CLT o que, por si só, já contamina a precisão semântica que é pressuposto lógico da aplicação do artigo 110 do CTN.

3.3. "EMPRESA" NO CÓDIGO CIVIL

A primeira questão que se coloca quando se trata de examinar o sentido do vocábulo "empresa" no Código Civil diz respeito ao momento em que esta verificação deve ocorrer.

Apesar de, à primeira vista, dar a impressão de ser um dispositivo de fácil interpretação, o artigo 110 do CTN além das críticas funcionais que tem recebido, exige que a análise se desdobre em duas dimensões distintas:

a) da **perspectiva temporal**, cumpre determinar o momento no tempo em que este significado deve ser buscado; e

b) da **perspectiva material**, cumpre buscar o sentido e alcance do conceito de "Direito Privado" utilizado pela Constituição (quando ela o fizer e se existir um conceito preciso).

3.3.1. DETERMINAÇÃO DO MOMENTO TEMPORAL A QUE SE REFERE O ARTIGO 110 DO CTN

Prevê o artigo 110 do CTN que "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 … para definir ou limitar competências tributárias."

Aparentemente, esta regra não suscita maiores dúvidas quanto à sua aplicabilidade sempre que for possível identificar a utilização pela Constituição de um instituto, conceito ou forma de "Direito Privado" que tenha perfil precisamente delineado.

Porém, para haver tal aplicação, é preciso que estejam reunidas duas previsões normativas, a saber:

1. - a norma constitucional que encampe o instituto, conceito etc. de "Direito Privado"; e
2. - a existência de disciplina legal desse instituto etc. no conjunto de normas jurídicas aglutinadas sob tal denominação.

Ocorre que o ordenamento jurídico é dinâmico e está sujeito a alterações em suas regras o que significa a possibilidade de existirem três situações distintas conforme a correlação de normas seja vista da perspectiva temporal, especialmente tendo em conta que a Constituição Federal é de 1988, mas estou examinando o tema em 2023.

Com efeito, considerando estas duas datas (1988 – 2023) a relação entre norma constitucional e disciplina de "Direito Privado" pode, em tese, assumir três conformações distintas:

a) a norma constitucional e a disciplina de "Direito Privado" mantiveram-se inalteradas;
b) a norma constitucional permaneceu inalterada, mas a disciplina de "Direito Privado" foi modificada de modo a ampliar o conjunto de situações concretas alcançado pela sua previsão;
c) a norma constitucional permaneceu inalterada, mas o instituto, conceito etc. de "Direito Privado" foi alterado para reduzir o conjunto de situações concretas que anteriormente era previsto.

Daí a pergunta crucial a ser feita:

Qual a legislação de "Direito Privado" a ser levada em consideração para o fim de determinar o sentido e o alcance do instituto etc. utilizado pela norma constitucional? A vigente na data da promulgação da norma constitucional ou na data da ocorrência do fato gerador do tributo, pois esta pode ter amplitude semântica diferente da originalmente considerada?

O momento a ser considerado para fins de aplicação do artigo 110 do CTN não deve ser o da ocorrência do fato gerador (quando a norma infraconstitucional pode ser diferente), mas sim o da promulgação da norma constitucional.

O cerne da questão é interpretar o sentido e o alcance da norma constitucional atributiva ou limitadora de competência tributária. Trata-se de saber qual sua efetiva amplitude. Para tanto, o Constituinte pode ter utilizado conceitos de diversas ordens (econômicos, sociais, técnicos etc) ou conceitos que têm um preciso perfil no "Direito Privado".

Qualquer que seja a hipótese, porém, o ponto da questão é que existe uma dualidade de planos, de um lado o Constituinte que irá utilizar conceitos para circunscrever uma parcela da realidade concreta para o fim de atribuir (e circunscrever) uma competência tributária e, de outro lado, esta própria realidade concreta que será circunscrita pela norma atributiva da competência.

Ora, a discriminação constitucional de competências corresponde a uma separação de áreas de tributabilidade que o Constituinte especialmente qualificou. Isto ele o fez no momento em que instaurou a discriminação. A utilização de conceitos de "Direito Privado" se dá como forma abreviada de circunscrever determinada parcela da realidade. Ao invés de repetir uma definição, o Constituinte, de forma elíptica, indica apenas o conceito ou instituto existente, mas sua vontade é de vincular a competência tributária em questão àquela específica parcela da realidade alcançada por ele.

Portanto, o sentido e o alcance de "Direito Privado" deve ser aferido no momento em que ocorre a atribuição de competência tributária, pois naquele momento é que o respectivo conteúdo quis ser qualificado pela Constituição. A norma constitucional assumiu como seu o conteúdo que resulta do "Direito Privado". E isto ela o faz no momento em que promulgado o dispositivo em questão, não depois. Naquele momento, o Constituinte quis atribuir a determinada pessoa tributante certa mate-

rialidade ou certa fração da realidade **e não outra**. Para circunscrevê-la, utilizou o conceito de "Direito Privado".

Na medida em que, no momento da discriminação de competências, não há uma definição diretamente emanada da Constituição, mas o Constituinte optou por uma definição por remissão ao "Direito Privado", e como estamos perante a necessidade de interpretar o significado da norma constitucional (e não da legislação de "Direito Privado") o sentido dela deve ser aferido mediante o recurso ao "Direito Privado" vigente quando da sua promulgação.

As eventuais alterações posteriores ocorridas no âmbito do "Direito Privado" não interferem com a discriminação constitucional por meio da aplicação do artigo 110 do CTN. Serão relevantes para fins de interpretação das normas constitucionais, mas escaparão do artigo 110. De fato, se o instituto sofre alteração superveniente em seu alcance, seja para reduzi-lo ou ampliá-lo, o novo conteúdo não será incorporado pela Constituição, pois não integrou a deliberação Constituinte a respeito. Com efeito, se à época da Constituição o Legislador Constituinte tivesse se deparado com um conteúdo diferente, talvez não o tivesse acolhido.

Isto não significa que as alterações ocorridas na legislação de "Direito Privado" que modifiquem o sentido e o alcance dos institutos seja irrelevante para fins da tributação. É relevante, pois sempre será necessário interpretar a competência tributária, porém, neste caso, os conceitos daquele campo do Direito formarão o universo a ser conhecido para fins de interpretação, mas não haverá a vinculação semântica a que se refere o artigo 110.

Além disso, admitir o contrário, ou seja que o dispositivo constitucional deva ser interpretado de acordo com o sentido vigente no "Direito Privado" seria permitir que o legislador ordinário alterasse a discriminação de competências, numa delegação praticamente em branco. De fato, se o conteúdo do conceito é definido pelo "Direito Privado" e o legislador ordinário pode alterar seu desenho com o relevante efeito de ser automaticamente encampado pela norma constitucional, então esta não tem conteúdo próprio e a discriminação de competência fica nas mãos do legislador ordinário, pois, através de alterações nos conceitos privados realocará as competências respectivas.

Em suma, a aplicação do artigo 110 do CTN – se e quando tiver aplicação – deverá levar em consideração a definição, o sentido e o alcance que os institutos e conceitos de "Direito Privado" tiverem no momento

em que promulgada a norma constitucional examinada e não o que tiverem em decorrência de legislação infraconstitucional posterior.

Ora, no exemplo escolhido para fins deste estudo, trata-se de interpretar o sentido do vocábulo "empresas" utilizado pelo §5º do artigo 212 da CF/88 que vem desde a sua promulgação (1988), pois a alteração promovida pela Emenda Constitucional n. 14, de 1996 só eliminou a parte final do dispositivo e não alterou a parte que ora remanesce, bem como a Emenda Constitucional n. 56, de 2006 alterou apenas a expressão "ensino fundamental público" por "educação básica pública" nada dizendo quanto ao termo "empresa".

De qualquer modo, seja em 1988 (promulgação da Constituição), seja em 1996 (promulgação da Emenda n. 14) estava em vigor o Código Civil de 1916 e, portanto, num primeiro momento, nele é que deve ser verificado se existe, ou não, um sentido preciso para o vocábulo.

3.3.2. "EMPRESA" NO CÓDIGO CIVIL DE 1916

No Código Civil de 1916, encontramos 5 (cinco) dispositivos que utilizam o vocábulo e o fazem em dois sentidos distintos:

a) **nos artigos 588, §4º, 854 e 1.361**,[551] o sentido era o de "pessoa jurídica". Assim, o primeiro deles faz menção a "pessoas ou empresas" que explorem cercas marginais; no segundo menciona-se a "fusão com outra empresa"; e o terceiro preceito diz respeito a "credores de uma empresa de teatro". Vale dizer, em todos eles, o sentido dado ao vocábulo equivale ao de **pessoa jurídica**;

b) **nos artigos 1.371 e 1.374**, o sentido é de atividade ou empreendimento, independente de terem cunho econômico. Com efeito, estes dois dispositivos encontram-se nas Disposições Gerais do Capítulo das "Sociedades" que, no Código de 1916, regulava as sociedades civis em geral, vale dizer, com ou sem fim econômico. Nestes dispositivos, é feita menção a "executar em comum certa empresa" e ao objeto da sociedade ser um "negócio ou empresa". Vale dizer, a empresa aparece como objeto da sociedade, como algo que se executa; ou seja, como equivalente a empreendimento ou atividade escolhida pelas partes como razão da reunião de seus esforços comuns.

---

551 Este último veio a ser revogado pela Lei n. 9.610/98.

À vista desta análise, conclui-se que o Código Civil de 1916 não dava um sentido único, preciso, de "empresa" e mesmo que o desse, este ou seria equivalente a pessoa jurídica ou seria equivalente a empreendimento ou atividade em geral, não se circunscrevendo à hipótese de atividade de cunho econômico.

Ainda que, por amor à argumentação, se pretendesse sustentar que o sentido do vocábulo "empresas" deveria ser procurado no Código Civil atual, pois a Emenda Constitucional n. 56 é de 2006, nem assim encontraríamos um conceito preciso que pudesse servir para circunscrever com exatidão a amplitude da competência examinada.

3.3.3. "EMPRESA" NO CÓDIGO CIVIL DE 2002

A primeira observação a fazer é que o Código Civil (apesar de possuir um Livro dedicado ao Direito de Empresa) não apresenta uma definição de empresa. Consagra uma definição de empresário no seu artigo 966, para cuja caracterização o exercício de atividade econômica é elemento essencial; mas definição de empresa não existe.

Apesar de não haver uma definição legal de "empresa", o vocábulo surge mais de uma dezena de vezes no novo Código Civil.

Dos vários dispositivos que o utilizam, destaco alguns que demonstram que o vocábulo foi utilizado em mais de um sentido, ora se referindo a pessoa jurídica, ora a atividade econômica.

Estão no primeiro grupo (empresa no sentido de pessoa jurídica), por exemplo:

a) **o artigo 931** ao prever que "os empresários individuais e as empresas respondem independentemente de culpa". Ora, quem pode ser sujeito passivo de relação jurídica de responsabilidade é a pessoa;
b) **o artigo 1.178** ao se referir a atos "relativos à atividade da empresa". Se a atividade é "da empresa" isto se dá porque este vocábulo não foi utilizado no sentido estrito de atividade, seja qual for a natureza desta (econômica ou não). Por outro lado, ao mencionar "atividade da empresa" está também indicando o elemento objetivo (atividade) e seu titular subjetivo (empresa) o que leva a entender que neste dispositivo o vocábulo está significando algo mais abrangente do que a singela atividade (ainda que econômica) o que alcança também a pessoa jurídica; e

c) o artigo 1.187, II, ao tratar dos critérios de avaliação do inventário, faz menção a "produtos ou artigos da indústria ou comércio da empresa" o que aponta no sentido de alguém (elemento subjetivo) que seja titular de tais bens, pois se a referência fosse à própria atividade econômica não haveria porque distinguir de um lado "comércio" e de outro lado "empresa".

No segundo grupo (empresa como empreendimento ou atividade econômica), estão, por exemplo:

a) o artigo 968, IV quando se refere à sede da empresa, ou seja, ao local do exercício da atividade que define o empresário que, por sua vez, a teor do artigo 966 é de caráter econômico;
b) o artigo 974 ao prever que o incapaz pode continuar a empresa antes exercida por ele enquanto capaz; ora, a atividade é que pode ser objeto de exercício;
c) o artigo 978 quando menciona o "patrimônio da empresa" está se referindo ao empreendimento de caráter econômico desenvolvido pelo empresário; e
d) o artigo 1.142, ao definir estabelecimento, deixa claro que "empresa" é conceito ligado à atividade, tanto assim que pode ser exercida "por empresário, ou por sociedade empresária". Vale dizer, também neste dispositivo o Código está se referindo à atividade e distinguindo-a da pessoa jurídica que a exerce.

Esta análise mostra que o vocábulo "empresa" não encontra uma definição legal no Código Civil e que o uso que dele se faz em certos dispositivos se refere à pessoa (elemento subjetivo) e, em outros, à atividade econômica (elemento objetivo) que tanto pode ser desempenhada por uma pessoa física (empresário) como por uma pessoa jurídica (sociedade empresária).

Pode-se dizer que, no texto do Código Civil atual, não há uma definição legal de empresa, mas há um uso predominante do termo para se referir ao desempenho de atividade econômica ou ao empreendimento econômico enquanto tal, embora o sentido de pessoa jurídica também seja encontrado nesse diploma.

4. CONCLUSÃO

O exame realizado mostra que o vocábulo "empresa":

a) não é utilizado num único sentido pela Constituição de 1988;

b) não há uma nítida indicação de que o Constituinte tivesse buscado se socorrer de um conceito de "Direito Privado/Direito Positivo" para definir o elemento subjetivo qualificado pela norma do §5º do seu artigo 212;

c) ainda que a CF/88 tivesse buscado um conceito de "Direito Privado/Direito Positivo" este deveria ser aferido de acordo com a legislação vigente à data da sua promulgação (1988) ou, quando muito, à data da promulgação da EC-14 (1996) ou à data da EC-56 (2006) e não à data da ocorrência do fato gerador da contribuição (p.ex., 2023);

d) a aplicação do artigo 110 do CTN supõe a existência de um conceito preciso no âmbito do "Direito Privado/Direito Positivo" o que se tem na hipótese de uma definição legal ou por força de um uso inequívoco e constante. Este uso inequívoco e constante não precisa estar necessariamente na legislação, mas se nela o vocábulo tiver mais de um significado – como o Direito positivo é a matéria prima do trabalho da doutrina – a eventual uniformidade na doutrina não é suficiente para concluir pela existência de um conceito inequívoco e preciso no campo do "Direito Privado", para fins de aplicação desse dispositivo do Código Tributário Nacional.

e) o uso pela CF/88 de conceitos de "Direito Privado/Direito Positivo" corresponde a forma elíptica de definir o âmbito da tributação (para evitar repetições ociosas); não é abertura para a flexibilização da discriminação de competências;

f) o sentido e o alcance do conceito constitucional devem ser buscados no "Direito Privado/Direito Positivo" assim entendido o conjunto de normas gerais ou individuais que regulam determinada parcela da realidade, bem como no entendimento teórico que a partir delas se elabora, mas não exclusivamente na doutrina que as comenta;

g) ao lado da análise constitucional, o exame da CLT, da Lei das S/A, do Código Civil de 1916 e do Código Civil de 2002 mostra que o vocábulo "empresa" é utilizado em quatro sentidos diferentes: (i) pessoa jurídica; (ii) pessoa jurídica que exerce atividade econômica; (iii) atividade ou empreendimento independente de ter conteúdo econômico; e (iv) atividade econômica; e

h) diante da multiplicidade de sentidos em que utilizado o vocábulo, não vejo como concluir que um deles tenha sido privilegiado pelo artigo 212, §5º da CF/88.

Em suma, a análise realizada aponta no sentido de que, na interpretação e na aplicação do §5º do artigo 212 da CF/88, não se está perante caso de aplicação do artigo 110 do CTN e, mais do que isto, que a amplitude do termo "empresas" ali utilizado não se restringe às pessoas jurídicas que desempenhem atividades econômicas com intuito de lucro.

O CONCEITO DE RECEITA INCORPORADO NO ART. 195, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL[552]

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic[553]

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1. RECEITA PARA A CONTABILIDADE; 2. RECEITA PARA O DIREITO FINANCEIRO; 3. RECEITA PARA O DIREITO COMERCIAL; 4. RECEITA PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO; 4.1. LEGISLAÇÃO; 4.2. DOUTRINA; 4.3. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL; 5. O VOCÁBULO "RECEITA" NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL; CONCLUSÕES; BIBLIOGRAFIA

INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional n. 20, de 16.12.1998 ("EC 20/1998"), incluiu a alínea *b* no inciso I do art. 195 da Constituição Federal, inaugurando a autorização constitucional para a tributação da receita. Posteriormente, a Emenda Constitucional n. 33, de 12.12.2001, inseriu a receita bruta entre as bases passíveis de tributação pelas contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, como instrumento de atuação da União nas respectivas áreas, bem como estabeleceu a imunidade das receitas de exportação a tais contribuições.

Embora a tributação da receita seja possível desde 1998, as polêmicas envolvendo o conceito de receita tributável são ainda mais antigas e geram grande insegurança jurídica. Por um lado, a Receita Federal, co-

552 Parte do conteúdo deste artigo foi publicado anteriormente em KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. Tributação da Receita: parâmetros, limites constitucionais e aspectos controversos. Curitiba: Juruá, 2021.

553 Doutoranda em Direito Tributário pela PUC-SP (em curso). Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Especialista em Tributação Internacional pelo IBDT. Conselheira da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF. Advogada (licenciada), contadora e professora.

mumente, adota o conceito de receita para a contabilidade[554]. Por outro, os Tribunais Superiores afastam a adoção do conceito contábil para fins tributários, mas definem receita tributável com base em características nem sempre compatíveis entre si. E tal cenário torna indispensável a investigação de qual o conceito de receita incorporado no art. 195, I, da Constituição Federal,

Diante disso, o objetivo do presente trabalho é analisar se o legislador constituinte, ao elaborar a EC 20/1998, adotou um conceito de receita próprio do Direito Tributário ou incorporou aquele referente a outro ramo do direito. Para tanto, examinaremos as definições de receita para a contabilidade, o direito financeiro, o direito comercial e o direito tributário vigentes em dezembro de 1998, quando a materialidade, em seu sentido genérico[555] passou a ser objeto de tributação, bem como as definições que se reportam ao conceito de receita tributável incorporado pela Constituição Federal de 1988. Em seguida, o contexto em que o vocábulo "receita" foi adotado na Constituição Federal será esmiuçado, para, ao final, se buscar entender qual, dentre os conceitos vigentes, foi incorporado no art. 195, I, da Constituição Federal. Embora o presente estudo não se preste para definir receita tributável, a conclusão acerca do conceito incorporado no referido dispositivo pode ser útil para validar ou repelir as tentativas de adoção do conceito de outros ramos do direito para fins de incidência de Contribuição ao PIS e de Cofins.

1. RECEITA PARA A CONTABILIDADE

A contabilidade, assim como o direito, pertence ao campo das ciências sociais, pois se ocupa das mutações patrimoniais que decorrem eminentemente da ação humana. Seu objeto é o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do patrimônio das entidades, com a fi-

554 Nesse sentido, por exemplo, a Solução de Consulta Cosit n. 176/2018, que versa sobre a natureza de receita financeira do benefício proveniente da renegociação de dívidas originárias de crédito rural.

555 Em realidade, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a receita do concurso de prognósticos já era passível de tributação pelas contribuições sociais. No entanto, as contribuições doutrinárias ou jurisprudenciais sobre o conceito de receita dos concursos de prognósticos não serão aqui analisadas, tendo em vista, dentre outros, as controvérsias acerca da sua natureza tributária. Sobre o tema: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 512.

nalidade de fornecer informações confiáveis aos usuários internos e externos das demonstrações contábeis[556]

Assim, vê-se que, embora ambos pertençam ao campo das ciências sociais, direito tributário e contabilidade têm funções muito distintas. Enquanto o direito tributário regula a relação entre Fisco e contribuinte, com o objetivo de financiar a atividade estatal e, no caso de tributação extrafiscal, induzir comportamentos, a contabilidade se ocupa de refletir a realidade empresarial, possibilitando a tomada de decisões pelos seus destinatários.

Durante muito tempo, entretanto, a contabilidade foi utilizada no Brasil como instrumento auxiliar na apuração de tributos, deixando, com isso, de refletir, com confiabilidade, a situação patrimonial da entidade. Nessa época – que perdurou até o advento da Lei n. 11.638/2007, que iniciou o processo de convergência contábil para adequar as nossas regras aos padrões internacionais –, as principais normas contábeis eram emitidas pelo IBRACON, pelo CFC ou até pela própria Receita Federal.

Especificamente no que se refere ao conceito de receita para a contabilidade, em 1990, foi publicada a Resolução n. 686 do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade, entre elas a NBC T 3, abrangendo o Conteúdo e Estrutura das Demonstrações Contábeis. Tal norma não contempla expressamente a significação de receita, mas distingue, para fins de evidenciação na DRE, as receitas decorrentes da exploração das atividades-fim, as receitas financeiras e as receitas e os ganhos não originários das atividades-fim. Disso se pode concluir que, à época, receita compreendia todos os ganhos auferidos pela entidade, fossem eles resultantes das atividades-fim ou não.

Em seguida, foi publicada a Resolução n. 750/1993 do CFC, que tratou, em seu art. 9º, §3º, cuja redação vigeu até a publicação da Resolução CFC n. 1.282/2010, do momento de reconhecimento de receitas de acordo com o princípio da competência. Do referido dispositivo é possível inferir que o conceito contábil de receita vigente em 1993 compreendia (i) o ingresso financeiro decorrente da venda de bens ou da prestação de serviços; (ii) o reconhecimento do crédito decorrente da assunção do compromisso de pagar o preço pelo comprador ou tomador do serviço; (iii) a extinção de um passivo, sem o desapa-

556 FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a Renda*: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 215.

recimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior; (iv) a geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros; e (v) o ingresso financeiro decorrente do recebimento de doações e subvenções.

Disso se pode verificar que, quando da publicação da EC 20/1998, o conceito contábil de receita consistia no benefício econômico decorrente da venda de bens, da prestação de serviços, do aumento de ativos ou da baixa de passivos. O reconhecimento da receita na contabilidade, por sua vez, ocorria no período ao qual a receita se referia, independentemente do efetivo ingresso de recursos.

Após a publicação da EC 20/98, a globalização gerou a necessidade de instituição de um padrão contábil único, que permitisse aos investidores comparar as demonstrações contábeis de empresas localizadas em diferentes países. Para operacionalizar a convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais, foi instituído um comitê, o CPC, e publicada a Lei n. 11.638/2007. Com isso, houve um distanciamento entre a contabilidade e o direito tributário: aquela deixou de ser um acessório deste e passou, efetivamente, a perseguir seus objetivos próprios, especialmente no que se refere à confiabilidade de suas informações.

Nesse contexto, em 11.01.2008 foi aprovado o CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro, que definia receitas como os "aumentos nos benefícios econômicos (...) sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade". O referido pronunciamento foi revogado e, atualmente, vige o CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, que define receita como sendo "aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio".

Diante disso, pode-se concluir que, atualmente, o conceito contábil de receita consiste no aumento de ativos ou redução de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido da entidade, excluídos os benefícios oriundos de contribuições dos detentores de direitos patrimoniais. Esse conceito, em sua essência, não difere substancialmente daquele vigente quando da publicação da EC 20/1998, donde se conclui

que o conceito contábil de receita exige, para sua configuração, um benefício econômico decorrente do ingresso de recursos, aumento de ativos ou baixa de passivos.

Não se pode, entretanto, isolar tal conceito de receita do contexto em que está inserido: a contabilidade, frise-se, tem por objetivo o fornecimento de informações aos seus usuários e, para tanto, parte de presunções, próprias da contabilidade e que, em tese, podem impedir a sua plena aplicação a outros ramos do conhecimento, especialmente ao Direito Tributário.

2. RECEITA PARA O DIREITO FINANCEIRO

O direito financeiro é o ramo do direito que se ocupa da atividade financeira do Estado, isto é, que regula "o levantamento de recursos financeiros, sua administração e dispêndios".[557] Durante muito tempo, inclusive, o direito tributário foi tratado como uma subárea do direito financeiro. Atualmente, são consideradas áreas autônomas,[558] conquanto próximas. O direito tributário cuida do "fenômeno da tributação" e, a partir do recolhimento do tributo aos cofres públicos, a regulação passa a pertencer ao direito financeiro, que trata do destino a ser atribuído ao produto da arrecadação.[559]

Ao versar sobre o conceito de receita para o direito financeiro, Aliomar Baleeiro,[560] em sua obra *Uma introdução à ciência das finanças*, datada de 1955, explica que nem todos os ingressos nos cofres públicos são considerados receitas públicas, como, por exemplo, aqueles que não representam um incremento no patrimônio governamental, estão condicionados à restituição ou representam recuperação de valores. Diante disso, define receita pública como "entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou corres-

557 ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário. São Paulo: RT, 1969. p. 33.

558 Sobre a autonomia do direito tributário com relação aos demais ramos do direito são as lições de Ruy Barbosa Nogueira (*Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 5).

559 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 579.

560 BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1955. p. 116. Apud JARDIM, Eduardo Marcial. Manual de direito financeiro. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 55.

pondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo".

Geraldo Ataliba[561], na obra *Apontamento de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*, publicada em 1969, por sua vez, trata receita como "entradas definitivas, de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao estado e das quais ele dispõe – individualmente e na forma da lei". E acrescenta que as receitas, para fins de direito financeiro, dividem-se entre originárias e derivadas, sendo que as primeiras compreendem aquelas provenientes da venda de bens e prestação de serviços pelo Estado; enquanto as segundas decorrem da arrecadação de tributos. O autor igualmente distingue receitas das demais entradas, alertando que "nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que, muitas vezes, o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, sem passar a pertencer ao estado". Para exemplificar, cita Geraldo Ataliba, como ingresso que não configura receita pública, os depósitos de terceiros, os empréstimos e as cauções.

No entanto, como ressalta Eduardo Jardim, a ordem jurídica não recepcionou a definição cunhada pelos doutrinadores da ciência das finanças. Isso porque a Lei n. 4.320/1964, que contempla as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos, atribuiu significado mais amplo à receita pública, de forma a compreender quaisquer ingressos de recursos financeiros aos cofres públicos, em caráter temporário ou definitivo, independentemente de acrescer ao patrimônio do ente.[562]

Essa definição pode ser extraída do art. 11 da Lei n. 4.320/1964, que, ao tratar do orçamento da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, divide as receitas de tais entes entre (i) receitas correntes e (ii) receitas de capital. Ainda, de acordo com a Lei n. 4.320/1964, os ingressos financeiros decorrentes de empréstimos públicos, por exemplo, que não se integram ao patrimônio do ente de forma definitiva, enquadram-se no conceito de receita de capital. Isso confirma a conceituação mais

561 ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário. São Paulo: RT, 1969, p. 26-27.

562 JARDIM, Eduardo Marcial. Manual de direito financeiro. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 62.

ampla atribuída pelas normas de direito financeiro, conforme alertado por Eduardo Jardim.[563]

Portanto, pode-se concluir que receita, para o direito financeiro, desde o período que antecedeu a promulgação da EC 20/1998, compreende quaisquer ingressos de recursos aos cofres públicos, em caráter temporário ou definitivo, que acresçam ou não ao patrimônio do ente público.

3. RECEITA PARA O DIREITO COMERCIAL

O vocábulo receita foi empregado pela primeira vez no âmbito do direito privado pelo art. 503 da Lei n. 556/1850 ("Código Comercial"). Nos termos do referido dispositivo, que permanece em vigor, o capitão é obrigado a escriturar o livro "Receita e Despesa da Embarcação", contendo "tudo quanto o capitão receber e despender respectivamente à embarcação". Mais de um século depois, a Lei n. 6.406/1976 ("Lei das S.A.") adotou o termo receita, por diversas vezes, ao tratar do conteúdo das demonstrações financeiras, como elemento da demonstração do resultado do exercício ("DRE"), do balanço patrimonial ou das notas explicativas.

O art. 187 da referida lei, por exemplo, versa sobre os elementos que devem ser discriminados pela DRE. Ao fazê-lo, como ressalta o Ministro Cezar Peluso no julgamento do RE 346.084/PR,[564] evidenciou o legislador que receita designa um gênero, que abrange as seguintes espécies: "i) receita bruta das vendas e serviços; ii) receita líquida das vendas e serviços; iii) receitas gerais e administrativas (operacionais); iv) receitas não operacionais".

Além disso, extrai-se de tal dispositivo a orientação de reconhecimento das receitas no período a que se referem, independentemente de sua realização em moeda – da mesma forma, frise-se, como ocorre com o reconhecimento contábil de receita. Ao comentar o art. 187 da Lei das S.A., Nelson Eizirik afirma que o termo "receita" nele tratado

563 JARDIM, Eduardo Marcial. Manual de direito financeiro. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 62.

564 RE 346084, Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 09.11.2005.

deve ser interpretado como sinônimo de "receita" contido na Estrutura Conceitual, do Pronunciamento Conceitual Básico.[565-566]

O art. 177, por sua vez, determina que a escrituração da companhia obedecerá, entre outros, aos princípios de contabilidade geralmente aceitos e será assinada por contabilista legalmente habilitado. O §2º do referido dispositivo estabelece que a companhia observará as disposições da lei tributária em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas pela Lei das S.A.

Da análise conjunta de tais dispositivos é possível concluir que (i) o conceito de receita para o direito comercial é aquele adotado pela contabilidade; e (ii) caso o direito tributário contemple conceito distinto, este deverá ser evidenciado por meio de registros autônomos, sem modificação da escrituração contábil.

4. RECEITA PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO

Tendo em vista a importância, para os fins aqui propostos, da investigação acerca da existência de um conceito de receita próprio do Direito Tributário, no presente tópico, dividiremos nossa análise entre legislação, doutrina e jurisprudência.

4.1. LEGISLAÇÃO

Antes mesmo de a Constituição Federal de 1988 permitir a tributação de receita pelas contribuições sociais, o termo "receita" já era utilizado pela legislação tributária, vez que a apuração do lucro, base de incidência do IRPJ e da CSLL parte da receita[567]. No entanto, especificamente

565 EIZIRIK, Nelson. A Lei das S/A comentada. Artigos 121 a 188. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. II, p. 646.

566 Sobre o tema já se manifestou também o STF no julgamento do RE 346.084: "A Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/1976) prescreve que a escrituração da companhia 'será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos' (art. 177), e, na disposição anterior, toma de empréstimo à ciência contábil os termos com que regula a elaboração das demonstrações financeiras" (RE 346084, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 09.11.2005).

567 São exemplos a Lei n. 4.506/1964 e o Decreto-lei n. 1.598/1977.

no que se refere às contribuições sociais, até 1998, o legislador sempre equiparou receita ao conceito de faturamento[568].

Exemplo disso é a Lei Complementar n. 70/1991, que instituiu a Cofins, com arrimo no art. 195, I, da CF/1988, que, naquela época, podia incidir apenas sobre folha de salários, faturamento ou lucro. O art. 2º da referida lei, ao prever a base de cálculo possível da exação, equiparou expressamente faturamento à receita bruta, assim entendida como produto das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Em 27.11.1998, portanto, alguns dias antes da publicação da EC 20/1998, foi editada a Lei n. 9.718. O art. 3º, *caput* e §1º da referida norma, ao dispor acerca da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, equiparou "faturamento" à "receita bruta", assim entendida "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas".

O referido dispositivo foi, ulteriormente, declarado inconstitucional, em um primeiro momento, em controle difuso e, após, nos autos do RE 585.235,[569], julgado com repercussão geral. Isso porque o §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998 ampliou indevidamente o conceito constitucional de faturamento ao equipará-lo à receita bruta, materialidade que, à época, ainda não era passível de tributação.

Diante disso, pode-se concluir que, quando da publicação da EC 20/1998, vigiam na legislação duas definições de receita para o Direito Tributário: (i) a primeira, que consistia na soma do produto da venda de bens em operações de conta própria e do preço dos serviços prestados; e (ii) a segunda, julgada inconstitucional, que abarcava todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua classificação contábil ou da atividade desempenhada por ela[570].

---

568 Exceto no que se refere aos Decretos-leis n. 2.445/1988 e n. 2.449/1988, que foram julgados inconstitucionais pelo STF, em 04.03.1994, nos autos do RE 148.754-2/RJ.

569 STF, Min. Cezar Peluso, j. 10.09.2008.

570 A definição legal de receita para o Direito Tributário continuou evoluindo após a publicação da referida emenda constitucional. Dentre as alterações mais significativas estão a publicação das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, que tratam, respectivamente, da contribuição ao PIS e da Cofins no regime não cumulativo, e da Lei n. 12.973/2014, que disciplinou os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis e trouxe uma nova definição legal de receita.

4.2. DOUTRINA

Muitas são as manifestações doutrinárias sobre o conceito de receita, que, igualmente, precedem a autorização constitucional para sua tributação pelas contribuições sociais. Em 1978, Geraldo Ataliba esclareceu que receita é uma "espécie de entrada" e explicou que toda receita se caracteriza por um ingresso de dinheiro nos cofres de uma entidade, mas nem todo ingresso configura receita. Com isso, o autor definiu receita como "a entrada que passa a pertencer à entidade", integrando seu patrimônio. As meras entradas, por outro lado, possuem "caráter eminentemente transitório", ingressando a título provisório no patrimônio da entidade para, em breve espaço de tempo, saírem com destinação certa.[571]

Na mesma linha, defende Roque Antonio Carrazza que apenas a "riqueza própria" auferida pelas empresas como contrapartida do desempenho de suas atividades típicas pode ser considerada faturamento e, portanto, compor a receita Embora receita e faturamento sejam conceitos distintos, faturamento é um dos componentes da receita.

A "riqueza própria", que, para Roque Antonio Carrazza, é essencial para a caracterização do faturamento, é tratada também por José Antonio Minatel. Segundo o autor, não se caracterizam como receita os valores que apenas transitam pelo patrimônio da empresa, eis que recebidos "sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza"[572].

Ainda, José Antonio Minatel[573] decompõe, de forma detalhada, o conceito de receita, estabelecendo os seguintes atributos como essenciais à sua verificação:

> a) conteúdo material: ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica;
> b) natureza do ingresso: vinculada ao exercício de atividade empresarial;

---

571 ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978. v. I, p. 88.

572 MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 100-102.

573 MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 124.

c) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos;
d) disponibilidade: pela definitividade do ingresso;
e) mensuração instantânea: isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para a sua apuração.

Note-se que, dentre as características de receita listadas acima, não se encontra o aumento patrimonial. Defende José Antonio Minatel que é possível, inclusive, o auferimento de receita em operação que contribui para o decréscimo patrimonial.[574] Coaduna desse entendimento Andrei Pitten Velloso[575], ao afirmar que a receita não gera sempre um aumento no patrimônio do beneficiário, tendo em vista que se caracteriza por ser um elemento positivo para a oscilação patrimonial, mas não um incremento patrimonial, que é algo ligeiramente diferente. Portanto, como explica o referido autor, é perfeitamente possível o auferimento de receita em operação que, ao cabo, implique redução patrimonial, como ocorre, por exemplo, nas vendas com prejuízo.

Sobre a configuração de receita sem a ocorrência de acréscimo patrimonial, ensina Ricardo Mariz de Oliveira que "receita é um 'plus jurídico' que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete aumento patrimonial, ou mesmo que acarrete redução patrimonial".[576] Nesse sentido, Aurora Tomazini de Carvalho, ao distinguir a materialidade sobre a qual incide a contribuição ao PIS e a Cofins, daquela do IRPJ e CSLL explica que, para que haja renda, é necessário que a empresa aufira receita. O inverso, entretanto, não é verdadeiro, já que uma pessoa jurídica pode ter vários ingressos con-

574 MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 125.

575 ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 75, dez. 2016.

576 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. Revista de Direto Tributário Atual – RDTA, São Paulo, p. 65-94, 2003.

siderados receita, sem que, ao final do período, haja renda, caso suas despesas ultrapassem suas receitas.[577-578]

Posição antagônica com relação à exigência de efetivo acréscimo patrimonial para a configuração de receita defende Helenilson Cunha Pontes.[579] Para o autor, receita é "fruto direto de uma atividade com conteúdo econômico ou de negócios jurídicos com prestações avaliadas economicamente", que represente um ingresso "positivo, efetivo, definitivo e real ao patrimônio", ou seja, é preciso que ocorra um ingresso que ocasione aumento permanente no patrimônio do contribuinte por meio de uma atividade avaliada economicamente para que determinada materialidade se subsuma ao conceito de receita.

Ainda, parte da doutrina entende que, para a verificação da materialidade, deve haver um ingresso efetivo de recursos financeiros, enquanto outros defendem ser suficiente a entrada de um direito representativo do benefício econômico no patrimônio. A diferenciação está diretamente ligada aos regimes de competência e caixa. No regime de competência, receitas e despesas devem ser consideradas no período a que se referem, independentemente do efetivo pagamento ou recebimento. No regime de caixa, importa o efetivo recebimento ou desembolso de valores, ainda que a receita ou despesa aluda a outro período.

Aurora Tomazini de Carvalho afirma que, enquanto para o IRPJ e para a CSLL importa a receita realizada, que é instrumento para a apuração da renda, materialidade sujeita à tributação; para a Contribuição ao PIS e para a Cofins interessa a receita auferida, assim entendida como "aquela disponível, efetivamente ingressada, apurada pelo regime de

---

577 CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Tributação sobre a receita:* definição do conceito de "receita" para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. *In:* IV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Tributação e processo*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 117.

578 Na mesma linha da inexigência de acréscimo patrimonial para a configuração de receita são as lições de Marco Aurélio Greco (. Cofins na Lei 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida (parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 50, p. 110-151, 1999, p. 129-130. e Marcelo Knopfelmacher.(*O conceito de receita na Constituição*: método para sua tributação sistemática. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 106).

579 PONTES, Helenilson Cunha. A incidência de PIS/Cofins sobre a variação cambial gerada nas operações de exportação de mercadorias. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 104, p. 107, maio 2004.

caixa".[580-581] Para os que defendem a necessidade de ingresso efetivo de recursos para a conceituação de receita tributável, um dos argumentos invocados é a violação ao princípio da capacidade contributiva ao se pretender tributar receita não recebida[582].

Ademais, como ressalta José Antonio Minatel, na tributação da receita não devem ser adotadas as mesmas técnicas contábeis utilizadas para a apuração do resultado da pessoa jurídica, tendo em vista que, além de conteúdo distinto, essas materialidades são mensuradas em momentos distintos, isto é, enquanto a receita é sopesada em cada ingresso, de forma instantânea, autônoma e isolada, o resultado considera todas as receitas e despesas verificadas em determinado período de tempo.[583]

Posicionamento contrário defende Ricardo Mariz de Oliveira. Segundo o autor, a realização financeira de receita somente é necessária quando a norma jurídica assim expressamente o exige. Nos demais casos, a aquisição definitiva e incondicional do direito à receita é suficiente para fins de tributação. Ou seja, para a configuração de receita tributável não se exigem o ingresso de recursos monetários no caixa da empresa e tampouco a emissão de documentos fiscais, bastando a aquisição do direito à receita.[584]

---

580 CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Tributação sobre a receita:* definição do conceito de "receita" para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. *In:* IV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Tributação e processo*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 119-120.

581 Na mesma linha seguem: MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 124; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e Cofins: conceitos normativos de faturamento e receita. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 57; KNOPFELMACHER, Marcelo. O conceito de receita na Constituição: método para sua tributação sistemática. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 101.

582 Nesse sentido, são as esclarecedoras lições de José Antonio Minatel em MINATEL, José Antonio. Receita ou renda: definindo a base de cálculo do PIS/Cofins. In: IV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. Tributação e processo. São Paulo: Noeses, 2007. p. 256.

583 MINATEL, José Antonio. Receita ou renda: definindo a base de cálculo do PIS/Cofins. In: IV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. Tributação e processo. São Paulo: Noeses, 2007, p. 257-264.

584 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves F. da; SANTOS, Ramon Tomazela. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação sobre a receita. Porto Alegre: Lex Magister, 2017.

De tais definições podem-se deduzir algumas características do conceito de receita sobre as quais não divergem os doutrinadores e outras que causam certa controvérsia. Parece-nos unânime na doutrina que receita, que não se confunde com renda ou lucro, é algo novo e positivo que se incorpora ao patrimônio da entidade com definitividade, passando a pertencê-la sem quaisquer ressalvas, como contraprestação do exercício da atividade empresarial. Por outro lado, são polêmicas entre os doutrinadores (i) a exigência de acréscimo patrimonial para a configuração de receita e (ii) a vinculação do conceito de receita aos fluxos monetários ou, alternativamente, aos registros contábeis de direitos que se incorporam ao patrimônio, independentemente do ingresso dos recursos financeiros correlatos.

4.3. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Assim como ocorre com a legislação e doutrina sobre o tema, as discussões acerca do conceito de receita tributável no Supremo Tribunal Federal ("STF") remontam a período anterior à autorização constitucional para tributação da receita pelas contribuições sociais. Das decisões que analisaram os conceitos de faturamento e receita antes da publicação EC 20/1998 é possível obter premissas para a melhor compreensão daquelas proferidas a partir de contextos em que a tributação da receita já era constitucionalmente autorizada.

O principal julgado que faz referência ao período anterior à EC 20/1998 é o RE 346.084, no qual o STF analisou a possibilidade de alargamento da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins e decidiu pela inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, que, sem amparo constitucional, ampliou o conceito de receita bruta para abarcar a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, independentemente da atividade por ela desenvolvida e da classificação contábil adotada. Em seu voto, o Ministro Cezar Peluso esclareceu que "o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é 'receita bruta de vendas e de serviços'". E acrescenta que, "embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento". O tema foi depois ratificado pelo Plenário da Corte, nos autos do RE 585.235-1,[585], pondo uma pá de cal na distinção entre os conceitos

585 Rel. Min. Cezar Peluso, j. 10.09.2008.

de faturamento e receita bruta, de forma a impedir a tributação dessa última sem o devido permissivo constitucional.

A partir da análise da jurisprudência de tal período, pode-se concluir que, de acordo com o STF, até o advento da EC 20/1998, a receita bruta a ser tributada pela contribuição Finsocial e, após, pela Contribuição ao PIS e pela Cofins, equivalia ao faturamento, isto é, ao produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Nesse contexto, fica claro que a referida emenda constitucional foi publicada para que a tributação da receita não mais se limitasse ao faturamento.

Já em um contexto no qual a tributação de receita era constitucionalmente autorizada, o STF, em 2010, analisou a imunidade das receitas de exportação, prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição Federal, e concluiu que receita e lucro são materialidades distintas e inconfundíveis, devendo cada qual ser considerada em seu sentido próprio, razão pela qual a referida imunidade não abarca o lucro das empresas exportadoras..[586]

Posteriormente, em 2011, o Tribunal tratou da incidência de Contribuição ao PIS e de Cofins sobre vendas inadimplidas nos autos do RE 586.482,[587] julgado em repercussão geral. No referido julgado, que é de extrema importância para a análise do posicionamento do STF acerca da compatibilidade entre o regime de competência e a tributação da receita, prevaleceu o entendimento de que as receitas se consideram realizadas e as despesas incorridas "no momento da transferência dos bens e da fruição dos serviços prestados, independentemente do recebimento do valor correspondente". Portanto, o incremento patrimonial do contribuinte não pressupõe o repasse físico dos recursos, "bastando o acréscimo, mesmo que contábil, desses recursos ao patrimônio da pessoa jurídica", já que o vendedor, enquanto não adimplida a obrigação, será detentor de um crédito oponível ao comprador. Diante do exposto, concluiu o STF que não haveria que falar em violação à capacidade contributiva em razão da tributação das receitas por competência, já que todos os contribuintes são tratados igualmente, estando sujeitos ao recolhimento das contribuições quando se perfectibiliza a entrega das mercadorias ou a prestação do serviço.

Mais tarde, em diversas oportunidades, o STF foi instado a se manifestar sobre valores que integram ou não o conceito de receita tributável.

---

586 RE 564413, Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 12.08.2010.

587 RE 586482, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 23.11.2011.

Nos autos do Ag em RE 643.823/PR,[588] por exemplo, ficou consignado que todos os valores recebidos por empresa prestadora de serviços de agenciamento de mão de obra temporária, inclusive aqueles que são repassados a título de salários e encargos sociais dos trabalhadores, subsumem-se ao conceito de receita tributável – tema que, inclusive, já foi decidido pelo STJ em recurso repetitivo,[589] não havendo razões para o STF alterar tal posicionamento. Na mesma linha, entendeu o STF, por inúmeras vezes,[590] que os valores pagos pelas empresas a título de taxa de administração de cartões de crédito e débito integram a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, não subsistindo o argumento de que representam receita de terceiros. Tais julgados importam para verificar os limites da transitoriedade dos ingressos na definição de receita de acordo com a jurisprudência do STF.

No julgamento do RE 606.107,[591] submetido à sistemática da repercussão geral e de Relatoria da Ministra Rosa Weber, em que se discutia a constitucionalidade da incidência de Contribuição ao PIS e de Cofins não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS, assentou o STF que o conceito de receita tributável não se confunde com o conceito contábil de receita. Tanto é assim que as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, ao determinarem a incidência de Contribuição ao PIS e de Cofins não cumulativas sobre receitas, expressamente afirmam que tal incidência independe da sua denominação ou classificação contábil. Acrescenta a Ministra que "a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação". E conclui, valendo-se da definição clássica de receita pública cunhada por Aliomar Baleeiro, que receita tributável, sob o prisma constitucional, consiste no "ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições".

---

588 Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, j. 05.02.2013.

589 REsp 1.141.065/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 09.12.2009.

590 ARE 813397 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. 27.10.2015; RE 816363 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, j. 05.08.2014; RE 813061 AgR, Rel. Min. Rosa Weber, 1ª Turma, j. 03.02.2015.

591 RE 606107, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 22.05.2013, publicado em 25.11.2013.

Diante disso, no julgamento do RE 606.107, o STF, por maioria, concluiu que não incidem Contribuição ao PIS e Cofins sobre o aproveitamento de créditos de ICMS, mediante sua transferência para terceiros, após a saída imune da mercadoria para o exterior. Isso porque há necessidade de interpretação extensiva das regras imunizantes contidas nos arts. 149, §2º, I, e 155, §2º, X, *a*, da CF/1988, e o ingresso decorrente da venda dos créditos consiste em mera recuperação do ônus econômico do imposto pago em operações anteriores.

Esse entendimento de tributo como mero ingresso, que não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, eis que será repassado aos cofres públicos e, portanto, não configura receita tributável, foi, ulteriormente, adotado no julgamento do RE 574.706,[592], processado em sede de repercussão geral, no qual o STF fixou a tese de que o "ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

Portanto, dos principais julgados proferidos pelo STF em um contexto em que a receita já era materialidade passível de tributação pela Contribuição ao PIS e pela Cofins, é possível deduzir algumas conclusões, nem sempre harmônicas entre si, quais sejam: *(i)* receita e lucro são materialidades distintas e inconfundíveis; *(ii)* o conceito de receita tributável pressupõe um incremento patrimonial, que independe do repasse físico dos recursos, podendo ser apenas contábil, isto é, não há incompatibilidade entre o regime de competência e a tributação da receita; *(iii)* o conceito de receita engloba todos os valores decorrentes da prestação de serviços ou venda de mercadorias, inclusive aqueles que são repassados a terceiros, como salários, encargos sociais e taxas de cartões de crédito e débito, por exemplo; *(iv)* o conceito de receita tributável não se confunde com o conceito contábil de receita; (*v*) receita pode ser definida como "ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições", donde, entretanto, não é possível inferir que o acréscimo patrimonial é uma das características que compõem a receita tributável; *(vi)* não configura receita o produto da alienação de créditos tributários por consistir em recuperação do ônus econômico de imposto pago em operações anteriores; (*vii*) as verbas recebidas pelo contribuinte com o propósito de pronto repasse a terceiros, como ocorre com o ICMS, que é receita do Estado e não se incorpora ao seu patrimônio, não compõem o conceito de receita tributável.

---

592 Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017.

Note-se que há contradições entre os posicionamentos firmados nos julgados supramencionados, que impedem a extração de uma definição segura de receita tributável a partir das decisões do STF. No entanto, isso não retira a importância das características que podem ser obtidas dos referidos julgados. Isso porque tais características, por um lado, contribuem na busca de uma definição de receita tributável[593] e, por outro, confirmam a existência de um conceito de receita para o direito tributário – conceito esse que, frise-se, possui características próprias e diversas daquelas dos demais ramos do direito.

5. O VOCÁBULO "RECEITA" NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Com a promulgação da EC 20/198, que incluiu a possibilidade de tributação da receita pelas contribuições sociais, o termo "receita" passou a ser utilizado 28 vezes no Texto Constitucional, sendo 21 vezes na Constituição Federal e 7 vezes no ADCT.[594]

Por 23 vezes o termo era usado no contexto de receita para o direito financeiro. Isso significa que, em 82% das vezes que a Lei Maior e o ADCT se valeram do vocábulo "receita", utilizaram-no em seu conceito oriundo do direito financeiro, que, à época, frise-se, consistia em quaisquer ingressos de recursos aos cofres públicos, em caráter temporário ou definitivo, que acrescessem ou não ao patrimônio do ente público. A Constituição Federal adotou o termo em outro contexto apenas no art. 195, I, objeto do presente estudo, e no art. 195, III, como receita de concurso de prognósticos, base de incidência das contribuições sociais.

O ADCT, por sua vez, utilizou-se do vocábulo por duas vezes no art. 47, §1º, no sentido que lhe é atribuído pela contabilidade, ao tratar das receitas anuais auferidas pelas pessoas jurídicas e firmas individuais. Ou seja, em apenas 7% das vezes o signo receita era adotado pelo Texto Constitucional como benefício econômico decorrente da venda de bens, da prestação de serviços, do aumento de ativos ou da baixa de passivos, independentemente do efetivo ingresso de recursos.

---

593 Como o que foi feito por nós em KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. Tributação da Receita: parâmetros, limites constitucionais e aspectos controversos. Curitiba: Juruá, 2021.

594 Cumpre ressaltar que o ADCT integra o Texto Constitucional, razão pela qual os artigos do ADTC vigentes quando da publicação da EC 20/98, ainda que já tenham perdido sua eficácia, serão aqui analisados com a finalidade única de extrair os contextos em que o vocábulo "receita" foi empregue pelo constituinte.

O vocábulo era empregado ainda pelo art. 56 do ADCT como receita financeira da seguridade social, isto é, como ingresso financeiro, de origem tributária, que objetiva financiar a seguridade social. Diante disso, o vocábulo adotado no dispositivo, conquanto tenha natureza de receita para o direito financeiro, caracteriza-se por ser um ingresso de recursos aos cofres públicos, em caráter definitivo, que acresce ao patrimônio do ente público.

Por fim, o ADCT referia-se à receita como fonte de custeio do Fundo Social de Emergência. Instituído em 1994, com o objetivo de estabilizar a economia após o Plano Real e atualmente denominado DRU, o mecanismo tem por finalidade permitir que a União aplique parte do produto da arrecadação tributária em qualquer despesa tida como prioritária[595]. Nos termos do inciso VI do art. 72 do ADCT, o referido fundo era composto, entre outros, por "outras receitas previstas em lei específica". Por se tratar, mais uma vez, de uma fonte de custeio de um ente público, o termo "receita" usado em tal dispositivo tem natureza de receita para o direito financeiro.

Dentre as fontes de custeio do Fundo Social de Emergência encontrava-se, ainda, de acordo com o art. 72, V, do ADCT, uma parcela do produto da arrecadação da Contribuição ao PIS calculada com base na receita bruta operacional das instituições financeiras, empresas de seguros privados, entidades de previdência privada, entre outros. Nesse caso, o Texto Constitucional fazia remissão expressa à receita bruta operacional "como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza". Assim, em tal dispositivo, mais uma vez, o texto fez referência à receita para o direito tributário.

Disso se pode aduzir que, não obstante a unicidade do Texto Constitucional – que indica que os termos são adotados com a mesma significação em todo o Texto Supremo, ao menos que a análise minuciosa indique de forma diversa –, o vocábulo "receita" era utilizado pela Constituição Federal em três contextos distintos quando da publicação EC 20/1998, quais sejam: (i) receita para o direito financeiro; (ii) receita para o direito tributário; e (iii) receita para a contabilidade. Nesse contexto, é que se analisa se o art. 195, I, *b*, da Constituição Federal, com a redação que lhe foi atribuída pela EC 20/1998, incorporou o conceito de receita para o Direito Tributário, Financeiro ou Comercial.

---

595 Fonte: Agencia Senado. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru. Acesso em: 2 mai. 2024.

Muito se discute acerca da autonomia do direito tributário quando adota conceitos oriundos do direito privado. Os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional estabelecem que os princípios gerais do direito privado não podem ser utilizados para a definição de seus efeitos tributários e, por outro lado, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos de direito privado para definir ou limitar as competências tributárias.

Ao comentar tais dispositivos, Luís Eduardo Schoueri afirma que cabe ao intérprete verificar se se está diante de um conceito de direito privado utilizado pelo constituinte na discriminação das regras de competência ou se a expressão adotada, homógrafa à do direito privado, tem outro significado no âmbito do direito tributário.[596] A solução da questão acerca da aplicação dos arts. 109 e 110 do CTN parece-nos passar, necessariamente, pela verificação da coexistência de definições no direito privado e no direito tributário quando da adoção de um determinado conceito pelo constituinte[597].

Como visto acima, quando da publicação da EC 20/1998, conviviam no ordenamento jurídico definições de receita para a contabilidade, adotada também pelo direito comercial, para o direito financeiro e para o direito tributário. Portanto, se já havia uma definição própria de receita para o direito tributário, por qual razão a Lei Maior haveria de empregar um conceito de direito privado na regra de competência expressa em seu art. 195, I, *b*? Não faz nenhum sentido.

Disso se extrai que a regra de competência contida no art. 195, I, *b*, da Constituição Federal adotou o conceito de receita próprio do direito tributário. Somente assim não seria, se o legislador constitucional expressamente dispusesse em sentido contrário ou se a interpretação sistemática e minuciosa do Texto Constitucional nos levasse à conclusão de que o conceito de receita incorporado no art. 195, I, *b*, da Lei Maior é diverso daquele técnico-jurídico preexistente[598].

---

596 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 782 e 810.

597 Acerca da possibilidade de o Direito Tributário adotar institutos que se originaram do direito privado com modificações para adaptá-lo ao Direito Tributário são as lições de Ruy Barbosa Nogueira que precedem à publicação do Código Tributário Nacional (*Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 58-59).

598 Nesse sentido, ensina Paulo Ayres Barreto que na interpretação dos signos constitucionais deve prevalecer seu sentido técnico-jurídico preexistente, ao menos que

Reforça esse entendimento a Lei Complementar n. 95/1998, publicada em atendimento ao disposto no art. 59, parágrafo único, da CF/1988. A referida norma, em seu art. 11, determina que as disposições normativas, inclusive aquelas objeto de emenda constitucional, serão redigidas com clareza, o que implica a utilização de "palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando". Portanto, tendo em vista que o art. 195, I, *b*, da CF/1988, com a redação que lhe foi atribuída pela EC 20/1998, versa sobre direito tributário, que é assunto técnico, por mais essa razão, o vocábulo "receita" adotado pelo referido dispositivo diz respeito ao conceito próprio do direito tributário.

CONCLUSÕES

Como visto ao longo do presente trabalho, quando foi incluída a alínea *b* no inciso I do art. 195 da Constituição Federal, possibilitando a incidência de Contribuição ao PIS e de Cofins sobre receita, a contabilidade, o direito financeiro, o direito comercial e o direito tributário possuíam definições próprias de receita.

Especialmente no que se refere ao direito tributário, do exame da legislação verifica-se que, quando da publicação da EC 20/1998, vigiam na duas definições de receita tributável: (i) a primeira, que consistia na soma do produto da venda de bens em operações de conta própria e do preço dos serviços prestados; e (ii) a segunda, julgada inconstitucional, que abarcava todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua classificação contábil ou da atividade desempenhada por ela. Do exame das principais manifestações doutrinárias e jurisprudenciais, entretanto, é possível extrair diversas características, nem sempre harmônicas entre si, que podem compor a definição de receita para o direito tributário. Tais características confirmam a existência um conceito próprio de receita para o direito tributário, diverso daqueles referentes aos demais ramos do direito.

A partir da análise minuciosa da Constituição Federal e do ADCT com a redação vigente quando da promulgação da EC 20/1998, verifica-se que o vocábulo "receita" foi adotado em três contextos distintos, quais

se demonstre, à luz da nova ordem constitucional, que tal conceito foi alterado ou transformado (*Planejamento tributário*: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 59-61).

sejam: (i) receita para o direito financeiro; (ii) receita para o direito tributário; e (iii) receita para a contabilidade.

Não obstante a lei tributária não possa alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos de direito privado para definir ou limitar as competências tributárias, entendemos que o vocábulo "receita" contido no o art. 195, I, *b*, da Constituição Federal é homógrafo ao do direito privado, possuindo significação própria ao direito tributário. Isso porque não faria qualquer sentido o legislador constituinte se utilizar de um conceito do direito privado na vigência de um próprio para o direito tributário.

O fato de se concluir que art. 195, I, *b*, da Constituição Federal não incorporou conceito de outro ramo do direito, embora não seja suficiente para encontrar a definição de receita tributável, é essencial, tanto para afastar a indevida invocação do conceito de outros ramos para fins tributários – mormente o conceito de receita para a contabilidade, comumente adotado pela Receita Federal -, como para servir de ponto de partida para a busca do conceito próprio ao direito tributário.

BIBLIOGRAFIA

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *PIS e Cofins*: conceitos normativos de faturamento e receita. São Paulo: MP Editora, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: RT, 1969.

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978. v. I.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário*: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Tributação sobre a receita:* definição do conceito de "receita" para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. *In:* IV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Tributação e processo*. São Paulo: Noeses, 2007.

EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada*. Artigos 121 a 188. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. II.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a Renda*: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida (parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 50, p. 110-151, 1999.

JARDIM, Eduardo Marcial. *Manual de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

KNOPFELMACHER, Marcelo. *O conceito de receita na Constituição*: método para sua tributação sistemática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.

MINATEL, José Antonio. Receita ou renda: definindo a base de cálculo do PIS/Cofins. In: *IV CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS*. Tributação e processo. São Paulo: Noeses, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: RT, 1965.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. *Revista de Direto Tributário Atual* – RDTA, São Paulo.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves F. da; SANTOS, Ramon Tomazela. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação sobre a receita*. Porto Alegre: Lex Magister, 2017.

PONTES, Helenilson Cunha. A incidência de PIS/Cofins sobre a variação cambial gerada nas operações de exportação de mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 104, p. 107, maio 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

VELLOSO, Andrei ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 75, dez. 2016.

OS BENS JURÍDICOS DIGITAIS À LUZ DA ANÁLISE FUNCIONAL.

Maria Fernanda Dantas Caravina[599]

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. BENS JURÍDICOS DIGITAIS: CONCEITO, NATUREZA JURÍDICA E CLASSIFICAÇÃO; 3. ANÁLISE FUNCIONAL DOS BENS DIGITAIS; 4. OS BENS DIGITAIS NA REFORMA DO CÓDIGO CIVIL: ANTEPROJETO DE LEI PARA REVISÃO E ATUALIZAÇÃO DO CC/02; 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

Antes de dormir, você configura o despertador com a sua *playlist* favorita e lê algumas páginas de um *best seller* no *Kindle*. Ao acordar, verifica a sua rede social e faz o *upload* das fotos da noite anterior. No seu perfil profissional, disponibiliza o vídeo da aula que gravou para o seu curso *on-line*. Entre uma reunião e outra, resgata as milhas aéreas para comprar as passagens da próxima viagem. Já em casa, faz um *pix* para seu filho comprar a nova *skin*[600] do jogo do momento. Finalmente, termina a declaração do imposto de renda, incluindo os seus criptoativos no campo adequado.

Esse relato hipotético demonstra como as tecnologias da informação e da comunicação vêm transformando as relações sociais, econômicas e

599 *Mestranda em Direito Civil pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Bacharel em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Advogada. E-mail: fernandacaravina@gmail.com

600 É o termo usado para se referir ao aspecto estético de um personagem. Ao falar do visual ou roupa de um personagem, diz-se que ele está usando uma *skin*. Em alguns jogos, principalmente os gratuitos para jogar, são itens que podem ser comprados com dinheiro real. Glossário Gamer – Aprenda os principais termos, gírias e siglas deste universo - GameBlast. Disponível em: https://www.gameblast.com.br/2021/10/especial-glossario-gamer-termos-girias-siglas-termos-vocabulario.html. Acesso em: 20 mai. 2024.

jurídicas[601]. O direito, no entanto, não é capaz de acompanhar o ritmo dessas mudanças. Apesar da ausência de previsão legal, os bens digitais são uma realidade e escancaram o desafio contemporâneo que consiste em se "(…) traduzir uma legislação e jurisprudência analógicas para uma realidade digital, enquanto não se produzem leis específicas para lidar com novas questões que a tecnologia inseriu em nossas vidas"[602].

Diversos são os desafios que a titularidade desses bens impõe à doutrina civilista pátria. Destacam-se estudos sobre "como esses bens irão repercutir sobre a comunhão estabelecida entre os cônjuges ou companheiros por força dos regimes de bens"[603] e ainda se esses bens estariam ou não incluídos no acervo transmissível pelas regras do direito sucessório, a chamada herança virtual[604].

Sem qualquer pretensão de esgotar o tema, este trabalho busca contribuir para o esclarecimento dessas questões, ao realizar uma revisão bibliográfica da doutrina nacional acerca dos bens digitais, apresentando seu conceito, natureza jurídica, e classificação, além de realizar outras considerações sobre esses novos direitos presentes na sociedade da informação.

Trata-se de um tema ainda jovem em nosso ordenamento e que recentemente ganhou novos contornos. Isso porque, em 24 de agosto de 2023, o Senado realizou cerimônia de criação de comissão de juristas, responsável pela revisão e atualização do CC/02 ("Comissão"). Como se verá adiante, o Relatório Final dos trabalhos da Comissão tratou

---

601 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra … [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 28.

602 EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Como a utilização da tecnologia impacta nas relações familiares em tempos de pandemia da COVID-19? Revista Jurídica Luso-Brasileiraq [rali], ano 6, n. 5, p. 1527-1540, 2020. Disponível em https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/5/2020_05_1527_1540.pdf. Acesso em 04 fev. 2024. p. 1540.

603 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. LEAL, Livia Teixeira. Tutela jurídica dos bens digitais ante os regimes de bens comunheiros. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

604 HONORATO, Gabriel. LEAL, Livia Teixeira. Propostas para a regulação da herança digital no direito brasileiro. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

expressamente das situações jurídicas digitais em um livro autônomo do anteprojeto, denominado Direito Civil Digital[605], que adotou a classificação doutrinária de bens digitais e dedicou um capítulo específico ao chamado patrimônio digital.

Diante do exposto, preliminarmente, o artigo tratará de forma breve acerca da estrutura e função dos bens jurídicos, com ênfase nas normas de direito material. Em seguida, serão apresentados: (i) o conceito, a natureza jurídica e a classificação dos bens digitais; (ii) a necessidade de os bens digitais observarem a sua função social; e (iii) o tratamento reservado pelo anteprojeto de lei para revisão e atualização do CC/02 ao tema dos bens digitais. Por fim, a conclusão sintetizará o conteúdo abordado ao longo do trabalho.

2. BENS DIGITAIS: CONCEITO, NATUREZA JURÍDICA E CLASSIFICAÇÃO

Em sentido amplo, tudo aquilo que é objeto de desejo pelo homem, para atender a algum de seus interesses, pode ser considerado um "bem". Se esses interesses são reconhecidos pelo ordenamento jurídico, o bem se qualifica como um bem jurídico, merecedor de tutela, independentemente de sua natureza patrimonial ou existencial.[606]

Os bens jurídicos podem atender a interesses de ordem patrimonial, existencial ou apresentar ainda natureza mista. Ao comprar uma casa, o sujeito busca satisfazer tanto seu interesse econômico-patrimonial, negociando o valor do bem de acordo com sua capacidade financeira, quanto o pessoal-existencial, escolhendo um imóvel com aquelas características que coincidam com o seu ideal de lar e que contribuam para o pleno desenvolvimento de sua especial dignidade.[607]

---

605 BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 06 mai. 2024.

606 SCHREIBER, Anderson. Manual de Direito Civil Contemporâneo. 5. Ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 189-190.

607 ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2021. p. 48.

O CC/02 limitou-se a classificar os bens em diferentes espécies, optando por uma abordagem meramente estrutural[608]. No entanto, a análise estática vem cedendo espaço para uma análise funcional dos bens jurídicos, que se mostra atenta ao papel que esses bens exercem na relação jurídica concretamente considerada.[609]

Tepedino e Oliva esclarecem que os bens jurídicos se constituem no elemento objetivo de relações jurídicas[610] e que a sua classificação depende da função desempenhada no âmbito de uma concreta relação:

> "Vê-se, portanto, que a noção de bens jurídicos, embora se situe na estrutura da relação jurídica, só poderá ser compreendida de acordo com a função desempenhada pela situação jurídica de que serve de objeto. Mostram-se, por isso mesmo, ociosos e passíveis de críticas os longos elencos de bens jurídicos descritos pela manualística, em abordagem penosa e meramente estrutural. O significado do bem jurídico depende essencialmente do interesse que o qualifica e sua classificação há de ser apreendida na esteira da função que o bem desempenha na relação jurídica.[611]

Para Mello e Ehrardt Júnior, "o dado essencial que caracteriza o objeto de direito é ser atribuível a alguém por uma norma jurídica". Assim, os bens jurídicos englobariam os objetos corpóreos (coisa); os bens imateriais (a exemplo do direito autoral), o patrimônio artístico

---

608 "Cumpre aqui explicitar a distinção entre a estrutura (como funciona) e a função (para que serve) dos institutos jurídicos, reconhecendo nesse último aspecto a verdadeira justificativa da sua proteção pelo ordenamento. Na conhecida lição de Salvatore Pugliatti, a função é a "razão genética do instituto" e, por isso mesmo, seu real elemento caracterizador. A função corresponde ao interesse que o ordenamento visa proteger por meio de determinado instituto jurídico e, por essa razão, predetermina, nas palavras do professor de Messina, a sua estrutura." SCHREIBER, Anderson. Manual de Direito Civil Contemporâneo. 5. Ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022. pp. 57-58.

609 SCHREIBER, Anderson. Manual de Direito Civil Contemporâneo. 5. Ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 194.

610 TEPEDINO, Gustavo. Fundamentos do direito civil : teoria geral do direito civil / Gustavo Tepedino, Milena Donato Oliva. – 4. Ed., ver., atual. e ampl. – Rio de Janeiro : Forense, 2023. p. 191.

611 TEPEDINO, Gustavo. Fundamentos do direito civil : teoria geral do direito civil / Gustavo Tepedino, Milena Donato Oliva. – 4. Ed., ver., atual. e ampl. – Rio de Janeiro : Forense, 2023. p. 193.

e cultural; as prestações (promessa de dar, fazer ou não fazer); direitos (ou bens) de personalidade; e ainda os direitos sobre outros direitos.[612]

A noção de bem possui caráter histórico e relativo[613] e, portanto, "o que em determinada época é considerado bem pode deixar de ser em outra; do mesmo modo, com o avançar do progresso tecnológico e científico novos bens podem surgir."[614]

As tecnologias da informação e da comunicação vêm transformando as relações sociais, econômicas e jurídicas, virtualizando diversas atividades[615]. Esse fenômeno se intensificou com a popularização da

---

612 MELLO, Manoel; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Bens jurídicos: notas sobre a sua adequação em tempos (cada vez mais) digitais. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1–27, 2024. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/925. Acesso em: 27 abr. 2024. p. 18.

613 "Embora muitos conceitos ou princípios jurídicos sejam muito mais modernos do que geralmente se supõe, é verdade que há outros que parecem existir, com o seu *valor facial* (i.*e.*, referidos com as mesmas palavras ou como frases), desde há muito tempo. Realmente, conceitos como pessoa, liberdade, democracia, família, obrigação, contrato, propriedade, roubo, homicídio, são conhecidos como construções jurídicas desde os inícios da história do direito europeu. Contudo, se avançarmos um pouco na sua interpretação, logo veremos que, por baixo da superfície da sua continuidade *terminológica*, existem ruturas decisivas no seu significado *semântico*. O significado da mesma palavra, nas suas diferentes ocorrências históricas, está intimamente ligado aos diferentes contextos, sociais ou textuais, de cada ocorrência. Ou seja, o sentido é eminentemente *relacional* ou *local*. Os conceitos interagem em campos semânticos diferentemente estruturados, recebem influências e conotações de outros níveis da linguagem (linguagem corrente, linguagem religiosa, etc.), são diferentemente apropriados em conjunturas sociais ou em debates ideológicos. Por detrás da continuidade aparente na superfície das palavras está escondida uma descontinuidade radical na profundidade do sentido. E esta descontinuidade semântica frustra por completo essa pretensão de uma validade intemporal dos conceitos embebidos nas palavras, mesmo que estas permaneçam. HESPANHA, António Manuel. *A cultura jurídica europeia*: síntese de um milénio. Coimbra: Almedina, 2012. p. 18.

614 MELLO, Manoel; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Bens jurídicos: notas sobre a sua adequação em tempos (cada vez mais) digitais. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1–27, 2024. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/925. Acesso em: 27 abr. 2024. p. 6.

615 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra … [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 28.

internet[616], que permite a participação ativa dos usuários, como criadores de conteúdo, em suas redes sociais[617], contribuindo assim para o surgimento de novos bens jurídicos[618].

Nota-se ainda a valorização da "cultura de *streaming*" e da "economia do compartilhamento", que demonstram uma mudança na forma como os indivíduos se relacionam com os bens, uma vez que essas práticas "flexibilizam a concepção proprietária clássica, baseada na lógica exclusiva e absoluta"[619]. No primeiro caso, plataformas como *Netflix*, *Spotify* e *Kindle*, concedem ao usuário o direito de acesso a bibliotecas de vídeos, músicas e livros digitais, sem que ocorra a efetiva transferência de domínio desses bens virtuais.[620] Já "economia compartilhada" consiste no "acesso às propriedades de outras pessoas por meio do uso de serviços online, realizando transações monetárias ou não monetárias"[621]. *Ifood*, *Uber* e *Airbnb* são exemplos desse tipo de serviço.

É nesse contexto em que se nota uma aproximação entre os mundos físico e virtual, que vemos surgir novos direitos, aos quais a doutri-

---

616 De acordo com a pesquisa TIC Domicílios 2023, 84% dos domicílios possuem acesso à Internet no Brasil. TIC Domicílios 2023. Disponível em: https://cetic.br/media/analises/tic_domicilios_2023_coletiva_imprensa.pdf. Acesso em 20 mai. 2024.

617 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. LEAL, Livia Teixeira. Tutela jurídica dos bens digitais ante os regimes de bens comunheiros. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

618 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra … [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 28.

619 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. LEAL, Livia Teixeira. Tutela jurídica dos bens digitais ante os regimes de bens comunheiros. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

620 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. LEAL, Livia Teixeira. Tutela jurídica dos bens digitais ante os regimes de bens comunheiros. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

621 O que é economia compartilhada (e qual é sua importância). Saiba como esse novo modelo usa a tecnologia para que as pessoas possam compartilhar serviços e produtos. https://institucional.ifood.com.br/noticias/economia-compartilhada/. Acesso em: 20 mai. 2024.

na convencionou chamar de bens digitais[622]. No ambiente virtual, as pessoas podem construir verdadeiros acervos digitais, compostos por diferentes espécies de bens digitais (moedas digitais, *sites*, *blogs*, milhas aéreas etc).[623]

Diversos são os desafios que a titularidade desses bens impõe à doutrina civilista pátria. Destacam-se estudos sobre "como esses bens irão repercutir sobre a comunhão estabelecida entre os cônjuges ou companheiros por força dos regimes de bens"[624] e ainda se esses bens estariam ou não incluídos no acervo transmissível pelas regras do direito sucessório, a chamada herança virtual[625].

As soluções para esses e outros desafios dependerão necessariamente de um juízo de adequação entre essas situações jurídicas e a legislação atual:

> É no âmbito dessas novas relações jurídicas que os bens digitais devem ser pensados, a fim de se definir o tratamento jurídico adequado que lhes deve ser conferido. Os bens digitais exprimem o objeto das relações projetadas nesse novo ambiente, que geram efeitos jurídicos e, por isso, é necessário

---

622 "Para denominar este verdadeiro patrimônio digital, dois têm sido os nomes principais, cunhados especialmente nos Estados Unidos, uma vez que o tema no Brasil ainda não mereceu a detida atenção. Assim, é cada vez mais comum encontrar as expressões: digital assets e digital property. A opção neste estudo, até para que seja seguida a nomenclatura utilizada pelo Código Civil, será denominar tais ativos como bens. E, em sendo bens, como se apresentam em um ambiente diferente do convencionalmente tratado por nossa legislação, o melhor seria considera-los bens digitais, como fruto da verdadeira revolução tecnológica digital operada em nossa sociedade nas últimas décadas. Assim, restaria claro que se está diante de legítimos bens jurídicos com notória implicação neste novo ambiente." ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2021. p. 61-62.

623 MELLO, Manoel; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Bens jurídicos: notas sobre a sua adequação em tempos (cada vez mais) digitais. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1–27, 2024. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/925. Acesso em: 27 abr. 2024. pp. 4-5.

624 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. LEAL, Livia Teixeira. Tutela jurídica dos bens digitais ante os regimes de bens comunheiros. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

625 HONORATO, Gabriel. LEAL, Livia Teixeira. Propostas para a regulação da herança digital no direito brasileiro. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

> entendê-los. Os primeiros estudos afirmavam que os bens digitais eram imitações ou reproduções de bens materiais. No entanto, hoje se nota que o padrão analógico não é mais imperativo para a definição de bens digitais, pois se está diante de novos bens criados para os parâmetros digitais, como as milhas concedidas por companhias aéreas. É preciso se verificar em que medida o ordenamento atual, talhado para um universo analógico, consegue satisfazer as necessidades das relações digitais.[626]

Diante da lacuna legislativa que caracteriza o tema[627], nos últimos anos, a doutrina civilista vem se debruçando sobre seu estudo, mostrando-se necessária uma organização desse acervo doutrinário no que diz respeito ao conceito de bens digitais.

Para Bruno Zampier, os bens digitais constituem gênero que engloba diversos conteúdos, postados ou compartilhados por meio do ambiente virtual[628] e podem ser conceituados como "aqueles bens incorpóreos, os quais são progressivamente inseridos na Internet por um usuário, consistindo em informações de caráter pessoal que trazem alguma utilidade àquele, tenha ou não conteúdo econômico".[629]

De forma semelhante, Teixeira e Leal lecionam que "os bens digitais podem ser configurados como todos aqueles conteúdos constantes na

---

626 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra … [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 29-30.

627 "Ao averiguar a legislação brasileira, não obstante existam leis – como o Marco Civil da Internet e a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) – criadas para regular relações ocorridas no mundo digital, constata-se uma omissão no tocante à possibilidade de rastros digitais, sejam esses com ou sem conteúdo econômico, serem considerados bens no sentido jurídico. MELLO, Manoel; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Bens jurídicos: notas sobre a sua adequação em tempos (cada vez mais) digitais. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1–27, 2024. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/925. Acesso em: 27 abr. 2024. p. 2.

628 ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2021. p. 63.

629 ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2021. p. 63-64.

rede, passíveis ou não de valoração econômica, que proporcionem alguma utilidade para o seu titular"[630].

Essas definições se aproximam ao considerar como digitais os bens (conteúdos) de natureza patrimonial ou não, inseridos na rede mundial de computadores, que tragam alguma utilidade para seu titular. Bruno Zampier destaca ainda que esses conteúdos teriam caráter pessoal. Embora as definições apresentadas sejam pioneiras na doutrina civilista brasileira, é preciso analisá-las criticamente, para não restringir o alcance e a proteção que se busca alcançar a partir do instituto.

Uma primeira crítica defende que o "caráter pessoal das informações" não consiste em requisito essencial para a definição dos bens digitais. Como exemplo, lembra que as criptomoedas são bens digitais que não apresentam qualquer aspecto pessoal.[631]

O segundo elemento rebatido pela doutrina diz respeito à necessidade de o conteúdo ter sido inserido na internet, fato que restringiria o âmbito de incidência do conceito. É possível que bens digitais estejam armazenados na memória de um computador pessoal, sem ter sido compartilhado na rede mundial de computadores.[632]

Uma definição mais ampla pode ser encontrada no trabalho apresentado por Fachin e Pinheiro, que indicam a natureza imaterial desses bens, que devem ser produzidos e armazenados em forma digital, em dispositivo próprio ou em nuvem:

> (…) bens digitais são bens imateriais representados por instruções codificadas e organizadas virtualmente com a utilização de linguagem informática, armazenados em forma digital, seja no dispositivo do próprio usuário ou em servidores externos como no caso de armazenamento em nuvem, por exemplo, cuja interpretação e reprodução se opera por meio de dispositi-

---

630 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. LEAL, Livia Teixeira. Tutela jurídica dos bens digitais ante os regimes de bens comunheiros. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

631 MELLO, Manoel; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Bens jurídicos: notas sobre a sua adequação em tempos (cada vez mais) digitais. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1–27, 2024. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/925. Acesso em: 27 abr. 2024. p. 20.

632 MELLO, Manoel; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Bens jurídicos: notas sobre a sua adequação em tempos (cada vez mais) digitais. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1–27, 2024. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/925. Acesso em: 27 abr. 2024. p. 20.

> vos informáticos (computadores, tablets, smartphones dentre outros), que poderão estar ou não armazenado no dispositivo de seu próprio titular, ou transmitidos entre usuários de um dispositivo para outro, acesso via download de servidores ou digitalmente na rede, e podem se apresentar ao usuário.[633]

Nesse mesmo sentido, Fernando Taveira Jr., em monografia sobre o tema, leciona que "os bens digitais constituem-se em quaisquer arquivos digitalizados, isto é, devem ser considerados bens digitais apenas os dados dispostos em formato eletrônico".[634] Além disso, o autor esclarece que as listas de bens digitais devem ter natureza meramente exemplificativa, sob pena de se tornarem obsoletas e que o objeto do bem digital deve se manifestar necessariamente em um formato binário, de *bits*.[635] A preocupação quanto à não taxatividade dos bens digitais considera o dinamismo característico das transformações tecnológicas, a afastar do campo dos bens digitais a opção pela técnica legislativa regulamentar, mantendo a abertura do ordenamento a essas mudanças impostas pelas transformações tecnológicas.

Mello e Ehrardt Júnior, embora não apresentem a sua própria definição de bens digitais, elencam algumas características que os aproximam da categoria dos bens jurídicos: (i) os bens jurídicos digitais possuem natureza jurídica de bens imateriais/incorpóreos; (ii) o bem jurídico digital deve proporcionar alguma utilidade ao seu titular, ou seja, é necessário que haja relevância jurídica e (iii) há bens digitais com ou sem expressão econômica, englobando todas as situações jurídicas ocorridas no mundo virtual.[636]

---

633 FACHIN, Zulmar Antônio; PINHEIRO, Valter Giuliano Mossini. Bens digitais: análise da possibilidade de tutela jurídica no Direito brasileiro. In: DIAS, Feliciano Alcides; TAVARES NETO, José Querino; ASSAFIM, João Marcelo de Lima (Coord.). Direito, inovação, propriedade intelectual e concorrência. Florianópolis: CONPEDI, 2018. p. 296.

634 TAVEIRA JR, Fernando. Bens digitais (digital assets) e a sua proteção pelos direitos da personalidade : um estudo sob a perspectiva da dogmática civil brasileira / Fernando Taveira Jr. – São Paulo : Scortecci, 2018. p. 135.

635 TAVEIRA JR, Fernando. Bens digitais (digital assets) e a sua proteção pelos direitos da personalidade : um estudo sob a perspectiva da dogmática civil brasileira / Fernando Taveira Jr. – São Paulo : Scortecci, 2018. pp. 138-139.

636 MELLO, Manoel; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Bens jurídicos: notas sobre a sua adequação em tempos (cada vez mais) digitais. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1–27, 2024. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/925. Acesso em: 27 abr. 2024. p. 19-21.

Especificamente quanto à natureza jurídica dos bens digitais, destaca-se questão prática interessante, objeto de tratamento pelo Enunciado nº 95 do Conselho da Justiça Federal ("CJF"): "[o]s perfis em redes sociais, quando explorados com finalidade empresarial, podem se caracterizar como elemento imaterial do estabelecimento empresarial"[637].

De acordo com a justificativa apresentada no site do CJF para o referido enunciado, a sua redação inicial indicava que os perfis de redes sociais com exploração preponderantemente econômica poderiam configurar estabelecimentos virtuais, uma vez que podem ser monetizados, caracterizando-se como ativos explorados economicamente e objetos de negociações empresariais.[638]

No entanto, esclarece que esses perfis, ainda que preponderantemente explorados com fins econômicos, não se caracterizariam como o "complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária", conforme estabelece o art. 1.142 do CC/02. Na verdade, esse bem digital se assemelharia a um "elemento imaterial" do estabelecimento, que pode ser virtual ou físico, esse sim pressuposto necessário para o exercício da atividade empresarial[639].

Quanto à segunda característica apontada, os autores esclarecem que nem todos os dados inseridos em ambiente digital podem ser considerados bens jurídicos, mas tão somente aqueles tidos como relevantes para o Direito e que, em razão disso, serão atribuídos a alguém por uma norma jurídica. Assim, "os dados trocados entre duas coisas, como uma televisão e um notebook, para fins de reprodução de um filme existente, não podem ser considerados dados relevantes, pois não são atribuíveis a alguém".[640]

---

637 Enunciado nº 95 do Conselho da Justiça Federal. Disponível em: https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/1345. Acesso em: 27 mai. 2024.

638 Enunciado nº 95 do Conselho da Justiça Federal. Disponível em: https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/1345. Acesso em: 27 mai. 2024.

639 Enunciado nº 95 do Conselho da Justiça Federal. Disponível em: https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/1345. Acesso em: 27 mai. 2024.

640 MELLO, Manoel; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Bens jurídicos: notas sobre a sua adequação em tempos (cada vez mais) digitais. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1–27, 2024. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/925. Acesso em: 27 abr. 2024. p. 19-21.

Finalmente, há bens jurídicos digitais patrimoniais, não patrimoniais e híbridos. Como se verá de forma mais aprofundada adiante, "o enquadramento em uma ou outra categoria demanda uma análise acerca da função que o bem desempenha na relação jurídica".[641]

Em primeiro lugar, os bens digitais patrimoniais são aqueles suscetíveis de avaliação econômica, razão pela qual têm por fundamento o art. 170 da CF e a sua tutela está diretamente relacionada com a efetivação da livre iniciativa[642]. São exemplos desses bens as moedas digitais, as milhas aéreas, os livros e músicas digitais, cupons eletrônicos e bens utilizados em jogos digitais.

Em seguida, os bens digitais existenciais ou personalíssimos, são aqueles desprovidos de mensuração econômica, que "estão presentes de forma predominante no âmbito dos direitos da personalidade, em razão da sua ligação direta e imediata com a realização da dignidade humana".[643] São exemplos fotografias e vídeos pessoais armazenados em nuvens ou redes sociais, correio eletrônico, dentre outros.[644]

Por fim, os bens digitais patrimoniais-existenciais, dúplices ou híbridos, "cujo núcleo seja abrangido tanto por conteúdo personalíssimo como patrimonial, como contas do Youtube de pessoas públicas que são monetizadas pela elevada quantidade de acessos".[645]

---

641 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. LEAL, Livia Teixeira. Tutela jurídica dos bens digitais ante os regimes de bens comunheiros. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

642 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra. [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 31.

643 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra. [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 32.

644 ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2021. p. 116-117.

645 HONORATO, Gabriel. LEAL, Livia Teixeira. Propostas para a regulação da herança digital no direito brasileiro. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos;

Quanto aos perfis em redes sociais e aos canais no Youtube é necessário fazer um esclarecimento. Eles poderão tanto caracterizar (i) bens existenciais, caso se destinem à realização pessoal do usuário, funcionando, por exemplo, como um memorial, por meio da publicação de fotos e registros de momentos familiares ou (ii) bens dúplices, quando apresentarem também objetivos financeiros, como é o caso dos bens titularizados por blogueiros, influencers e youtubers, pois "embora essa situação jurídica tenha como cerne os dados pessoais e a privacidade dos envolvidos, tem como escopo fundante objetivos financeiros."[646]

Sob o ponto de vista prático, a função desempenhada pelo bem digital vai impactar na determinação da sua titularidade e, ainda, na possibilidade ou não de divisão de tais bens nos casos de dissolução da sociedade conjugal ou da união estável. Como não há legislação específica, Teixeira e Leal apresentam os seguintes parâmetros para guiar a partilha dos bens: (a) os bens digitais existenciais não serão passíveis de partilha; (b) os bens digitais patrimoniais podem ser comunicáveis, "a depender do confronto da sua data e forma de aquisição com as regras do regime de bens". Os cônjuges podem "deixar o bem em condomínio consensualmente, mas, se assim não for, as regras de liquidação da meação devem se dar por meio da verificação do valor econômico do bem e pagamento da meação, recebendo todos os frutos até o momento do pagamento" e (c) no caso de bens dúplices, "seus aspectos existenciais não são partilhados, mas apenas suas repercussões patrimoniais, que devem seguir os parâmetros propostos na letra b anterior".[647]

Da mesma forma, a doutrina se baseia nessas categorias para analisar como se dará a sucessão de bens digitais, a chamada herança digital. Existem atualmente três correntes. De acordo com a primeira corrente, majoritária, o patrimônio digital deve ser fracionado. Assim, deverá

MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

646 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra … [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 34-35.

647 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. LEAL, Livia Teixeira. Tutela jurídica dos bens digitais ante os regimes de bens comunheiros. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

ser aplicada a regra geral do direito sucessório para transmissão dos bens digitais de natureza patrimonial (excluídos aqueles bens em que houve a cessão do direito de uso e não a transferência do domínio) "e também para a projeção dos bens digitais existenciais e híbridos quando houver consentimento, em vida, pelo usuário, e além disso, quando tal transmissão não gere prejuízos à personalidade de terceiros ou a aspectos da personalidade do falecido que permanecem sob tutela jurídica após a morte".[648] Para a segunda corrente, a regra geral de transmissão sucessória deve ser aplicada para todos e quaisquer bens digitais, sem diferenciação quanto às categorias desses bens. Por fim, a terceira corrente defende a intransmissibilidade tanto de bens digitais patrimoniais como existenciais.[649]

Em 26 de abril de 2024, a 3ª Câmara de Direito Privado do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgou a Apelação 1017379-58.2022.8.26.0068[650], entendendo que "não havia, no caso concreto, justificativa para obstar o acesso da única herdeira às "memórias da filha falecida" e que não havia, nos autos, qualquer indício de que isso violaria direitos da personalidade, notadamente diante da ausência de disposição específica proibindo o acesso aos seus dados digitais pela família"[651]. O Tribunal parece ter se filiado à segunda corrente, que admite a transmissibilidade de todo e qualquer bem digital e, com base no Enunciado nº 687 do CJF que estabelece que o patrimônio digital pode integrar o espólio de bens na sucessão legítima do titular falecido, reformou a sentença de

---

648 HONORATO, Gabriel. LEAL, Livia Teixeira. Propostas para a regulação da herança digital no direito brasileiro. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

649 HONORATO, Gabriel. LEAL, Livia Teixeira. Propostas para a regulação da herança digital no direito brasileiro. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

650 TJSP, 3ª Câmara de Direito Privado, Apelação 1017379-58.2022.8.26.0068, Rel. Des. Carlos Alberto de Salles, j. 26.4.2024.

651 SCHREIBER, Anderson. Herança digital e o caso da Apple ID. Armazenamento de dados digitais trouxe situação nova em que, em teoria, eles podem ser deixados onde estão. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-anderson-schreiber/heranca-digital-e-o-caso-da-apple-id-07052024?non-beta=1#_ftn1. Acesso em: 30 mai. 2024.

improcedência, dando provimento à apelação, para determinar a transferência de acesso do *ID Apple* da falecida à autora.[652]

O tema da herança digital, como se nota, é ainda bastante controvertido na doutrina e na jurisprudência. Não há ainda tecnologia disponível que nos permita antecipar todos os desafios relativos à titularidade dos bens digitais que ainda estão por vir. A solução para esses novos problemas deve se pautar pela análise funcional dos bens digitais, que se mostra a "única capaz de viabilizar a tutela mais adequada a essas modalidades de bens"[653].

3. ANÁLISE FUNCIONAL DOS BENS DIGITAIS

A perspectiva funcional repercute intensamente na teoria dos bens jurídicos, exigindo esforço especial do intérprete diante do surgimento de novas funções decorrentes do desenvolvimento das tecnologias.[654] Assim, torna-se relevante qualificar as situações jurídicas digitais a partir da função que elas exercem, sob aspecto patrimonial ou existencial, considerada a primazia das situações jurídicas existenciais sobre aquelas de cunho patrimonial.[655]

---

652 TJSP, 3ª Câmara de Direito Privado, Apelação 1017379-58.2022.8.26.0068, Rel. Des. Carlos Alberto de Salles, j. 26.4.2024.

653 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra … [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 21 - 40. p. 30.

654 TEPEDINO, Gustavo. Da estrutura à função: itinerário do direito civil constitucional. In: Direito Civil: Futuros Possíveis / coordenado por Marcos Ehrhardt Júnior. – Belo Horizonte: Fórum, 2022. pp. 19-30. p. 21.

655 "Resta evidente, portanto, a necessidade da qualificação da situação jurídica, sob o viés patrimonial ou existencial, de acordo com a função que cada uma delas cumpre, para se investigar o seu tratamento no contexto do ordenamento jurídico. Muito se assegura que as situações jurídicas existenciais têm primazia sobre as patrimoniais. Tal afirmação tem como base a instrumentalidade das situações patrimoniais à concretização da dignidade, pois seu principal objetivo é a realização de uma função social; prioritariamente, elas estão a serviço da coletividade, tornando-se inevitável a conformação da autonomia privada ao imperativo da solidariedade. Situação diferente ocorre nas situações jurídicas existenciais, cujo objetivo é a realização direta da dignidade, conforme as próprias aspirações, valores e modus vivendi; enfim, têm como função imanente a livre realização da personalidade, segundo o estilo de vida individual. As situações patrimoniais têm função social e as existenciais, apenas fun-

Assim como os bens jurídicos tradicionais, portanto, os bens digitais podem desempenhar função patrimonial, existencial ou, ainda, dar ensejo a situações dúplices. A abordagem funcional[656] permite viabilizar a tutela mais adequada a essas modalidades de bens[657], verificando, concretamente, qual a função que aquele bem desempenha em uma específica situação jurídica[658].

Nesse sentido, Brochado e Konder relatam interessante caso em que uma criança autista, diante da alteração visual do seu perfil em plataforma de streaming de vídeos, não conseguia mais acessar seu desenho animado favorito. Segundo os autores, "o serviço prestado de restaurar a configuração visual anterior, oferecendo-lhe bem digital, posto estruturalmente patrimonial, desempenhava função existencial".[659]

Segundo Bruno Zampier, a propriedade dos bens digitais depende do atendimento concreto da sua função social:

ção pessoal – se é que se pode atribuir a elas algum tipo de função". TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. Autonomia Existencial. Revista Brasileira de Direito Civil – RBDCivil | Belo Horizonte, v. 16, p. 75-104, abr./jun. 2018. p. 87.

656 "Todo negócio jurídico tem uma estrutura e uma função. A identificação da função que se pretende alcançar e sua compatibilidade com os valores constitucionais precedem e definem a estrutura a ser utilizada. Não será, pois, a estrutura do negócio, ou seja, o *modus operandi* (os dispositivos do Código Civil previstos para determinada tipologia ou modelo), que definirá a função a ser desempenhada, mas, ao contrário, é a função que se pretende desempenhar que indicará a estrutura a ser utilizada diante de determinado arranjo negocial." TEPEDINO, Gustavo. Funcionalização do direito civil e o princípio da função social dos contratos. Pensar, Fortaleza, v. 28, n. 1, p. 1-10, jan./mar. 2023.

657 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra. [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 30.

658 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra. [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 31.

659 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra. [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 30.

> "Por todo o exposto, a propriedade de bens digitais, como qualquer propriedade nos dias atuais, fica submetida ao cumprimento da função social exigida pelo direito civil constitucionalizado. Sendo um tipo diferente de bem jurídico, haverá por certo um regime próprio de satisfação desta função, a partir da análise da utilidade que tal bem poderá ter em concreto. Caberá ao aplicador do Direito, em especial ao magistrado, concretizar casuisticamente a cláusula geral que determina o cumprimento da função social."[660]

Sob esse aspecto, destaca-se polêmica que envolve o registro de domínios no mundo virtual. Em regra, aquele que registra um domínio em primeiro lugar, torna-se proprietário daquele endereço eletrônico. O processo de registro de domínios é relativamente fácil, o que pode levar à prática conhecida como *Cybersquatting* ou Ciberposse. Nesses casos, alguém registra um domínio, sem a intenção de desenvolver atividade comercial no setor a que ele se refere, mas buscando tão somente rentabilizá-lo com publicidades ou vendê-lo para interessado em desenvolver essa atividade comercial no futuro.[661]

O registro de domínios também encontra limitação na Lei de Propriedade Industrial que estabelece, em seu art. 129, que a aquisição da propriedade da marca se concretiza com o registro validamente expedido, sendo assegurado ao titular seu uso exclusivo em todo o território nacional.

O tema foi objeto de análise pelo STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1804035/DF[662], que examinou disputa judicial entre as sociedades empresárias "Decolando Turismo" e "decolar.com". No caso concreto, a primeira registrou um domínio e utilizou marca semelhante à da segunda, induzindo consumidores ao erro, por se tratar de ramos idênticos e marcas semelhantes.[663] O STJ, sob a relatoria da Ministra

---

660 ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2021. p. 89.

661 MAGALHÃES, Lorena Marques. CARVALHO, Jackson de. A regulação do registro de domínios de internet e seus impactos. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/370741/a-regulacao-do-registro-de-dominios-de-internet-e-seus-impactoshttps://www.migalhas.com.br/depeso/370741/a-regulacao-do-registro-de-dominios-de-internet-e-seus-impactos. Acesso em: 15 mai. 2024.

662 STJ. Recurso Especial 1804035 / DF. Terceira Turma. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Julg.: 25/06/2019. DJe 28/06/2019.

663 MAGALHÃES, Lorena Marques. CARVALHO, Jackson de. A regulação do registro de domínios de internet e seus impactos. Disponível em: https://www.migalhas.com.

Nancy Andrighi, determinou, por unanimidade, o cancelamento do domínio da Decolando Turismo na internet e manteve a condenação da empresa por danos morais, no valor de R$ 50 mil, por uso indevido da marca.[664]

Outra prática que nos permite refletir acerca da análise funcional dos bens digitais é o chamado roubo de identidade (*identity theft*), que consiste no uso de dados pessoais (fotografias, vídeos, voz etc.) e atributos da personalidade por sistemas de inteligência artificial para as mais diversas finalidades, como o treinamento de máquina.[665]

Recentemente, a atriz Scarlett Johansson foi surpreendida ao reconhecer a sua voz no *chatbot* do ChatGPT. Durante a demonstração da nova opção de voz denominada "Sky", usuários da plataforma perceberam a semelhança com o filme Ela (2013), em que o protagonista se apaixona pelo sistema operacional do seu telefone, que utiliza a voz de Scarlett. A atriz afirma que, em setembro de 2023, recebeu oferta de Sam Altman para emprestar sua voz ao sistema de inteligência artificial, no entanto, teria rejeitado o convite por motivos pessoais. A OpenAI suspendeu o uso da "Sky" e negou qualquer pretensão de imitar a voz da atriz.[666]

De acordo com Ana Frazão, considerando que os "direitos da personalidade são personalíssimos e intransmissíveis, tal como expressamente é previsto em nosso Código Civil, é inequívoco que ninguém pode lucrar usando atributos da personalidade alheios". Ou seja, a exploração de bens digitais empresariais somente será merecedora de tutela

---

br/depeso/370741/a-regulacao-do-registro-de-dominios-de-internet-e-seus-impactoshttps://www.migalhas.com.br/depeso/370741/a-regulacao-do-registro-de-dominios-de-internet-e-seus-impactos. Acesso em: 15 mai. 2024.

664 "Decolando" terá de indenizar "Decolar.com" por uso indevido de marca. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/quentes/307460/decolando--tera-de-indenizar--decolar-com--por-uso-indevido-de-marca. Acesso em: 15 mai. 2024.

665 FRAZÃO, Ana. O ChatGPT e a voz de Scarlett Johansson. Os desafios jurídicos do 'roubo de identidade'. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/constituicao-empresa-e-mercado/o-chatgpt-e-a-voz-de-scarlett-johansson-29052024. Acesso em: 30 mai. 2024.

666 Por que ChatGPT vai deixar de usar voz parecida com a de Scarlett Johansson. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/articles/cgll8eydde7o. Acesso em: 30 mai. 2024.

se observada a sua função social, devendo ser evitadas condutas que possam lesar direitos alheios, sejam estes individuais ou coletivos.[667]

Mais um exemplo que demonstra a complexidade de que se reveste o tema, decorre do que Bruno Zampier chamou de "comodato de redes sociais": o titular de um bem digital (rede social), no exercício das faculdades que emanam de seu domínio, cede a um terceiro o uso dessa titularidade. Além do dever de restituir o bem, o comodatário deve observar os fins sociais que motivaram o empréstimo.[668]

O caso concreto tem como pano de fundo a onda de movimentos antirracistas que surgiram após o cruel assassinato do afro-americano George Floyd em 2020.[669] Em resposta a essa grave violação, algumas celebridades decidiram emprestar seus perfis nas redes sociais para que ativistas negros publicassem conteúdos educativos sobre a questão racial. No Brasil, Paulo Gustavo, com mais de 13 milhões de seguidores à época, cedeu gratuitamente o uso do seu perfil para Djamila Ribeiro, que publicou sobre racismo estrutural, práticas antirracistas, lugar de fala, lugar social, políticas públicas, entre outros temas. Nas palavras do autor:

> Para além da louvável perspectiva educacional, estas iniciativas se enquadrariam juridicamente como um comodato de redes sociais. O titular de um bem digital, no pleno exercício das faculdades que emanam de seu domínio, tais como uso, gozo e disposição, pode livremente ceder a outrem o uso desta titularidade, como consectário do exercício de seu direito subjetivo. O comodatário do bem digital, além do dever de restituir o bem conforme a convenção, deve utilizá-lo nos estritos fins sociais que motivaram a cessão. E ao assim agir, irá atender não apenas aos interesses das partes contratantes, mas fundamentalmente os interesses de toda a coletividade, auxiliando na construção de uma sociedade livre, igualitária e principalmente solidária.[670]

---

667 ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2021. p. 63.

668 ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2021. p. 91-92.

669 Caso George Floyd: quem era o americano negro morto sob custódia (e o que se sabe sobre o policial branco que o matou). Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/internacional-52849871. Acesso em: 28 mai. 2024.

670 ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP :

Vale destacar que os Termos de Uso do Instagram exigem que, em troca do fornecimento do serviço, o usuário se comprometa a não vender, licenciar ou comprar conta ou dado obtido da plataforma[671]:

> **Seus compromissos**
> Em troca de nosso compromisso em fornecer o Serviço, exigimos que você se comprometa com o exposto a seguir.
> (…)
> · **Você não pode vender, licenciar ou comprar nenhuma conta ou dado obtido de nós ou de nosso Serviço.** Isso inclui tentativas de comprar, vender ou transferir qualquer elemento de sua conta (incluindo seu nome de usuário), solicitar, coletar ou usar credenciais de login ou selos de outros usuários, solicitar ou coletar nomes de usuário e senhas do Instagram ou apropriar-se indevidamente de tokens de acesso.

No entanto, a análise funcional do comodato de rede social motivado pelo assassinato do George Floyd permite superar a proibição contratual, garantindo a tutela mais adequada a essa nova função da propriedade.

Em razão desses e de outros dilemas, a doutrina civilista brasileira vem defendendo a criação de um microssistema próprio para regular os bens digitais. Esse apelo não passou despercebido à comissão de juristas responsável pela revisão e atualização do CC/02, que tratou expressamente do assunto em um livro autônomo do anteprojeto, denominado Direito Civil Digital.

4. OS BENS DIGITAIS NA REFORMA DO CÓDIGO CIVIL: ANTEPROJETO DE LEI PARA REVISÃO E ATUALIZAÇÃO DO CC/02

Em 24 de agosto de 2023, o Senado realizou cerimônia de criação de comissão de juristas, responsável pela revisão e atualização do CC/02 ("Comissão"). A finalidade da Comissão, coordenada pelo ministro do Superior Tribunal de Justiça, Luis Felipe Salomão, era apresentar, no prazo de cento e oitenta dias, anteprojeto de lei para revisão e atualização do CC/02.[672]

Editora Foco, 2021. p. 91.

671 https://help.instagram.com/581066165581870

672 Senado cria comissão de juristas para atualizar o Código Civil. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/quentes/392425/senado-cria-comissao-de-juristas-para-atualizar-o-codigo-civil. Acesso em: 27 mai. 2024.

Apesar das críticas[673], em 05 de abril de 2024, após oito meses de trabalho, a Comissão concluiu a votação das propostas de atualização do texto, com a alteração de mais de mil artigos do CC/02. O anteprojeto de código civil ainda será discutido entre os senadores.[674]

O Relatório Final tratou expressamente das situações jurídicas digitais em um livro autônomo do anteprojeto, denominado Direito Civil Digital[675]. O referido livro adotou a classificação de bens digitais acima exposta e dedicou um capítulo específico ao chamado patrimônio digital. De acordo com o Relatório Final, essas alterações tiveram por objetivo "atualizar a legislação brasileira para abordar os desafios e oportunidades apresentados pelo ambiente digital"[676].

Livre do intuito de apresentar uma análise exaustiva acerca dos artigos propostos pela Comissão, buscou-se analisar de forma crítica e, a partir das premissas indicadas nos tópicos anteriores deste trabalho, o conteúdo de algumas dessas disposições. A intenção é contribuir com a reflexão e o aprimoramento do texto do anteprojeto, no que tange ao conceito de bens digitais, de forma a oferecer uma legislação que atenda aos desafios impostos por esses novos direitos.

Uma primeira sugestão da Comissão que merece destaque é a alteração proposta ao artigo 83 do Livro II do CC/02, que trata dos bens móveis, para incluir os bens digitais nessa categoria:

> "Art. 83. .....

---

673 SÊCO, Thais Fernanda Tenório. A vocação do nosso tempo para a codificação civil. Reforma do Código Civil é comparada à "síndrome de Napoleão". Renomear pode eternizar juristas. Miguel Reale presidiu a redação do código atual. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/405352/a-vocacao-do-nosso-tempo-para-a-codificacao-civil. Acesso em: 27 mai. 2024.

674 Juristas concluem anteprojeto de código civil; direito digital e de família têm inovações. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/04/05/juristas-concluem-anteprojeto-de-codigo-civil-direito-digital-e-familia-tem-inovacoes. Acesso em: 27 mai. 2024.

675 BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 06 mai. 2024.

676 BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 06 mai. 2024.

> .....
> IV - os conteúdos digitais dotados de valor econômico, tornados disponíveis, independentemente do seu suporte material."[677]

Como se nota, a redação proposta buscou incluir os bens digitais patrimoniais como espécie de bens móveis. Não obstante, como visto no item 2 deste trabalho, a doutrina vem entendendo que os bens digitais apresentem a natureza jurídica de bens imateriais ou incorpóreos. Além disso, a redação não considerou os bens digitais com função existencial ou dúplice.

Especificamente quanto ao conceito de bens digitais, observa-se que o anteprojeto buscou definir os bens digitais patrimoniais no Art. 1.791-A, utilizando-se de elenco exemplificativo, ao tratar da herança digital:

> Art. 1.791-A. Os bens digitais do falecido, de valor economicamente apreciável, integram a sua herança.
> §1º Compreende-se como bens digitais, o patrimônio intangível do falecido, abrangendo, entre outros, senhas, dados financeiros, perfis de redes sociais, contas, arquivos de conversas, vídeos e fotos, arquivos de outra natureza, pontuação em programas de recompensa ou incentivo e qualquer conteúdo de natureza econômica, armazenado ou acumulado em ambiente virtual, de titularidade do autor da herança.

O Relatório final dos trabalhos da Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil apresenta também um capítulo dedicado ao chamado patrimônio digital: "[o] quinto capítulo detalha o conceito de patrimônio digital e estabelece diretrizes para a gestão e transmissão hereditária de ativos digitais, além de discutir o tratamento de dados e informações pessoais no contexto digital."[678]

Observa-se que, além de definir patrimônio digital como "o conjunto de ativos intangíveis e imateriais, com conteúdo de valor econômico, pessoal ou cultural, pertencente a pessoa ou entidade, existentes em

---

677 BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 06 mai. 2024.

678 BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 06 mai. 2024. p. 15.

formato digital", o anteprojeto trouxe ainda no parágrafo único, outro rol de bens digitais.[679]

Inicialmente, ao comparar o conteúdo dessa previsão com a do Art. 1.791-A, §1º acima exposto, observa-se que eles se aproximam por apresentarem rol meramente exemplificativo de bens digitais, o que se confirma pela utilização das expressões "entre outros" e "inclui, mas não se limita a", respectivamente, conforme quadro abaixo:

Art. 1.791-A. Os **bens digitais** do falecido, de valor economicamente apreciável, integram a sua herança. §1º Compreende-se como bens digitais, o patrimônio intangível do falecido, abrangendo, entre outros, senhas, dados financeiros, perfis de redes sociais, contas, arquivos de conversas, vídeos e fotos, arquivos de outra natureza, pontuação em programas de recompensa ou incentivo e qualquer conteúdo de natureza econômica, armazenado ou acumulado em ambiente virtual, de titularidade do autor da herança.	Art. . Considera-se **patrimônio digital** o conjunto de **ativos** intangíveis e imateriais, com conteúdo de valor econômico, pessoal ou cultural, pertencente a pessoa ou entidade, existentes em formato digital. Parágrafo único. A previsão deste artigo **inclui, mas não se limita a** dados financeiros, senhas, contas de mídia social, ativos de criptomoedas, tokens não fungíveis ou similares, milhagens aéreas, contas de games ou jogos cibernéticos, conteúdos digitais como fotos, vídeos, textos, ou quaisquer outros ativos digitais, armazenados em ambiente virtual."

Ambos os artigos também consideram como bem digital o conteúdo "armazenado ou acumulado em ambiente virtual", sem limitá-los àqueles bens inseridos na internet, o que parece ser a melhor opção, por não restringir o âmbito de incidência do conceito.

Outro ponto que chama atenção é que o Art. 1.791-A, §1º parece confundir o conceito de bens digitais com o de patrimônio digital, ao esclarecer que "[c]ompreende-se como bens digitais, o patrimônio intangível do falecido". Há aqui um problema de conceituação. Na verdade, como consta do próprio anteprojeto, os bens digitais encontram-se contidos no patrimônio e não o contrário.

Além disso, observa-se que a definição de patrimônio utilizou o termo "ativos" no lugar de bens. Embora esse termo seja utilizado em outros países (*digital assets*), o CC/02 priorizou o uso do termo bens em seu Livro II – Dos Bens. Por uma questão de uniformidade, entende-se que melhor seria a adoção de bens e bens digitais a usar ativos e ativos digitais.

---

679 BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 06 mai. 2024.

A definição de patrimônio proposta considera os "ativos" de "conteúdo de valor econômico, pessoal ou cultural". Ora, é sabido que enquanto a esfera jurídica de um titular é composta por bens patrimoniais e não patrimoniais, o seu patrimônio será formado apenas pelos bens patrimoniais com conteúdo econômico.[680] A redação utilizada pelo anteprojeto pode levar ao entendimento de que o patrimônio digital englobaria também os bens existenciais, em razão de elencar os "ativos" com conteúdo pessoal.

De acordo com o Relatório Final, observa-se que a Comissão declara ter adotado a classificação tripartite de bens digitais apresentada pela doutrina:

> Ainda no que diz respeito às novas tecnologias, o projeto não poderia se omitir de disciplinar a transmissão sucessória dos **bens digitais**, e o faz distinguindo as situações jurídicas digitais em **patrimoniais** – quando têm o objetivo de lucro e refletem a livre iniciativa –, **existenciais** – se traduzem projeções de direitos da personalidade – ou **híbridas** – que cumulam ambos os aspectos, patrimoniais e existenciais.[681]
> (grifos nossos)

No entanto, essa premissa parece não se confirmar em face da leitura do conceito dedicado ao patrimônio digital. Melhor seria se a Comissão tivesse seguido a classificação de bens jurídicos digitais já ampla e profundamente trabalhada e reconhecida pela doutrina, referindo-se as suas categorias e deixando para o caso concreto, à luz da análise funcional, a delimitação do tratamento a ser dado a cada um dos bens digitais.

Por fim, apenas a título de reflexão, questiona-se a própria previsão de um capítulo e definição específicas de patrimônio digital, uma vez que o CC/02 não prevê definição de patrimônio, cabendo à doutrina essa delimitação. Seria a intenção da Comissão prever a existência de um patrimônio digital separado do patrimônio físico? Seria esse um patrimônio especial, a exemplo do que defende Bruno Zampier, ao prever que em um futuro próximo haverá leis que terão o claro propósito de

---

680 MELLO, Manoel; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Bens jurídicos: notas sobre a sua adequação em tempos (cada vez mais) digitais. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1–27, 2024. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/925. Acesso em: 27 abr. 2024. p. 18.

681 BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 06 mai. 2024. p. 15.

resguardar os bens digitais como patrimônios especiais do sujeito, não afetados ao pagamento de suas dívidas comuns?[682]:

> "E como não há em princípio qualquer afetação deste patrimônio, o conjunto destes bens digitais integrariam o patrimônio geral do indivíduo. Nada obstante, acredita-se que o tempo mostrará a possibilidade de serem criados patrimônios de afetação virtuais, protegidos em caráter excepcional, quer seja pela manifestação de vontade unilateral do indivíduo, por força do contrato de adesão que se celebra com o provedor de serviços digitais ou mesmo por emanação de disposição legal".[683]

Feitas essas considerações, nos filiamos ao posicionamento de Paula e Santos, que, ao analisar as propostas de alteração ao CC/02, propõem (i) rejeitar a proposta de inclusão do inciso IV ao art. 83 e (ii) incluir seção específica (Seção IV - Dos Bens Digitais), no Livro II – Dos Bens, com a seguinte redação:

> Seção IV
> Dos Bens Digitais
> Art. 91-A. Consideram-se bens digitais aqueles vinculados aos bens incorpóreos, consistindo em informações de natureza pessoal introduzidas na esfera digital por seus detentores.
> §1º. Para fins desta legislação, considera-se informação de natureza pessoal todo e qualquer dado, arquivo ou conteúdo digital que tenha relação direta com a identidade, preferências, comportamentos, histórico e demais aspectos individuais do detentor do bem, independentemente de apresentarem conteúdo econômico.
> §2º. Os bens digitais dividem-se em: bens digitais de natureza econômica, bens digitais de natureza existencial e bens digitais de natureza econômica e existencial.[684]

A redação proposta pelas autoras observa de modo geral o posicionamento majoritário da doutrina, oferecendo um conceito amplo e objetivo de bens digitais conforme relatado neste artigo. No entanto, há dois pontos que merecem refinamento.

---

682 ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2021. p. 75.

683 ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2021. p. 79.

684 PAULA, Ana Cecília Frota de. SANTOS, Jéssica Guedes. Relatório de Pesquisa. HERANÇA DIGITAL: atualizações necessárias no Código Civil de 2002. [recurso eletrônico] Fevereiro, 2024. Disponível em: https://itsrio.org/wp-content/uploads/2016/12/HerancaDigital.pdf. Acesso em: 26 mai. 2024. p. 22.

Conforme analisado no item 2 deste estudo, há doutrina que defende que o caráter pessoal das informações não consiste em requisito essencial para a definição dos bens digitais, a exemplo das criptomoedas.[685] Além disso, observa-se que a proposta das autoras considera que os bens digitais são aqueles "introduzidos na esfera digital por seus detentores". No entanto, Fernando Taveira Jr. entende que "quando terceiros postam arquivos de uma pessoa, tais objetos não perdem a sua essência, só por apresentarem aquela característica (terem sido postados por outrem)".[686]

Assim, entende-se que a redação final deveria considerar os bens digitais como aqueles bens incorpóreos, de natureza pessoal ou não, armazenados no ambiente digital.

Como visto, não obstante a bem-intencionada proposta de inclusão de um conceito de bens digitais elaborada pelo anteprojeto, há alguns pontos que precisam de aprimoramento. Esperamos que este trabalho, sem a intenção de esgotar o tema, possa contribuir nessa direção.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As tecnologias da informação e da comunicação vêm transformando as relações sociais, econômicas e jurídicas, que englobam cada vez mais a titularidade dos chamados bens digitais. O presente artigo foi elaborado a partir de revisão bibliográfica da doutrina civilista contemporânea sobre o tema.

Preliminarmente, o artigo tratou, de forma breve, acerca da estrutura e função dos bens jurídicos, com ênfase nas normas de direito material. Em seguida, foram apresentados: (i) o conceito, a natureza jurídica e a classificação dos bens digitais; (ii) a necessidade de os bens digitais observarem a sua função social e (iii) o tratamento reservado pelo anteprojeto de lei para revisão e atualização do CC/02 ao tema dos bens digitais.

---

685 MELLO, Manoel; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Bens jurídicos: notas sobre a sua adequação em tempos (cada vez mais) digitais. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1–27, 2024. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/925. Acesso em: 27 abr. 2024. p. 20.

686 TAVEIRA JR, Fernando. Bens digitais (digital assets) e a sua proteção pelos direitos da personalidade : um estudo sob a perspectiva da dogmática civil brasileira / Fernando Taveira Jr. – São Paulo : Scortecci, 2018. p. 136.

Como visto, há bens jurídicos digitais patrimoniais, não patrimoniais e dúplices, categorias que somente poderão ser identificadas à luz do caso concreto, considerada a função que o bem desempenha na relação jurídica.

Não há ainda tecnologia disponível que permita antecipar todos os desafios relativos à titularidade dos bens digitais que ainda estão por vir. Como visto, no entanto, a doutrina defende que a solução para esses novos problemas deve se pautar pela análise funcional dos bens digitais, única capaz de conferir-lhes a tutela adequada[687].

Diante da ausência de legislação específica, a doutrina civilista brasileira vem defendendo a criação de um microssistema próprio para regular os bens digitais. Esse apelo não passou despercebido à comissão de juristas responsável pela revisão e atualização do CC/02, que tratou expressamente do assunto em um livro autônomo do anteprojeto, denominado Direito Civil Digital.

Livre do intuito de apresentar uma análise exaustiva acerca dos artigos propostos pela Comissão, buscou-se analisar de forma crítica e, a partir das premissas indicadas ao longo deste trabalho, o conteúdo dessas disposições. Não obstante a bem-intencionada proposta de inclusão de um conceito de bens digitais elaborada pelo anteprojeto, há alguns pontos que precisam de aprimoramento. Esperamos que este trabalho, sem a intenção de esgotar o tema, possa contribuir nessa direção.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/3f08b888-b1e7-472c-850e-45cdda6b7494. Acesso em: 06 mai. 2024.

BRASIL. STJ. Recurso Especial 1804035 / DF. Terceira Turma. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Julg.: 25/06/2019. DJe 28/06/2019.

BRASIL. TJSP, 3ª Câmara de Direito Privado, Apelação 1017379-58.2022.8.26.0068, Rel. Des. Carlos Alberto de Salles, j. 26.4.2024.

687 TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra … [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 21 - 40. p. p. 30.

EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Como a utilização da tecnologia impacta nas relações familiares em tempos de pandemia da COVID-19? Revista Jurídica Luso-Brasileiraq [rali], ano 6, n. 5, p. 1527-1540, 2020.Disponível em https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/5/2020_05_1527_1540.pdf. Acesso em 04 fev. 2024.

FACHIN, Zulmar Antônio; PINHEIRO, Valter Giuliano Mossini. Bens digitais: análise da possibilidade de tutela jurídica no Direito brasileiro. In: DIAS, Feliciano Alcides; TAVARES NETO, José Querino; ASSAFIM, João Marcelo de Lima (Coord.). Direito, inovação, propriedade intelectual e concorrência. Florianópolis: CONPEDI, 2018.

FRAZÃO, Ana. O ChatGPT e a voz de Scarlett Johansson. Os desafios jurídicos do 'roubo de identidade'. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/constituicao-empresa-e-mercado/o-chatgpt-e-a-voz-de-scarlett-johansson-29052024. Acesso em: 30 mai. 2024.

HESPANHA, António Manuel. A cultura jurídica europeia: síntese de um milénio. Coimbra: Almedina, 2012.

HONORATO, Gabriel. LEAL, Livia Teixeira. Propostas para a regulação da herança digital no direito brasileiro. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

KONDER, Carlos Nelson; RENTERÍA, Pablo. A funcionalização das relações obrigacionais: interesse do credor e patrimonialidade da prestação. Civilistica.Com, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 1-24, 2012.

MAGALHÃES, Lorena Marques. CARVALHO, Jackson de. A regulação do registro de domínios de internet e seus impactos. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/370741/a-regulacao-do-registro-de-dominios-de-internet-e-seus-impactoshttps://www.migalhas.com.br/depeso/370741/a-regulacao-do-registro-de-dominios-de-internet-e-seus-impactos. Acesso em: 15 mai. 2024.

MELLO, Manoel; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. Bens jurídicos: notas sobre a sua adequação em tempos (cada vez mais) digitais. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p. 1–27, 2024. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/925. Acesso em: 27 abr. 2024.

PAULA, Ana Cecília Frota de. SANTOS, Jéssica Guedes. Relatório de Pesquisa. HERANÇA DIGITAL: atualizações necessárias no Código Civil de 2002. [recurso eletrônico] Fevereiro, 2024. Disponível em: https://itsrio.org/wp-content/uploads/2016/12/HerancaDigital.pdf. Acesso em: 26 mai. 2024.

SCHREIBER, Anderson. Herança digital e o caso da Apple ID. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-anderson-schreiber/heranca-digital-e-o-caso-da-apple-id-07052024?non-beta=1. Acesso em: 26-05-2024.

SCHREIBER, Anderson. Manual de Direito Civil Contemporâneo. 5. Ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SÊCO, Thais Fernanda Tenório. A vocação do nosso tempo para a codificação civil. Reforma do Código Civil é comparada à "síndrome de Napoleão". Renomear pode eternizar juristas. Miguel Reale presidiu a redação do código atual. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/405352/a-vocacao-do-nosso-tempo-para-a-codificacao-civil. Acesso em: 27 mai. 2024.

TAVEIRA JR, Fernando. Bens digitais (*digital assets*) e a sua proteção pelos direitos da personalidade : um estudo sob a perspectiva da dogmática civil brasileira / Fernando Taveira Jr. – São Paulo : Scortecci, 2018.

TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. KONDER, Carlos Nelson. O enquadramento dos bens digitais sob o perfil funcional das situações jurídicas. Herança digital: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra … [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021. p. 21 - 40.

TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. Autonomia Existencial. Revista Brasileira de Direito Civil – RBDCivil | Belo Horizonte, v. 16, p. 75-104, abr./jun. 2018.

TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. LEAL, Livia Teixeira. Tutela jurídica dos bens digitais ante os regimes de bens comunheiros. In: EHRARDT JÚNIOR, Marcos; CATALAN, Marcos; MALHEIROS, Pablo (Coord.). Direito civil e tecnologia. [recurso eletrônico] Belo Horizonte: Fórum, 2020.

TEPEDINO, Gustavo. Da estrutura à função: itinerário do direito civil constitucional. In: Direito Civil: Futuros Possíveis / coordenado por Marcos Ehrhardt Júnior. – Belo Horizonte: Fórum, 2022. pp. 19-30.

TEPEDINO, Gustavo. Fundamentos do direito civil : teoria geral do direito civil / Gustavo Tepedino, Milena Donato Oliva. – 4. Ed., ver., atual. e ampl. – Rio de Janeiro : Forense, 2023.

TEPEDINO, Gustavo. Liberdades, tecnologia e teoria da interpretação. Revista Forense, Rio de Janeiro, ano 110, v. 419, jan./jun. 2014. p. 86-87.

ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: cybercultura, redes sociais, e-mails, músicas, livros, milhas aéreas, moedas virtuais / Bruno Zampier. – 2. Ed. – Indaiatuba, SP : Editora Foco, 2021.

ZAMPIER, Bruno. Bens digitais: em busca de um microssistema próprio. Herança digital [recurso eletrônico]: controvérsias e alternativas / Aline de Miranda Valverde Terra … [et al.] ; coordenado por Ana Carolina Brochado Teixeira, Livia Teixeira Leal. - Indaiatuba : Editora Foco, 2021.

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O BURACO DO REAL. CONTRASTE ENTRE A COMPLETABILIDADE DO DIREITO CIVIL E A VEDAÇÃO DA COMPLETUDE NO DIREITO TRIBUTÁRIO[688]

Misabel Abreu Machado Derzi[689]

SUMÁRIO: 1. TANTO O DIREITO CIVIL COMO O DIREITO TRIBUTÁRIO SÃO INCOMPLETOS; 2. A INCOMPLETUDE PARCIALMENTE COMPLETÁVEL DO DIREITO CIVIL E A PREVALÊNCIA DA INCOMPLETUDE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.; 3. A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA.

1. TANTO O DIREITO CIVIL COMO O DIREITO TRIBUTÁRIO SÃO INCOMPLETOS

Diz HEIDEGGER que uma *"coisa autônoma pode tornar-se um objeto, se nós a colocamos diante de nós, seja em uma percepção imediata, seja em uma lembrança que a torne presente. O que faz da coisa uma coisa não reside entretanto nisso que a coisa seja um objeto representado; e essa "coisidade" não poderia ser determinada de modo algum a partir da objetividade do objeto."*[690]Enfim, ele pondera que a coisa (o vaso, por exemplo, existe) na sua coisidade, independentemente de ser um objeto representado.

Na verdade, a questão do real persegue até mesmo toda ideia de sistema. Há sempre uma abertura do sistema, em direção ao real. A coisidade da coisa provavelmente é indizível e informatizável. Até mesmo a

---

688 Artigo originariamente escrito, em homenagem ao jurista ALBERTO XAVIER.

689 Profa. Titular de Dir. Tributário da Fac.Direito da UFMG. Profa. Emérita da UFMG.Pres. Honorária da Associação Brasileira de Dir. Tributário –ABRADT. Membro da Fondation de Finances Publiques –Paris. Advogada e Consultora.

690 Cf. HEIDEGGER, Martin. *La Chose*, *in* Essais et Conférences. Trad. André Préau. Gallimard, Paris, 1958, p. 196.

matemática parte de axiomas ou postulados indemonstráveis e extrai a sua consistência exatamente de sua incompletude. KARL GÖDEL fundou o enunciado matemático até o momento irrefutado: "**Se a aritmética é consistente, ela é incompleta.**"[691]

Explicam NAGEL e NEWMAN que, nos últimos dois séculos, gerou-se a concepção de que "*o pensamento matemático no seu todo (não apenas a geometria) pode ser dotado de um conjunto de axiomas suficiente para desenvolver a totalidade infinita de verdadeiras proposições acerca da área dada de investigação.*"

Mas o artigo de GODEL mostrou que tal pressuposição é insustentável. Ele provou que o método axiomático tem certas limitações, que lhe são inerentes e, mais ainda,

> *"ele provou que é impossível estabelecer a consistência lógica interna de uma amplíssima classe de sistemas dedutivos – aritmética elementar, por exemplo – a menos que adotemos princípios de raciocínio tão complexos que sua consistência fica tão aberta a dúvidas quanto a dos próprios sistemas.... é impossível dar garantia absolutamente impecável de que muitos ramos significativos do pensamento matemático estejam inteiramente livres de contradição interna".*[692]

Lembra DÉLIA ELMER que a formalização total da matemática foi tentada, com vistas à possibilidade da demonstração de seus postulados, mas transpareceu um sistema que, a partir de suas próprias regras, é incapaz de demonstrar a totalidade de suas fórmulas. O sistema aritmético pareceu incompleto por impossibilidade de, por meio de suas próprias regras e axiomas, obter uma fórmula como teorema. Isto

---

691 Cf. NAGEL, Ernest; NEWMAN, James R. *Prova de GÖDEL.* Trad. Gita K. Guinsburg. Ed. Perspectiva. Ed. da USP. Debates, 75, São Paulo, 1973, p.83. Esses autores explicam o teorema de GÖDEL para não especialistas. Também no mesmo sentido, ver ELMER, Delia; *O Teorema de GÖDEL.* Seminário proferido na Letra Freudiana. Dezembro de 1991. Transcrição de Mônica Vasconcellos Soares de Souza. Esses são textos auxiliares para uma aproximação não técnica da difícil demonstração do teorema de GÖDEL, pois a sua compreensão exigiria a pré-compreensão de 46 outros postulados matemáticos. KARL GÖDEL, da Universidade de Viena, em 1931, publicou um artigo com o seguinte título: "Sobre as Proposições Indecidíveis dos Principia Mathematica e Sistemas Correlatos", cujo conteúdo e até mesmo o seu título eram ininteligíveis aos matemáticos da época, em sua maioria. O artigo, não obstante, é considerado, hoje, pelos especialistas, um marco insuperável na história da lógica e da matemática. Em 1952, *"a Universidade de Harvard concedeu-lhe um título honorífico e descreveu o trabalho como um dos mais importantes progressos da lógica nos tempos modernos*", dizem NAGEL e NEWMAN, op. cit., p. 13.

692 Cf. NAGEL e NEWMAN, op. cit., p.15-16.

quer dizer que as regras do sistema são insuficientes para que se possa obter uma ou mais fórmulas como teorema. Então o sistema será incompleto[693].

Como se sabe, a consistência está relacionada com o princípio da não contradição, ou seja, X não pode ser A e não-A. Em termos matemáticos, um sistema será inconsistente, se a fórmula A for teorema e a fórmula não-A também o for. Assim, o sistema totalizante (completo) terá de abrigar A e não-A, o que leva à inconsistência. A completude é o todo e o todo é verdade/mentira.[694] Portanto, se a consistência está relacionada com o princípio da não contradição, a completude relaciona-se com o princípio do terceiro excluído. Eu somente poderei dizer que X deve ser A ou então não-A, algo deve ser, uma terceira possibilidade não se dá. Mas GODEL demonstra que há verdades que não podem aparecer como teoremas, não podem aparecer escritas. Ele mostra que "*se a aritmética é consistente então é incompleta*". Enfim, o sistema tem algo não demonstrável, nem refutável, que está na ordem do indecidível.

Diz DÉLIA ELMER que, a rigor, GÖDEL provou que *"houve buraco do sistema, e aqui situamos o real."* Logicamente, o sistema consistente tem um furo, sua incompletude. Enfim, conclui: "*dizemos desta impossibilidade de qualquer sistema recobrir o que é real. O buraco do sistema é o real*"[695].

Alertam NAGEL e NEWMAN para o fato de que esse grandioso resultado da análise de GÖDEL não deve ser mal compreendido: não exclui a prova metamatemática da consistência da aritmética. Exclui sim uma prova de consistência que possa ser espelhada pelas deduções formais da aritmética. Como GÖDEL demonstrou em seu teorema da incompletude, existem numerosos problemas na teoria elementar dos números que permanecem fora do âmbito de um método axiomático fixo, por mais intrincados e engenhosos que sejam os mecanismos introduzidos e por mais rápidas que sejam suas operações[696].

---

693 Cf. ELMER, Delia; *O Teorema de GÖDEL… op. cit.* p. 1-10.

694 Cf. ELMER, Delia; *O Teorema de GÖDEL… op. cit.* p. 24. Ensina ainda a mesma autora que "*axioma e postulados são quase sinônimos. A diferença sutil é que um postulado não tinha na antiguidade, e até os séculos XVIII e XIX, nenhum suporte intuitivo como tinha o axioma. Eram verdades que não necessitavam de demonstrações, eram verdadeiras".*

695 Cf. ELMER, Delia; *O Teorema de GÖDEL… op. cit.* p. 44.

696 Cf. NAGEL; NEWMAN. *Prova de GÖDEL… op. cit.*, p.89.

Desde logo, convém esclarecer que o fenômeno não se dá apenas na matemática, mas todo sistema, pensado de forma autonômica, que opere independentemente, tem de ser aberto em seu sentido, ou cognitivamente, para superar o paradoxo tautológico, que comprometeria a sua função e a sua consistência. Também HANS KELSEN[697] previa dois pontos (injustamente criticados por muitos), como pontos de contato com a realidade: a norma fundamental, como pressuposto fundante do sistema, e a concepção de validade-eficácia social, pois a norma jurídica sem qualquer eficácia, ainda que mínima, medida por sua observância social, deixaria de ter validade. Ambos, em especial a norma fundamental, são furos do dever-ser para o mundo do ser. Acresça-se, ainda, que HANS KELSEN pensou o ato normativo (a lei, a sentença, o ato administrativo), tanto como ato de aplicação da norma superior como ato normativo produtivo do Direito, dentro dos espaços de sentido possíveis deixados ao operador. Todos esses são pontos do real não recobertos pelo sistema da ciência pura.

Igualmente, NIKLAS LUHMANN identifica o fechamento operacional do sistema, o seu funcionar recursivo e circular de forma autopoiética, como condição de independência, essencial ao Estado de Direito, mas, simultaneamente, abre-o do ponto de vista cognitivo. Enfim, o ato legislativo, como ato político, vincula-se a fins, objetivos e programas condicionais. Por meio de procedimentos específicos, o ato configura a seleção e a escolha entre interesses e dissensos, projetados em normas (ainda não inteiramente prontas) para o interior do sistema. O ato jurisdicional, centrado no sistema, lê as normas a partir do *input* do sistema, orientando-se pelos programas finalísticos do legislador, mas selecionados e filtrados pelos conversores internos, em operações fechadas às heterodeterminações externas. Enfim, como esclarece LUHMANN, o *direito constitui, em outras palavras, um sistema normativamente fechado, mas cognitivamente aberto*. A abertura para o real possibilita o aperfeiçoamento da ordem positiva, através das correções feitas pelo legislador nas leis que alimentam o sistema; igualmente, viabiliza as mudanças nos conceitos, substituídos que são, com o evoluir do Direito, por outros conceitos socialmente mais adequados e, com isso, alteram-se os

---

697 Cf. KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 9a. ed. Coimbra, Armenio Amado, 1976; Teoría General del Derecho y del Estado. Trad. Eduardo Garcia Maynez. 2a. ed. México, Imprenta Universitária, 1958; KELSEN, Hans e KLUG. Normas Jurídicas e Análise Lógica. Trad. Paulo Bonavides.Rio de Janeiro, Forense, 1984.

resultados das operações internas, inclusive da atividade jurisdicional, que podem ser medidos, no *output* do sistema. E mais, a observação do observador – para identificar o que o observador não pode ver, pois estamos falando do real, daquilo que é indizível, e indecidível - em outro momento revela certo aspecto relevante dos fatos sociais para o Direito, alterando o ambiente externo e o próprio sistema, ao selecioná-lo e projetá-lo para o interior. Repetindo ALFRED BÜLLESBACH, podemos novamente lembrar que a observação é um conceito fundamental da *teoria luhmaniana do sistema, de tal forma que a diferença entre sistema e meio ambiente é sempre mutável*.[698]

Essas as razões da complementariedade entre tais concepções diferentes. A funcional, de NIKLAS LUHMANN, segundo a qual o juiz somente pode operar em obediência às determinações do próprio sistema (auto-referência). Mas, por meio de cognição volitiva, extrai conceitos socialmente adequados, axiologicamente montados e abertos à realidade. Está o juiz limitado pelas normas e pelas seleções pesadas e sopesadas pelo legislador, pelos precedentes judiciais, pelos costumes. O legislador altera a matéria selecionada como o juiz, dentro das fronteiras impostas pelas leis e, dentro da evolução do aparato conceitual formado, constitui o Direito.

Sem trabalhar o papel do juiz como Poder do Estado, e suas funções imprescindíveis, mas focando o tema apenas do ponto de vista axiológico e semântico, CANARIS trabalha a ideia de sistema realçando a sua unidade como realização do Direito e a natureza constituinte da decisão judicial.

CANARIS rejeita toda ideia de sistema "externo"; toda ideia como solução metodológica da ciência "pura" ou lógico-formal; da jurisprudência dos conceitos ou conexão de problemas. Rejeita, ainda, a visão assistemática de THEODOR VIEWEG. Para CANARIS, *"o papel do conceito de sistema é, no entanto, como se volta a frisar, o de traduzir e realizar a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica"*[699]. Somente admite a ideia de sistema como unidade e ordem, regido pelos princí-

---

698 Cf. BÜLLESBACH, Alfred. *Princípios… op. cit.* p. 428. Conexões podem ser feitas entre a diferença mutável entre sistema e ambiente a partir de um observador, e depois da observação do observador, proposta por NIKLAS LUHMANN e o teorema de GOEDEL, relativo ao ponto fora do sistema matemático. Também a misteriosa norma fundamental de HANS KELSEN, ao mesmo tempo dentro e fora do sistema, pode ser lembrada.

699 Cf. CANARIS, Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema… loc. cit.

pios supremos da segurança e da justiça, que exclui todos os demais conceitos de sistema, que não sejam aptos a desenvolver a adequação interna e a unidade de uma ordem jurídica. O sistema é ordem axiológica e teleológica. A Ciência do Direito converte-se, pois, em interpretação hermenêutica, em relação a um sistema aberto, que tem na sua incompletude, na sua modificabilidade histórica, a possibilidade de apreensão científica. A mobilidade e incompletude do sistema, não obstante, para CANARIS, convivem com as partes imóveis e fixas do mesmo sistema. Assim, a incompletude do sistema, mesmo do ponto de vista axiológico, é, também, realçada por CANARIS que, em certas áreas do Direito Privado alemão, denomina-as de imóveis (como na parte dos direitos reais, da sucessão legal e outras).

Portanto não temos dúvida em afirmar que o sistema jurídico é incompleto no seu conjunto (não importa que estejamos nos referindo ao Direito Civil, Comercial ou Tributário). O real e o contingente impulsionam as operações internas do sistema, suas irritações e perturbações. Tal fenômeno explica as mutações sistêmicas e a relevância das técnicas de estabilização das expectativas. As mudanças no conteúdo das leis e na jurisprudência dos tribunais, decorrência dessa inaptidão para surpreendermos a "coisidade da coisa", o real, em contrapartida atraem a adoção de princípios e de técnicas que atenuam a imprevisibilidade, a fluidez evolutiva como a irretroatividade, a boa-fé e a proteção da confiança.

2. A INCOMPLETUDE PARCIALMENTE COMPLETÁVEL DO DIREITO CIVIL E A PREVALÊNCIA DA INCOMPLETUDE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Embora todo o sistema jurídico seja incompleto e aberto à cognição, o Direito Privado tende à completude em sua aplicação concreta, exceção feita àquelas áreas em que a segurança dita restrições à mobilidade da expansão analógica, como nos direitos reais, nos direitos creditórios, sucessórios, etc.

Tomemos o sistema jurídico, pensado por CLAUS-WILHELM CANARIS, como modelo "interno", destinado a apreender o Direito, através das significações de suas normas, pleno de valorações e de sentido e voltado à realização da segurança e da justiça. Enfim, o modelo aberto e incompleto, como interpretação hermenêutica. Nesse modelo, as partes

imóveis e rígidas convivem perfeitamente com as móveis e flexíveis. Na verdade, o sistema depende, para se manter coeso, ordenado e unitário, exatamente dessas partes imóveis.

Ao afastar a ideia de sistema como sistema "externo"; como metodologia lógico-formal de uma Ciência "pura"; como simples jurisprudência dos conceitos, ou como conexão de problemas tópicos, CANARIS pensa o sistema como adequação valorativa, ordenação e unidade interior da ordem jurídica. Rejeita qualquer outra ideia de sistema que não seja interpretativa para a constituição da decisão judicial concreta e o conceitua a partir das ideias de adequação valorativa e da unidade interior da ordem jurídica. O sistema é ordem axiológica e teleológica, cuja unidade está dirigida pelos grandes e prioritários princípios como justiça e segurança jurídica.

Concebido como ordem axiológica e teleológica, o sistema de CANARIS somente pode ser aberto às significações possíveis dentro dos limites dos enunciados linguísticos das normas. Aberto a valorações, o sistema é incompleto e plenamente modificável.

A noção de mobilidade do sistema é próxima da ideia de tipo, embora a comparação com os tipos não tenha sido aventada por CANARIS. O jurista se vale do conceito de sistema móvel de WILBURG que, por sua vez, construiu a teoria ao examinar as soluções do ordenamento positivo alemão em relação à responsabilidade indenizatória. Segundo a visão de WILBURG, no relato de CANARIS, que a justifica, existem na figura elementos ou forças móveis, a saber: (**a**) uma falta causal para o acontecimento do dano, que a conecte ao responsável, falta que tem peso e intensidade diversos, tudo a depender do caso concreto (com ou sem culpa, por exemplo); (**b**) um perigo provocado pelo autor do dano por meio de seu ato, que diretamente levou ao dano; (**c**) a proximidade do nexo de causalidade; (**d**) a ponderação social da situação patrimonial do prejudicado e do autor do dano.

Todos esses elementos ou requisitos são considerados móveis, porque a consequência jurídica somente ocorrerá por meio da conjugação complementar entre eles, de forma variável em número e peso. Pode bastar a presença de apenas um ou dois de tais elementos, compensada a ausência por meio da intensidade. Dá-se, então, a "*substituibilidade mútua dos componentes princípios ou critérios de igualdade*".[700]

---

700 Cf. CANARIS, Claus. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002. p. 128-129.

Assim, lembra CANARIS que todo sistema móvel pode ser aberto (variação dos valores e interpretação dos princípios ao longo do tempo) ou fechado (se as normas que o contemplam são dotadas de conceitos determinados, "rígidos e firmes"). Ainda, observa CANARIS que um sistema aberto (ao sentido e aos valores) pode ser móvel ou imóvel. E pergunta: no sistema aberto, do ponto de vista da interpretação hermenêutica, todos os sistemas são móveis? Pode haver partes fixas e rígidas, enfim, imóveis?

Assim responde CANARIS à luz do Direito privado alemão positivo:

> *"o sistema do direito alemão vigente não é, fundamentalmente, móvel mas sim imóvel (…).*
> *(…) está claramente determinado quais são as consequências do princípio da culpa e do princípio do risco, sob que pressupostos se pode, excepcionalmente, considerar a situação patrimonial dos implicados"… Não há aqui espaço para uma ponderação de critérios de acordo com o número e o peso e isso vale, no fundamental, também para todas as outras partes do nosso Direito privado e da nossa ordem jurídica."*[701]

Com isso, CANARIS demonstra os limites do sistema móvel, descobrindo-lhe a parte fixa, pois a situação patrimonial dos implicados é considerada em caráter excepcional. Realça ainda que o sistema móvel contém um número limitado de elementos, o que reduz-lhe a própria mobilidade. Mas encontra, no artigo 245 do BGB, a verdadeira parte móvel a que se refere WILBURG, já que aquele dispositivo determina que a indenização dependerá das "circunstâncias", desde que tenha havido igualmente culpa recíproca das partes. Surge então o quadro móvel, em que o raciocínio não será ou… ou…, "tudo ou nada". Vários outros exemplos de CANARIS levam à possibilidade dos sistemas móveis na regulação da lei alemã do despedimento antissocial, do comportamento contrário aos bons costumes ou do enriquecimento sem causa.

Também CANARIS diferencia o sistema móvel, das cláusulas gerais, pois o primeiro é dotado de notas móveis e substituíveis, mas claras. Aproxima-se, o sistema móvel, dos tipos, que são plenos de notas determinadas e também claras ou dos resíduos tipológicos, já que sua aplicação é restrita a certos espaços específicos. Não se confunde, diz CANARIS, o sistema móvel (assim como o tipo, diremos nós) com as cláusulas gerais, que são vazias, indeterminadas e carecem de valoração. Com as cláusulas gerais, o sistema móvel guarda a afinidade da fluidez

---

701 Cf. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito…, op. cit., p. 134-135.

e da flexibilidade. Por isso, o sistema móvel não é cláusula geral (assim como o tipo também não o é). Para CANARIS, *"o sistema móvel ocupa uma posição intermédia entre previsão rígida e cláusula geral."*[702]

Existem então as previsões normativas rígidas para CANARIS. Onde se encontram elas? Ensina o jurista que o sistema móvel garante a segurança jurídica em intensidade menor do que o sistema imóvel, fortemente hierarquizado e previsto em normas rígidas e firmes, completando:

> *"Nos âmbitos onde exista uma necessidade de segurança jurídica mais elevada, deve-se preferir o último e o próprio WILBURG não iria, por certo, dissolver as ordenações firmes do Direito cambiário e dos Direitos reais ou sequer dos Direitos das Sucessões ou das Sociedades num sistema móvel."*[703]

Enfim, sistema móvel não é cláusula geral. Ele contém uma parte fixa e convive, dentro do Direito, com partes imóveis, inerentes àqueles setores em que prevalece a segurança jurídica em relação à justiça como igualdade. Nos direitos reais, nos títulos de créditos e nas sucessões (diremos ainda no Direito Tributário e no Direito Penal), em que cresce a importância da segurança jurídica, avultam as previsões normativas rígidas, vazadas em conceitos determinados e fechados.

Mas interessa ainda destacar que, naqueles sítios, onde se impõem a igualdade e as diferenciações relevantes, a ordem jurídica autoriza o sistema móvel, em que os elementos se combinam em número e intensidade variável, tudo disponível para abarcar as fluidas transições de um caso concreto a outro. Mesmo assim, ressalta o jurista, o sistema móvel sofre limitações, pois os elementos que o compõem são limitados pela própria ordem jurídica, o que reduz a possibilidade de se atender até o fim às peculiaridades de cada caso concreto.

As mesmas conclusões de CANARIS, aplicáveis ao direito alemão, podem ser tomadas no direito privado brasileiro. Acima de todas as discussões teóricas, paira o fato inegável de que a eticização contemporânea do Direito corresponde à reintrodução da boa-fé como valor (honestidade, crença, fidelidade, lealdade, honra), como princípio, como conceito indeterminado e como cláusula geral. E mais, é movimento "universalizado" e dele não escapou o Código Civil brasileiro de 2002,

---

702 Cf. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito…, op. cit., p.143.

703 Cf. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito…, op. cit., p. 143-144.

que o erige como cláusula geral. Além disso, reza o art.422: *"os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé."* O artigo não se refere expressamente à responsabilidade pós-contratual, que muitos juristas reconhecem e aplicam mesmo na ordem jurídica vigente. Também o art. 187 consagra a boa-fé como limite ao exercício dos direitos (cláusula anti-abusiva) e o art. 113, como regra de interpretação. Mas antes dele, o Código de Defesa do Consumidor, a Lei 8.078/90, já trouxera a positivação do princípio da boa-fé objetiva como linha de interpretação, em seu art. 4º, III e como cláusula geral, no art. 51, IV.

As diferenciações entre uma e outra boa-fé radicam em que, efetivamente, a boa-fé subjetiva (*guter Glaube*) é a intenção, decorrerá de um estado de consciência da parte – de estar agindo conforme os padrões de honestidade e fidelidade – por isso não configura uma fonte genérica de obrigações, é casuística, e, por seu caráter antes negativo do que positivo, não se pode dizer *a priori* da existência ou não de responsabilidade (tudo dependerá do caso concreto). Não obstante, a boa-fé objetiva (*Treue und Glaube) "não diz respeito ao estado mental subjetivo do agente, mas sim ao seu comportamento em determinada relação jurídica de cooperação. O seu conteúdo consiste em um padrão de conduta, variando as suas exigências de acordo com o tipo de relação existente entre as partes.*

A boa-fé objetiva não cria apenas deveres negativos, como o faz a boa-fé subjetiva. Ela cria também deveres positivos, já que exige que as partes tudo façam para que o contrato seja cumprido conforme previsto e para que ambas obtenham o proveito objetivado. Assim, o dever de simples abstenção de prejudicar, característico da boa-fé subjetiva, se transforma na boa-fé objetiva em dever de cooperar."[704]

NELSON NERY JUNIOR, em síntese feliz, define a boa-fé objetiva: "É, pois, regra de conduta, de conteúdo e eficácia jurígena, vale dizer, é fonte criadora de direitos e de obrigações, tal como a lei em sentido formal."[705]

Enfim, uma série de outros deveres, chamados *paralelos*, por força da boa-fé objetiva, vieram se acostar aos deveres tradicionais, diretamente decorrentes dos contratos. A obrigação se dá em processo e é complexa.

---

704 Cf. CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA. Instituições de Direito Civil. Contratos. Vol. III, op. cit. p. 20-21.

705 Cf. NELSON NERY JUNIOR. Boa-fé objetiva e Segurança Jurídica. *In* Efeito *ex nunc* e as Decisões do STJ, São Paulo. Manole, 2008, p. 83.

Além disso, essa transformação foi lentíssima no tempo, sendo certo que a boa-fé subjetiva subsiste, em todas as hipóteses em que, em certo caso concreto, o Direito o exigir.

Talvez o estudo mais completo sobre a origem da boa-fé e seu desenvolvimento histórico tenha sido realizado por MENEZES CORDEIRO. Ensina-nos o autor que já o Direito Romano disciplinava a boa-fé em três dimensões diversas: *fides-sacra; fides-fato; fides-ética.*[706] A primeira vinculava-se ao campo religioso, a segundo aos clientes e garantias; a terceira configurava um dever ligado à garantia. Assim, pela referida cláusula da *bona fides,* o juiz não se limitava a examinar o contrato segundo o seu enunciado linguístico literal, mas dispunha de uma "*bitola especialmente lata de decisão.*" Especial significado tinha então a cláusula do *oportet ex fide bona,* pois, através dela, se exigiria uma relação baseada na honestidade e na lealdade[707].

As origens da boa-fé germânica estão exatamente no Direito romano. Com certeza, esse viés da boa-fé, como garantia, jamais se perdeu, já que CANARIS dele se utiliza para reforçar as garantias deixadas frágeis pelo legislador, ou seja, ele aplica a responsabilidade por força de necessidade ético-jurídica como elemento subsidiário que se manifesta apenas onde as possibilidades de segurança, reguladas pela ordem jurídica, "*fracassam ético-juridicamente*". Explica MENEZES CORDEIRO que a boa-fé objetiva somente atingirá um emprego técnico com a codificação alemã, pois um conjunto de valores novos vieram no decorrer da Idade Média. "*A honra, a lealdade e o respeito ligado às juras solenemente proferidas, tipicamente medievais. Sua persistência na Alemanha deveu-se à romanização tardia, bem como à permanência mais prolongada das características medievais Friza MENEZES CORDEIRO que os traços fundamentais da boa-fé germânica, no emprego medieval, são a objetividade e o nacionalismo. Tornou-se um elemento afetivo.* "[708]

À luz das relações de consumo, vamos nos valer das quatro funções atuais da boa-fé objetiva, apontadas por JAUERNIG e outros: **(a) a fun-**

---

706 Cf. ANTONIO M. MENEZES CORDEIRO. Da Boa-fé no Direito Civil, Coimbra, Almedina, 1989, vol. 1.

707 Cf. MIRIAM DE A. MACHADO E CAMPOS. O Princípio da Boa-Fé Objetiva. No prelo, p.2.

708 Cf. UBIRAJARA MACH DE OLIVEIRA. Princípios Informadores do Sistema de Direito Privado: a autonomia da vontade e a boa-fé objetiva. Revista de Direito do Consumidor nº. 23-24, ps.56-60.

ção de complementação ou concretização da relação (*Ergänzungsfunktion*), em que o juiz, além da função interpretativa, tem função ativa-integrativa, ou seja, concreção de cláusula geral[709]; **(b) a função de controle e de limitação das condutas (*Schrankenfunktion*)**, segundo a qual a boa-fé funciona como um standard, um parâmetro geral do homem médio, bom pai de família e em que o juiz valora, com base na razoabilidade, para reprimir abusos. Enfim a autonomia privada não configura uma liberdade contratual sem limites, sendo nulas as cláusulas abusivas[710]; **(c) função de correção e de adaptação em caso de mudança de circunstâncias (*Korrekturfunktion*)**, com que se autoriza a manutenção do vínculo mas podendo o juiz modificar parcialmente o conteúdo dos contratos, com vistas à sua adaptação a novas circunstâncias, que quebram a base objetiva do negócio jurídica. Assim, com a desvalorização do dólar nos contratos de *leasing*, ou a perda do emprego do consumidor, que obriga à renegociação; **(d) função de autorização para a decisão por eqüidade (*Ermächtigungsfunktion*)**, hipótese em que entra a casuística e a adaptação do contrato à realidade fática do caso concreto.

Em todo sistema jurídico, o juiz é obrigado a decidir o conflito que está a seu encargo (*sub judice)*. Mas em certas áreas do Direito ele deve decidir complementando o sistema, integrando-o. Essa a função integrativa da boa-fé no Direito Civil brasileiro, que atua não apenas como princípio, mas ainda como cláusula geral, em relação aos contratos. Mas mesmo dentro do Direito privado, como alerta CANARIS, há partes imóveis e fechadas em que a boa-fé não poderá atuar na sua função-integrativa, por razões de segurança, como se dá nos direitos reais; nos títulos de crédito e nos direitos sucessórios, por exemplo.

Ora, o Direito Tributário está iluminado por valores e princípios como segurança jurídica (e seus desdobramentos no Estado de Direito), que impedem a completabilidade de suas normas, como se dá no Direito

---

709 Cf. JAUERNIG e outros. BGB Bürgerliches Gesetzbuch Kommentar. 11. Auflage. Verlag C.H. Beck, 2004, p. 171-172.

710 Cf. exemplo invocado por MIRIAM CAMPOS. O Princípio da Boa-Fé Objetiva, op. cit. p.8: STJ, Rest 219.184-RJ, j. 1999, Rel. Min. RUY ROSADO DE AGUIAR: *"Serasa. Dano moral. A inscrição do nome da contratante no Serasa depois de proposta ação para revisar o modo irregular pelo qual o banco estava cumprindo o contrato de financiamento, ação que acabou sendo julgada procedente, constitui exercício indevido do direito e enseja indenização pelo grave dano moral que decorre da inscrição em cadastro de inadimplentes. Recurso conhecido e provido."*

dos contratos. Ao contrário, as normas tributárias são incompletas (em relação à realidade) e incompletáveis por meio do uso da analogia ou da extensão criativa. Razões de segurança jurídica inspiram esse tratamento diferente, de tal modo que a boa-fé objetiva não pode ser utilizada como cláusula geral, em detrimento dos direitos do contribuinte.

Se a boa-fé objetiva se desenvolve na proibição do *venire contra factum proprium,* nos institutos materiais da *supressio* e da *surrectio,* ou ainda no instituto processual anglo-saxão do *stoppel*, o fato é que no Direito Privado e, com mais razão, no Direito Público, a proteção da confiança, das expectativas criadas e o respeito à lealdade transformam-se em importantes equivalentes funcionais ou em acopladores estruturantes e estabilizadores do sistema. A primeira diferenciação, não obstante, desde logo reside no fato de que a irretroatividade e a proteção da confiança são princípios unilateralmente utilizados em favor do contribuinte/cidadão e contra o Estado. Não se aplicam em favor dos órgãos públicos dos três Poderes.

Enfim, têm total e ampla aplicação, no Direito Administrativo e Tributário brasileiros, as conclusões a que chegam a Dogmática e a jurisprudência alemãs e suíças. O princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração pública, ao Poder Legislativo e Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança. Essa a razão de sua invocação, apenas em presença de modificação jurisprudencial, em detrimento do contribuinte. A boa-fé objetiva pode ser atribuída também à Administração Tributária, mas não sem lei expressa, enfim, ela somente atua como fonte de inspiração do legislador. Não se pode invocar o princípio da boa-fé objetiva como fonte autônoma de deveres dos contribuintes, pois somente a lei poderá criá-los. A questão da boa-fé objetiva resolve-se no princípio da legalidade.

Sintetizando os argumentos dessa teoria e da prática de muitos tribunais, inclusive do Brasil, temos:

(I) tais princípios – irretroatividade, boa-fé e proteção da confiança - são antes limitações do poder de tributar, em especial a irretroatividade e a proteção da confiança. Apresentam-se ambos, como expressão da segurança jurídica, no rol dos direitos e garantias fundamentais. Essa também a posição do Supremo Tribunal Federal, conforme Súmula 654: *"a garantia da irretroatividade da lei,*

prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado";

(II) é notável a relação de dependência do cidadão em face do Estado, em seus atos de intervenção e de regulação, de modo que o Ente estatal tem mais recursos, e muito mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção (a criação de novos tributos é apenas um exemplo entre outros). Nessas hipóteses, aplica-se a regra "*quanto mais, tanto mais*". Segundo BLANKE e também MUCKEL, para a estruturação da proteção da confiança, deve ser ainda considerada como determinante a fórmula "quanto mais, tanto mais" (je-desto-Formel), que O. BACHOF desenvolveu no Seminário de Ensino sobre o Estado de Direito" de 1973, que diz o seguinte: "*quanto maior for a pressão da obrigatoriedade exercida pelo poder público, vinculando respectivamente o comportamento do indivíduo, e quanto mais o indivíduo ficar dependente de uma decisão do poder público, mais fortemente ele dependerá da possibilidade de poder confiar nessa decisão.*"[711]

Na verdade, as lições acima repetidas e registradas nos tópicos anteriores, apenas confirmam as afirmações de NIKLAS LUHMANN, no sentido de que todo aquele que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não tem confiança a proteger. O Estado é que tem domínio sobre os atos praticados por seus três Poderes;

(III) se a proteção fosse considerada em favor do Estado, poderia ficar vulnerado o Estado de Direito, já que, apoiado na sua confiança, o Estado não poderia alcançar uma posição jurídica melhor frente ao cidadão do que, de qualquer modo, já resulta da lei, ou seja, no Direito público, direitos e deveres dos cidadãos decorrem diretamente da lei;

(IV) os atos, ações e omissões do cidadão em face do Estado, abusivos ou fraudulentos, delituosos e de má-fé, todos já são previstos e sancionados nos termos da lei, mas é significativo, como explica

---

711 Cf. O. BACHOF desenvolveu a regra do "quanto mais, tanto mais", no Seminário de Ensino sobre o Estado de Direito de 1973. Ver Götz, FG BVerfG II, p. 421 e BVerfGE 60, p. 253 (268), **apud** BLANKE, op. cit., ps.5-13. STEFAN MUNKEL (Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen. Band 576. Duncker & Humblot, Berlin, 1989), HERRMANN-JOSEF BLANKE (Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen; Editora Mohr Siebeck, 2000, Jus Publicum, Vol. 57) e ROLAND KREIBICH (Der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht, Band 12, C.F. Muller Verlag, Heildelberg, 1992.).

WEBER-DÜRLER, "*que, nesse contexto, sempre se fale do abuso de direito do cidadão, e não da proteção da confiança do Estado.*"[712]

(V) são aplicáveis os princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, para favorecer uma pessoa jurídica de Direito público contra a outra ou contra o Estado, em convênios e contratos. Casos como de reduções de subvenção, de transferências ainda que voluntárias, mas já prometidas, entre os próprios Estados, podem ensejar soluções baseadas na boa-fé objetiva ou na proteção da confiança, como no Direito privado. Enfim, também é claro que a plena aplicação desses princípios tem relevância e total adequação no Direito Internacional Público.[713]

Como se vê a mera transposição de regras e cláusulas gerais, sem observância dos princípios gerais e superiores da Constituição - Estado de Direito e garantias fundamentais - de um ramo jurídico para o outro, causam desvios e aberrações. Se nem mesmo no próprio Direito privado, as lacunas e sua complementabilidade têm aplicação homogênea, são errôneos os empréstimos feitos por alguns juristas dos institutos e regras civilistas, com que pretendem criar tributo por analogia, a fim de coibir o planejamento tributário e a economia de imposto.

3. A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA.

Em sua obra, "*Tipicidade da Tributação, simulação e norma antielisiva*", ALBERTO XAVIER introduz o tema do planejamento tributário, dizendo: *"a liberdade individual de os particulares se organizarem e contratarem de modo menos oneroso do ponto de vista fiscal é um dos temas mais nobres do Direito Tributário, intimamente ligado, como está, às garantias individuais que a visam proteger e que consistem nos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação"*.[714] Com inteira propriedade, lembra que não é compatível com a Constituição da República a adoção de uma

712 Cf. Weber-Dürler, Vertrauensschutz, op. cit., loc. cit.

713 Cf. Os livros suíços e alemães, que tratam da boa-fé, citados neste trabalho, costumam incluir um capitulo específico sobre Direito Internacional Público. Outros como ROBERT KOLB. La bonne foi en droit internacional public. Paris. Presses Universitaires de France. 800 ps; no Brasil, veja-se a coletânea, coordenada por LEONARDO NEMER CALDEIRA BRANT. O Brasil e os novos Desafios do Direito Internacional. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 2004, 712 ps.

714 Cf. ALBERTO XAVIER. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Geral antielisiva. São Paulo. Dialética, 2001, p.13.

cláusula geral antielisiva – aquela que, embora sem prática de ato ilícito pelo contribuinte, autoriza a Administração tributária a estender a incidência da norma legal a fato/ato estranho ao gerador e praticado com vistas à economia de imposto. A cláusula geral antielisiva acarreta necessariamente a complementação do Direito por meio de aplicação analógica e desloca a competência legislativa para o Poder Executivo.

Mas ela não se encontra consagrada no Direito brasileiro. Pensamos como ALBERTO XAVIER que não seria possível no sistema jurídico nacional a adoção de tal cláusula geral pelo legislador, em face de princípios constitucionais inerentes ao Estado de Direito, como a segurança jurídica e a legalidade rígida (a conceitualização determinada e fechada), que fundamentam e enformam os direitos e as garantias fundamentais do cidadão.

Explica ALBERTO XAVIER que a aplicação analógica da norma tributária (vedada no ordenamento brasileiro) deveria obedecer aos seguintes pressupostos de legitimidade[715]: **(1)** a existência de lacuna, ou seja, a constatação de que certa situação de vida não se encontra disciplinada pela norma jurídica. Tal fenômeno (o buraco do real) existe em qualquer área do Direito, embora as discussões sobre a completude ou incompletude do Direito sejam inúteis, já que a vocação da incompletude é questão lógica e epistemológica. Como já notamos, o que se deve diferenciar, com muito mais propriedade, é se o sistema é completável ou não. Ora, a integração analógica não configura mera interpretação, mas criação de tributo novo. Assim é que nas áreas do Direito em que prevalece a necessidade de segurança jurídica, de previsibilidade e cognoscibilidade, o fenômeno criativo da analogia é **proibido**, quer estejamos nos referindo a sítios do Direito privado (direitos reais, títulos de crédito, direitos sucessórios, etc…) ou ao Direito Penal ou Tributário. Sendo inteiramente adequado ao tema, citemos THOMAS BUSTAMANTE, que explica: *"o ponto de partida para o raciocínio por analogia, diferentemente do argumento* a contrario, *é o reconhecimento de uma lacuna jurídica no caso a ser resolvido, ou seja, o estabelecimento da premissa de que a ausência de previsão específica do caso a ser resolvido na norma jurídica tomada como paradigma significa uma ausência de regulação…"*[716] ; **(2)** a similitude dos casos ou identidade de razão de decidir. Mesmo

715 Cf. ALBERTO XAVIER. Tipicidade da Tributação…, op. cit. ps.139-143

716 Cf. THOMAS DA ROSA BUSTAMANTE. Teoria Geral do Precedente. São Paulo. NOESES, 4.3.3.

na diversidade, se há identidade entre as notas e as características dos fatos comparados, então o tratamento jurídico deve ser idêntico para os dois casos. A aplicação analógica pressupõe dessemelhança essencial entre os fatos comparados; (3) a inexistência de vontade contrária da própria ordem jurídica de que tal integração se concretize. É inegável que o Estado de Direito, desdobrado na segurança e na legalidade rígida, tal como consagrado em nossa Constituição, veda a integração analógica. Não por outra razão, andou bem o legislador complementar quando proibiu o uso da analogia para se criar tributo novo (art. 108 do Código Tributário Nacional).

Ao estabelecer a diferenciação entre lacuna, espaço livre de Direito e direito de liberdade, ALBERTO XAVIER explica: *"esta distinção fundamental entre 'zonas' ou 'blocos' do ordenamento jurídico não completos, mas 'completáveis' e zonas ou blocos do ordenamento jurídico 'não completáveis' relativiza a oposição entre os defensores da norma geral inclusiva e os defensores da norma geral exclusiva. A norma geral inclusiva -permissiva do argumento analógico – não é uma norma universal, mas setorial, no sentido de que apenas se aplica nos domínios em que o plano regulatório revele uma intenção de regulamentação total. Ao invés, a norma geral exclusiva – favorável ao argumento* a contrário *também não é uma norma universal, mas setorial, no sentido de que apenas se aplica nos domínios em que o plano regulatório revela uma vontade contrária à regulamentação total."*[717]

E conclui THOMAS BUSTAMANTE: … "*O argumento* a contrario … *não leva rigorosamente a lugar algum.(García Amado 2001:97). Exatamente por isso é que está descartada, por exemplo, a argumentação analógica no direito penal, para caracterização de uma conduta como criminosa, ou no direito tributário, para a imposição de uma exação tributária, haja vista a previsão expressa, na Constituição Federal, do princípio da legalidade estrita nessas situações (art. 5º., XXXIX, e art. 150, I). Pode-se falar, portanto, que a não-previsão expressa da conduta como crime constitui uma permissão em sentido forte da conduta em questão, tornando-se obrigatória a aplicação do argumento* a contrario sensu, *pois vigora uma* regra de clausura *que impõe tal tipo de conclusão."*[718]

---

717 Cf. ALBERTO XAVIER, op. cit. p.145.

718 Cf. THOMAS BUSTAMANTE, op. cit. item 4.3.3.

EM RESUMO.

É evidente que o sistema jurídico não pode cobrir todos os fatos econômicos e políticos. O buraco do real não é somente a inevitável constatação de que a vida é mais complexa do que o sistema jurídico, mas uma conclusão lógica (GÖDEL). O relevante é identificar as áreas ou setores em que a incompletude do sistema é **incompletável**, como é o caso do Direito Tributário ou Penal.

Dá-se ainda que, naqueles sítios em que o sistema quer abrigar a criativa vontade privada na formulação de novos contratos e novas fórmulas negociais de expansão da riqueza, ele enuncia normas vazadas em tipos flexíveis e graduáveis, abertos à realidade social (campo dos negócios jurídicos, por ex.). Procura o sistema dispor de categorias formais que possam abraçar a realidade econômica e social, ou ainda deixar às partes ou ao juiz a possibilidade de integração. Não obstante, naqueles ramos em que outros são os princípios prevalentes, como a segurança e a legalidade estrita, as normas postas pelo legislador chegam sempre com atraso ao desenvolvimento econômico e às novas riquezas conseqüentes. Resulta então que no Direito Tributário, o tempo de criação pelo legislador dos tributos jamais coincide com a geração da riqueza nova, por isso o descompasso já existente entre o tempo do ambiente externo e o tempo do sistema tributário, por ex., é maior do que em relação ao sistema do Direito privado.

Não se costuma estranhar o fato de que o modo de compreender o direito dos contratos (tipos flexíveis, abertos e graduáveis), seja diferente do modo de compreender os direitos reais, os creditórios e os sucessórios (determinação e fechamento, por razões de segurança jurídica). Isso dentro do Direito privado, onde há partes móveis e imóveis, abertas e fechadas, completáveis e incompletáveis. Muito menos se deve resistir à proibição da integração analógica no Direito tributário, em face dos valores e princípios que nele prevalecem. E concluímos com as elevadas considerações de ALBERTO XAVIER: *" permitir-se que os princípios da capacidade contributiva e o da igualdade tributária exorbitem das suas funções de orientação e limite ao legislador ordinário para conferir amplos poderes aos órgãos administrativos e judiciais, com vista a reprimir na fase da interpretação e da aplicação do direito o negócio jurídico fiscalmente menos oneroso, significa a morte do princípio da legalidade tributária e retrocesso inaceitável no caminho da construção de uma sociedade, em*

que as liberdades civis e políticas asseguram a economia de mercado e os valores da personalidade."[719]

719 Cf. ALBERTO XAVIER, op. Cit. P. 158.

CONSTRUINDO O SIGNIFICADO DE SERVIÇO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA TENTATIVA DE ADEQUAÇÃO À AXIOLOGIA PRÓPRIA AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Natercia Sampaio Siqueira[720]

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1. E A DOUTRINA INVENTOU O SERVIÇO; 2. POSITIVISMO E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA; 3. O POSITIVISMO X INTERPRETAÇÃO; CONCLUSÕES: SOBRE A REDUÇÃO DE GAPS TRIBUTÁRIOS E O CONCEITO TIPOLÓGICO DE SERVIÇO; REFERÊNCIAS

INTRODUÇÃO

Acerca do conceito de serviço, forte foi a doutrina para a dogmática tributária. Mais forte, talvez, do que a própria lei. É este um fenômeno interessante, que convida à busca das suas causas, que se pensa estarem vinculadas à cronologia histórica brasileira, que difere da dos países europeus nos quais, tradicionalmente, o Brasil inspira-se à realização da hermenêutica jurídica.

Neste contexto, dentre os temas propostos, optou-se por trabalhar o "serviço". Para tanto, inicialmente, o presente capítulo conjectura sobre as causas pelas quais a doutrina, sob o fundamento no positivismo, ter-se revelado de relevância capital à dogmática tributária. Avança, não apenas, na denúncia a) do caráter simbólico do positivismo de mão única, a se realizar no legalismo literal, como b) do equívoco de a ele restringir o direito tributário, ocasião na qual se defende uma sua con-

720 Mestrado em direito tributário pela UFMG. Doutorado em direito constitucional pela Unifor. Pós-doutorado em direito econômico pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Professora do Programa de Pós Graduação - mestrado e doutorado – em direito constitucional da Unifor. Procuradora da fazenda Pública do Município de Fortaleza.

cepção interpretativa, que se encontra em conformidade com o atual posicionamento do STF.

A seguir, se adentra na questão referente à principiologia inerente ao direito tributário, que reflete os comprometimentos axiológicos do Estado Democrático de Direito, mediante o questionamento de a ele ser essencial a "conceituação", para ao final se trabalhar a delimitação do serviço no contexto da EC 132.

1. E A DOUTRINA INVENTOU O SERVIÇO

Em relação aos tributos sobre consumo, a doutrina tributária mediante um estrito fundamento na legalidade material, fora a grande responsável pela dogmática tributária, o que não deixa de ser um interessante paradoxo.

Destarte, a doutrina, sob o argumento de um estrito legalismo, sistematizou uma conceituação de bases imponíveis que prevaleceu, inclusive, no judiciário: o fato gerador do ICMS seria uma obrigação de dar, objeto de um contrato oneroso de transferência de propriedade, que se caracterizaria pela ausência de pessoalidade na contratação. O IPI, por esta esteira de considerações, também teria por base imponível um contrato oneroso, cuja prestação seria uma obrigação de dar pela qual se operaria a transferência de propriedade do produto, anteriormente, sujeito à industrialização pelo contribuinte: ou seja, o fato gerador do ITBI seria industrialização + obrigação de dar + circulação jurídica da mercadoria.

Já ao ISS caberia a incidência sobre contratos que tivessem por objeto uma prestação de fazer, caracterizada pela pessoalidade na contratação. Desta inferência, que se deu no âmbito de delimitação de competências, se chegou à conclusão de que um contrato, que tivesse por objeto uma prestação diferente do fazer, como, por exemplo, a cessão de uso onerosa, não seria serviço, de maneira que não se veria tributado pelo ISS, ainda que implicasse a exploração econômica e habitual do objeto societário. Com isto, o conceito de serviço passou a ser definido não pela geração de utilidade, mas pela natureza da prestação, o que levou a um gap tributário: as atividades de locação não seriam tributáveis pelo IPI e pelo ICMS, uma vez que não implicariam a circulação jurídica do bem, nem seriam tributadas pelo ISS, já que teriam natureza de cessão de uso e não de um fazer.

Costuma-se negar que de referida decisão resultaria gap tributário, sob o argumento de que dela não decorreria a impossibilidade da incidência de impostos sobre as cessões de uso ou locação de bens: apenas se estaria a locá-las na competência tributária residual da União federal ao invés de sujeitá-las à competência tributária do Município. Mas ainda que se possa considerar essa resposta juridicamente aceitável, não se pode olvidar de que referida interpretação leva ao amesquinhamento da competência tributária dos municípios, ao passo que nega a sistematização e fomenta complexidade ao regime: ao invés de se sujeitar as locações ao mesmo regime jurídico tributário das prestações de fazer, se as sujeitariam a uma nova legislação.

Além do mais, a inércia da União Federal de criar um imposto sobre cessão de uso ou locações permitiu a um segmento expressivo da economia esquivar-se do pagamento de imposto sobre o consumo, com prejuízo não apenas à principiologia da ordem constitucional tributária, como da econômica, próprias ao Estado Democrático de Direito; à referida questão, se voltará a trabalhar, adiante. Mas o que interessa, fundamentalmente, a esse manuscrito, é a ressalva de que não há a qualificação legal de serviço como obrigação de fazer: apesar do que defende a doutrina, o que reflete o caráter simbólico do legalismo, ao tempo em que chama pela reconsideração acerca de como se deve visualizar a prática jurídica tributária.

2. POSITIVISMO E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Um mesmo evento apresenta efeitos paradoxais interessantes sobre a hermenêutica do direito tributário, o que irá impactar, fortemente, a sua dogmática: a ditadura militar. Se ao final do século XIX já se questionava, na Europa, a literalidade legal e o juiz como boca da lei, no Brasil, o positivismo arcaico e primevo, como tradicional fundamento teórico à organização militar, fora renovado com o golpe de 1964.

Já na segunda metade do século XIX, se começou a sentir o incômodo com o silogismo legal. A necessária adaptação do texto normativo às situações que fugiam às condições normais de temperatura e pressão, trouxe a finalidade à interpretação do direito: uma adaptação que remonta à ideia de justiça como equidade tratada por Aristóteles. Chaïn Perelman (1999), em seu livro Lógica Jurídica, traz alguns exemplos que demandaram a introdução da finalidade à norma jurídica: a) a proibição de se entrar com cães domésticos em estações de metrô se

limitaria aos cães, de maneira que o dono de um circo poderia nelas adentrar com um urso domesticado?; b) a proibição de transitar com veículos automotores em determinados sítios se manteria mesmo quando se estivesse a transportar doente com o propósito de lhe propiciar tratamento de saúde relevante e urgente?; c) a aplicação da agravante por furto à noite não se manteria nos casos em que, legalmente, já se estivesse no período da manhã, embora ainda fosse escuro? Referidas situações demandariam a introdução da finalidade à interpretação da lei para mantê-la útil em seu propósito.

Mas não apenas, já ao final do sec. XIX como no começo do século XX, se estava a questionar o "dogma" da interpretação literal da lei, como o próprio positivismo. Se, entre as guerras, uma espécie de materialismo jurídico passa a disputar espaço com o positivismo, após a segunda guerra, a filosofia política própria ao liberalismo igualitário tende à reconciliação entre a axiologia humanista e o direito sob a predominância daquela. Mas a toda essa mudança de perspectivas e concepções não se mostrou sensível o direito brasileiro, que menos de duas décadas após o fim da segunda grande guerra vê, novamente, encerrada uma curta experiência democrática em razão do golpe militar de 1964.

Esse evento teve consequências paradoxais: por um lado, o golpe militar fortalecia um positivismo legalista que já estava "démodé" do outro lado do Atlântico. Referida perspectiva propiciou a permanência de equívocos como o de se comparar o direito a eventos naturais, o fechando em uma lógica estritamente dedutiva, depurada do contexto, que reacendia o mito, já desacreditado, na objetividade e cientificidade da prática jurídica. Nesse equívoco, incorreu uma das mais brilhantes mentes do direito tributário, cuja virulência crítica, eternizada em expressões como "manicômio tributário", ainda hoje fascina a doutrina e os que se ocupam da prática jurídica. Está-se a falar de Alfredo Augusto Becker (1998), que mesmo detentor de uma aguçada inteligência não se imunizou ao fascínio positivista, comparando o direito a fenômenos naturais e atribuindo à prática jurídica uma lógica dedutiva mecanicista causal:

> A juridicidade tem grande analogia com a energia eletromagnética e a incidência da regra jurídica projeta-se e atua com automatismo, instantaneidade e efeitos muito semelhantes a uma descarga eletromagnética.
> Um instrumento (regra jurídica válida) carregado de energia eletromagnética (juridicidade). Este instrumento permanece suspenso sobre o mundo dos fatos físicos, biológicos e psíquicos […]

> Ora, com o acontecer dos fatos, vão se realizando (existindo no presente e no pretérito), um a um, os elementos previstos na composição da hipótese de incidência, quando todos os elementos se realizaram (existem no prosente e no pretérito), a hipótese de incidência realizou-se e, então, automaticamente, (imediata, instantânea e infalivelmente, aquele instrumento entra em dinâmica e projeta uma descarga (incidência) de energia eletromagnétiva (juridicidade) sobre a hipótese de incidência realizada.
> Recebendo esta carga de energia (de juridicidade), a hipótese de incidência fica carregada de energia eletromagnètica (juridiciza-se) em estado dinâmico, cujo efeito é a irradiação (pela hipótese de incidência juridicizada) da eficácia jurídica: a relação jurídica e seu conteúdo jurídico de direito e correlativo dever, de pretensão e correlativa obrigação, de coação e correlativa sujeição..

Ocorre que referida perspectiva positivista, e esse é o paradoxo, moldou a sensibilidade jurídica das gerações que se formaram na segunda metade do século XX e que foram responsáveis pela construção de uma doutrina tributária garantista como reação ao autoritarismo militar. Ou seja, o garantismo tributário, como tomada de posição contrária ao autoritarismo, foi estruturado sob a programação positivista, que se manteve firme, em direito tributário, mesmo após a introdução da Constituição de 1988.

O positivismo em matéria tributária, ao qual se poderia denominar de convencionalismo unilateralista, que seria espécie de uma das três perspectivas, segundo Dworkin (1999, p.173), pelo qual a prática jurídica realizaria o direito, parte do pressuposto de que apenas haveria a tributação se a lei a previsse: para tanto, a doutrina ancora-se não apenas no princípio da legalidade administrativa, como na tributária, bem como no art. 108, parágrafo 1º do CTN. Não obstante, a legalidade pouco diz acerca do método hermenêutico a ser utilizado, não significando, necessariamente, literalidade.

Até porque, a questão da literalidade nem sempre se confunde com a legalidade. É este um primeiro equívoco. E tanto não se pode tomar uma pela outra, que a doutrina mais respeitada no Brasil, acerca da hermenêutica tributária, atribui à norma impositiva de tributo caráter conceitual em razão da segurança jurídica, que seria especialmente severa nos ramos de direito restritivos, tais quais o penal e o tributário (DERZI, 2007)[721]. Ao fundamentar a natureza conceitual da norma tri-

721 No presente artigo, ao se falar de tipo e conceito, se o irá fazer mediante a distinção realizada por Misabel Derzi (2007, p. 57), no sentido de que "o conceito de classe é definido em um número limitado de características. Entretanto, o tipo não é

butária na segurança jurídica, se tem dois pressupostos interessantes: a) primeiro, o de que a norma pode ter natureza não conceitual, tanto que, em regra, se contrapõe a qualidade conceitual à tipológica. Isto implica o reconhecimento de que a legalidade não significa literalidade; b) segundo, a justificativa da natureza conceitual na segurança afasta a compreensão de que a prática jurídica se realiza pela literalidade normativa. O conceito não se justifica na explicação empírica de como como o direito é, encontrando fundamento de outra ordem: decorre da interpretação jurídica a partir de parâmetros axiológicos como a segurança jurídica. Outra não é a conclusão: se o fundamento de se atribuir a natureza conceitual à norma impositiva de tributo é a segurança jurídica, o conceito não decorreria de uma prática jurídica centrada na literalidade da lei, mas de uma outra prática, de natureza interpretativa a partir de parâmetros axiológicos.

Embora referida percepção se concilie com uma melhor compreensão da prática jurídica, que se entende aquela exposta por Dworkin, o fato é que a natureza conceitual da hipótese de incidência da norma impositiva de tributo levou a um argumento positivista, caracterizado pela literalidade legal que, paradoxalmente, disfarçou o caráter "criador" da doutrina tributária, manifesto na associação da base imponível do ICMS e do IPI à obrigação de dar e a do ISS à obrigação de fazer.

Ainda com base nessa classificação, se requalificou a tipificação legal do IPI e do ISS. No que diz respeito, propriamente, ao ISS, a compreensão de que ele incide sobre um serviço que, necessariamente, se qualifica como uma obrigação de fazer, teve por consequência o afastamento da tributação sobre um relevante ramo da atividade econômica, o da locação, gerando um gap tributário com prejuízo, conforme já se tra-

---

definido, mas apenas descrito, suas características não são indispensáveis, sendo que algumas delas podem faltar". Ainda explica a autora (2007, p.91) que "o tipo comporta, então, flexibilidade estrutural, o que caracteriza a sua abertura. Não obstante, no tipo há sempre notas características, não necessariamente constantes em todos os objetos que abrange, mas que permitirão distinguir o típico do atípico". Sobre a possibilidade de o direito utilizar-se de tipos e conceitos, Misabel Derzi (2007, p. 94) se manifesta afirmativamente, ponderando que a preferência por um ou por outro manifesta a "prevalência de tendências e princípios que também se relacionam em constante tensão". Ou seja, à "proporção em que cresce a necessidade de segurança jurídica, fecha-se a tipologia em classificação, o tipo em conceito" (DERZI, 2007, p.138): é o que aconteceria com o direito penal e tributário e. no direito civil, com o direito das coisas.

tou, não apenas da sistematicidade e da federação, como também da capacidade contributiva, da isonomia e da neutralidade.

Não se tendo o espaço adequado pera esmiuçar o porquê de referida conceituação de serviços prejudicar a isonomia, a capacidade contributiva e a neutralidade, se pode, não obstante, de forma suscinta, fornecer alguma explicação: a capacidade contributiva é o critério de realização da isonomia em matéria de tributo com fato gerador não vinculado de função arrecadatória. De outra sorte, à medida que se aplica a capacidade contributiva mediante os seus instrumentos de medição e apuração, tais quais a progressividade e a seletividade, realiza-se de forma séria e eficaz a distinção entre iguais e desiguais, o que, não apenas, aprimora a isonomia, como promove a maior adequação da tributação à realidade do contribuinte.

A maior adequação, por sua vez, da tributação à realidade do contribuinte releva à neutralidade, que é prejudicada não apenas quando se desiguala iguais, mas também quando se iguala desiguais. Trocando em miúdos, a conclusão é de que à medida que se adequa a carga tributária e a sua administração à realidade do contribuinte, se tende a distribuir de forma equânime o custo da Estado, com o que se evita de o tributo pesar, indevidamente, sobre determinado segmento, ao tempo em que alivia, arbitrariamente, outros. Mas os gaps tributários têm, precisamente, este efeito, o de aliviar a tributação sobre determinado grupo: como resultado, não apenas se prejudica a isonomia, a justiça tributária e, mesmo, a sua legitimidade, como a neutralidade tributária, pois se cria um ambiente mais benéfico de exploração da atividade econômica para determinado segmento, o que impacta a formação de preços e o volume do faturamento, com interferência nas escolhas de produção e consumo.

Mas a toda essa complexidade passou por cima a perspectiva do serviço como obrigação de fazer, que se sedimentou no judiciário, inclusive nos tribunais superiores. O STF chegou a veicular uma súmula vinculante, a de n. 31, pela qual se exclui a incidência do ISS dos serviços de locação, uma vez que não se consubstanciariam em um fazer. A conceituação doutrinária, que se pretendia o veículo da literalidade legal e que se resguardava em um positivismo de via única, o convencionalismo unilateral, em verdade inovou a sistemática tributária e o raio da competência tributária: mas tudo isso, repita-se, sob o argumento de um estrito positivismo legal.

Para se defender que o conceito de serviço se confunde com a obrigação de fazer, fora estratégico o art. 110 do CTN, segundo o qual 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". A partir daí, se defendeu que o termo serviço, com o se delimitou a competência tributária do Município, se reportava ao contrato de prestação de serviço, que seria conceituado pelo código civil como uma obrigação de fazer, caracterizada pela pessoalidade na contratação. Mas o interessante é que o código civil, em momento algum, restringiu a prestação de serviços a uma obrigação de fazer. Antes, assim estipulou sobre o objeto do referido contrato: "Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratado mediante retribuição" (art. 594/CC). Essa, por sua vez, era a mesma literalidade do artigo 1216 do antigo código civil, que regulava o contrato de locação de serviços.

O código civil, o anterior e o vigente, se utilizam de uma linguagem tipológica, aberta, pela qual se limita a referenciar o objeto do contrato de prestação de serviço como serviço ou trabalho lícito. Não há nenhuma referência à obrigação de fazer, e mesmo que se limite o "trabalho" a um fazer, importa considerar que, para além do trabalho, a lei sujeita à remuneração mediante contrato o serviço, que é cláusula tipológica que abre o tipo legal para outros casos além do trabalho lícito que não seja celetista. Ademais, ainda que não houvesse uma cláusula tipológica de abertura, importa considerar: mesmo em tendo, o contrato de prestação de serviço, como prestação a cessão de uso, ele é objeto de uma organização profissional e econômica coordenada pelo trabalho humano, ou seja, é fruto de um fazer.

Trocando em miúdos, a tipificação legal não se dá pelo fechamento conceitual do objeto, de maneira a limitá-lo a uma categoria específica de atividade econômica. Ademais, o código de defesa do consumidor (art.3º) diferencia os fornecedores entre os que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos e os que prestam serviços; posteriormente, o novo código civil (art.966) conceituou empresário como sendo quem explora, com habitualidade e intuito econômico, a produção e a circulação de bens e serviços. Ou seja, ao passo em que o código civil se utiliza de nomenclatura tipológica e não

conceitual para descrever o objeto do contrato de prestação de serviço, já que não o conceitua mediante notas classificatórias irrenunciáveis, o direito privado distingue a atividade econômica entre a que possui por objeto bem e a que o tenha no serviço: não existe um terceiro termo, ou o empresário e fornecedor trabalham com bens ou com serviços, de maneira que se não é um é o outro. Em momento algum, ressalta-se, a literalidade das normas que compõem o direito privado sustenta a conclusão de que os serviços se limitariam à obrigação de fazer: o positivismo garantista se limitou a um caráter "simbólico" legitimador de criação de conteúdo tributário.

Já neste momento, um primeiro passo importante foi dado, o reconhecimento de que o positivismo não fora efetivo, mas, meramente, simbólico. Ocorre que mais um outro passo relevante ainda se tem de dar: a consideração de que o positivismo, em especial no seu caráter de via única, o convencionalismo unilateral, não é a melhor forma de se conceber o direito, ainda que seja o tributário.

3. O POSITIVISMO X INTERPRETAÇÃO

Volta-se ao que se considerou durante o tópico anterior, no sentido de que o reconhecimento de a norma ter natureza conceitual ou tipológica, a depender da prevalência da segurança jurídica, pressupõe que a legalidade não se confunde com literalidade. Ademais, se a confusão entre literalidade e legalidade se dá em razão da segurança jurídica, o positivismo legalista se justificaria não em uma concepção do que o direito é, mas resultaria de uma interpretação integrada por princípios.

É esta, precisamente, a concepção que Dworkin (2002) tem do direito: de primeiro, Dworkin contesta a compreensão do direito como questão de fato, no sentido de que se limitaria a identificar as regras primárias aplicáveis ao caso concreto, às quais as regras secundárias ou de reconhecimento confeririam normatividade jurídica. Nesta esteira, o autor estadunidense (1999) nega, inclusive, uma compreensão mais sofisticada do positivismo, a de que o debate se limitaria, propriamente, ao significado verbal de direito.

Mas a prática jurídica, segundo Dworkin, não é uma questão empírica de identificação da regra secundária, apta a conferir legitimidade às regras primárias de resolução do conflito. O direito não se resolveria mediante uma cadeia imputacional de competência normativa cuja abertura semântica ou gap normativo implicaria discricionariedade ao

julgador, à semelhança da discricionariedade do legislador. Nem se realizaria por uma empreitada semântica quanto ao sentido verbal de direito. Antes, o direito é uma prática interpretativa, na qual se "exige que as normas públicas da comunidade sejam criadas e vistas, na medida do possível, de modo a expressar um sistema único e coerente de justiça e equidade na correta proporção" (DWORKIN, 1999, p. 264). Este foi a concepção do direito que Dworkin defendeu na sua obra o Império da lei e que refinou por ocasião do seu penúltimo livro, Justice for hedhogs.

Por ocasião do justice for hedhogs, Dworkin mantém a perspectiva do direito como prática interpretativa, afastando a compreensão, uma vez mais, de que fosse um fato. A prática jurídica não se realizaria mediante a descrição empírica de um fato, como as ciências naturais e a matemática o fazem: não se fala, por exemplo, que algo é certo à semelhança de como se expõe que 2 + 2 são 4. No direito, a afirmação ou negativa de algo é acompanhada de uma prática interpretativa na qual se busca a articulação coerente de razões adequadas à conclusão. Vai além, Dworkin (2011), ao considerar que uma articulação adequada de razões se dá à semelhança de uma teia que se vai tecendo a partir de um elemento integrador.

Ou seja, a prática jurídica não é uma demonstração empírica de determinado fato ou evento: não se confunde com a estipulação de uma cadeia de competência hierarquizada. Não se limita à descoberta da verdade normativa e à sua comprovação, indiferente ao axiologicamente correto ou errado. Antes, é uma prática interpretativa, de um amálgama de textos e práticas normativas, que envolve a tecitura coerente de uma rede de parâmetros decisórios:

> The best we can say is: the argument ends when it meets itself, if it ever does. We can elaborate the metaphor I used earlier. If you organized all your moral convictions into an ideally effective filter encapsulating your will, they would form a large interconnected and interdependent system of principals and ideas. You could defend any part of the network only by citing some other part, until you had somehow managed to justify all parts in terms of the rest [the truth of any true moral judgment consists in the truth of an indefinite number of other moral judgments. And this truth provides part of what constitutes the truth of any of those others. There is no hierarchy of moral principles built on axiomatic foundations; we rule that out when we dismiss morons from our ontology. (DWORKIN, 2011, p. 117).

A leitura que se faz de Dworkin é que a articulação coerente se dá a partir de um ponto de integração que consiste na igual relevância de

todos perante o Estado, o que levaria à neutralidade axiológica oficial. A equanimidade, ou seja, a igual relevância de todos, apresenta-se como candidato forte ao ponto de integração do direito: embora não se tenha espaço para desenvolver referida afirmação, se segue nessa ordem de raciocínio no intuito de ponderar que a compreensão do direito como uma prática interpretativa a partir de um elemento axiológico de integração promete ser uma perspectiva menos arbitrária do que o positivismo, mesmo nos casos em que o debate se limitaria ao significado das palavras.

Voltando ao exemplo de Perelman: quando a lei proíbe a entrada de cães domesticados ela está se limitando a cães ou se poderia, ao menos, ampliar a palavra cães para nela incluir lobos? Como se resolver referidas questões, quanto à vaguidade semântica, sem envolvê-la no contexto, que relativamente ao direito contemporâneo é caracterizado pela rica tecitura principiológica a dar sentido aos textos normativos? Uma discussão sobre o significado verbal, sem que se a contextualize ao direito tributário e aos seus princípios, é puro arbítrio. De outra sorte, a perspectiva de que a interpretação envolve uma tecitura de sentido coerente, a partir de um ponto axiológico de integração, força o intérprete a uma abordagem responsável, que promete se sustentar diante outros casos e novas situações.

Em direito tributário referida leitura é tão e mais importante[722], em razão de que, em regra, a sua principiologia é exposta mediante uma relação de confronto entre a capacidade contributiva e a segurança jurídica, o que ameaça a empresa da coerência e da sistematicidade. Mas é preciso que se olhe com mais atenção à relação entre a capacidade contributiva e a segurança jurídica, para verificar se o que predomina é, realmente, o confronto. De início, importa destacar que, em alguns aspectos relevantes, a capacidade contributiva e a segurança jurídica interagem e se complementam. Por exemplo: a capacidade contributiva, como condição da tributação, no sentido de que o tributo não deve prejudicar ao contribuinte a utilidade econômica da riqueza, demanda grau adequado de previsibilidade tributária, sem a qual a riqueza não

---

722 Tratou-se, em outro capítulo de coletânea, da pertinência da concepção de Dworkin sobre a prática jurídica ao direito tributário no neoconstitucionalismo (FREIRE JR., Roberto José Caldas; SIQUEIRA, Natercia Sampaio. Desafios da hermenêutica no pós-constitucionalismo de 88: uma aplicação ao direito tributário. In SILVA, Diego Martins de Oliveira; SIQUEIRA, Natercia Sampaio (orgs.). **Perspectivas e desafios à justiça fiscal no contexto da economia digital**. Curitiba: CRV, 2024, p. 231-249).

manifesta aptidão para custear os gastos públicos. Ademais, nem a segurança jurídica e nem a capacidade contributiva são finalidade em si mesmas: ambas podem ser reconduzidas à dignidade humana, mais especificamente, ao mínimo vital, à propriedade, à iniciativa privada e ao mercado. Mas à garantia da iniciativa privada e do mercado, mostra-se imprescindível a justa concorrência, da qual decorre a neutralidade tributária, que realiza a isonomia republicana ao demandar a distribuição equânime do custo do Estado, cujo principal parâmetro é a capacidade contributiva. Ou seja, os princípios se relacionam, se interpenetram e, mesmo, se complementam, constituindo um todo para cuja funcionalidade ótima se deve insistir no esforço da coerência, de maneira a se dar máxima utilidade a cada qual.

Por esta complexidade a arbitrariedade não se incrementa, mas reduz: à medida que se vão sedimentando razões decisórias, que se as vão confirmando em casos posteriores àquele no qual, primeiramente, se as estipularam, se vai tendo uma tecitura coerente e, portanto, previsível do direito tributário, que se vai construindo por uma sistematização séria, consciente e sucessivamente testada de parâmetros decisórios. Por outro lado, o desafio da coerência, que se dá na possibilidade de adequação de razões anteriormente sedimentadas a novas situações, vai conferindo publicidade à dinâmica tributária, cuja complexidade, conforme já se considerou e ao contrário do que se possa, de forma aligeirada, pensar, contribui para a objetividade do direito e não para a sua arbitrariedade.

A teia principiológica possibilita que se chegue a um filtro decisório ou à algum ponto de integração, que reforça a seriedade do direito. A concepção do direito, nestes termos elaborada, não implica subjetivismo e arbítrio: quando realizada de uma forma responsável, assegura a previsibilidade, além de possibilitar que a prática jurídica se vá realizando mediante os parâmetros normativos principiológicos do direito. Claro que referida prática jurídica demanda um esforço de coerência por vezes difícil, daí Dworkin ter apelidado o seu juiz de Hércules, por ocasião de "O império do direito". De outra sorte, no Justice for hedhogs, Dworkin (2011, p. 118) fala que o confronto, embora possa sugerir que a empreitada de uma sistematicidade coerente não é possível, na verdade significaria que ainda não se teria chegado a uma interpretação adequada, pela qual se obteria a integração principiológica suficiente à dissolução do conflito. Ou seja, o confronto demandaria o aprofundamento da atividade interpretativa, a reconstrução de sentidos,

o refinamento das concepções existentes, de forma a se chegar ao ponto ótimo de integração no qual se solucionaria o conflito.

Mas ele vai além, sinalizando uma outra oportunidade: a compreensão de que, em alguns casos, o conflito não se resolveria, mas demandaria uma "deep colaboration" (DWORKIN, 2011, p. 119): a maior colaboração de um princípio com o outro seria anular-se para preservar o outro. Por referidas matizes, se deve tentar ler o conflito, quando existente, entre a capacidade contributiva e a segurança jurídica. Mas, para tanto, se deve levar, sempre em conta, o caso concreto, ao invés de se tentar resolver a questão mediante a adoção de uma técnica apriorística, que asseguraria a previsibilidade, em especial quando essa técnica: a) nem sempre garante a previsibilidade; b) implicaria a presunção da existência de ambiguidades quando nem sempre há; c) estaria, sempre, a optar pela previsibilidade, em uma decisão apriorística do conflito, sem considerar a interseccionalidade dos princípios. É o que ocorre quando se adota um determinado método hermenêutico que seria o adequado à previsibilidade, como a literalidade, bem como uma técnica específica de legislação, tal qual o conceito. Veja-se: nem sempre a literalidade resolve a ambiguidade, pois a ambiguidade semântica, mesmo dos termos mais coloquiais, é uma possibilidade raramente descartável por completo. Por outro lado, a opção apriorística pela literalidade parte do pressuposto de que um entendimento que não seja estritamente literal ou uma tipificação que não seja minudentemente classificatória gera dúvidas, o que nem sempre é verdade.

Destarte, não é seguro dizer que os tipos não fornecem previsibilidade suficiente: até porque, muitos dos institutos e instrumentos do direito privado, inclusive utilizados na especificação da competência tributária, são tipos. Já se deram alguns exemplos: o conceito de empresário, o de fornecedor, o objeto do contrato de prestação de serviços, etc. Em nenhum nesses casos se pode falar de um conceito classificatório, fechado, apto a abranger uma classe específica e absolutamente delimitável. Por conseguinte, mesmo o art. 110 do CTN não é apto à conceitualização do direito tributário: os tipos do direito privado não prometem o fechamento conceitual da hipótese de incidência tributária.

Pensa-se que um bom exemplo do "mito" da conceituação para se garantir a previsibilidade é a listagem de serviços por leis complementares que regulamentam o ISS, nos termos do art. 156, III/CF. Ora, em nenhum momento se pretendeu enumerar as diversas operações ou os diversos bens, de forma a delimitar o raio de incidência do IPI e do

ICMS. Quanto ao imposto estadual, a definição do seu mais importante fato gerador se deu mediante tipo: "operações relativas à circulação de mercadorias". Conforme já se antecipou, não fora necessário enumerar quais seriam as operações e nem as mercadorias tributáveis; o que não prejudicou a previsibilidade do ICMS. Não há, por conseguinte, coerência em se arguir o prejuízo à segurança jurídica em razão da ausência da enumeração dos diferentes serviços; até porque, ainda importa considerar, a literalidade da Constituição não fala em enumeração dos serviços, mas na sua definição, o que são coisas diversas.

Veja-se, portanto, que não se mostra essencial a um grau adequado de previsibilidade o uso de conceitos: a ser assim, grande parte da tipificação legal estaria prejudicada, uma vez que a definição de institutos, mesmo no direito privado, não raro se serve de tipos: até para garantir a sua atualização. Os tipos impregnam a linguagem jurídica, cotidiana e, mesmo, econômica, e muitas vezes são necessários à adequação da lei à realidade do contribuinte, o que, em última análise, é fundamental para a utilidade econômica da riqueza e para a justa concorrência. Quanto a este preciso aspecto, volta-se à terceira ressalva, a de que a adoção da literalidade e de conceitos rigidamente delimitados, como técnicas apriorísticas de salvaguarda da previsibilidade, implicaria a preferência da segurança jurídica em detrimento de outros princípios, como a igualdade e a distribuição equânime do custo do Estado por entre a sociedade. Mas ao assim considerar a segurança, ela, que é meramente instrumental à utilidade econômica da riqueza e à iniciativa privada, terminaria por lhes obstar um amparo principiológico bem mais complexo e sofisticado, que para além da previsibilidade, leva em consideração a igualdade, a equaniminidade, a justa concorrência, a adaptabilidade ao real, a justiça.

Daí se entender que o conflito entre segurança jurídica e capacidade contributiva deve ser observado, caso a caso, mediante um questionamento de se a técnica legislativa não assegura previsibilidade adequada ou se a interpretação proposta é arbitrária: apenas mediante referido exame, sem soluções apriorísticas, é que se pode obter uma funcionalidade totalizante da principiologia tributária, garantindo-se uma colaboração mais profunda, como fala Dworkin, entre capacidade contributiva e segurança jurídica, ao invés de congelá-las em uma relação conflituosa, da qual sempre teria primazia a previsibilidade.

A este todo funcional, à integração sistêmica de um tecido principiológico, se tem sensibilizado o STF. Após a adoção do entendimento

doutrinário, inclusive mediante a publicação da súmula vinculante 31, para a qual seria inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, já que a prestação de serviços, para fins de ISS, deveria consubstanciar, necessariamente, uma obrigação de fazer, o STF passou a flexibilizar referido posicionamento, por ocasião do julgamento acerca da constitucionalidade da incidência do ISS sobre planos de saúde. Por esta ocasião, o STF, após considerar que o legislador infraconstitucional não poderia orientar a interpretação constitucional, o que desautoriza o art. 110 do CTN, considerou que a "Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, desde o literal até o sistemático e teleológico" (INFORMATIVO 841). Por consequência, ponderou que "os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade" (informativo 841).

É importante a ressalva de que referida problemática se reporta à definição da competência tributária: de qualquer forma, a compreensão de que não há um método hermenêutico pré-definido, como a literalidade, e nem uma técnica legiferante própria ao direito tributário, como o conceito, confirma o que se está por ora a defender: também no direito tributário, se deve lançar mão de uma prática jurídica eminentemente interpretativa, a partir da integração e colaboração principiológica. Mas aqui, ressalta-se o que se vem afirmando: o denominado pluralismo não implica um "manicômio tributário", mas apenas reflete a complexidade de um sistema cuja plena funcionalidade não se obtêm mediante critérios apriorísticos de resoluções de conflitos que hierarquizem os princípios tributários. Até porque, e uma vez mais também se repete, uma interpretação que se pretenda séria almeja à coerência, o que implica a sedimentação de parâmetros decisórios que assegura previsibilidade.

Ainda no momento importa destacar que o STF, ao falar do pluralismo metodológico, afastou a compreensão de que o serviço, para sofrer a incidência do ISS, teria que corresponder, necessariamente, à uma obrigação de fazer. Antes, amparando-se na tipologia própria ao art. 966 do Código Civil – embora não se lhe tenha reconhecido – referente à habitualidade e economicidade, o STF considerou que serviço "é conceito relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de

bens ao tomador". Esta, embora seja uma definição tipológica, promete previsibilidade suficiente ao contribuinte, ao passo em que permite a adaptabilidade do direito à realidade, de maneira a se preservar a isonomia, a justa distribuição do custo do Estado pelos agentes econômicos, a neutralidade tributária e a concorrência.

Mas antes de considerar serviço nesses termos, o STF já vinha flexibilizando a sua tradicional jurisprudência mediante a adoção da teoria do contrato misto: caso o objeto contratado envolvesse, além da cessão de uso, a disponibilização de mão de obra, se teria um serviço. Referido raciocínio fora empregado em recente decisão, acerca da incidência do ISS sobre os cemitérios (ADI 5869). Mas já antes disso, embora se tenha ratificado a compreensão de que a lista de serviços, anexa à lei complementar, era taxativa, ela comportava interpretação extensiva ou analógica de cada qual dos seus itens.

Tem-se, ao menos em matéria do ISS, uma tendência ao abandono da teoria da obrigação de fazer, inclusive com fundamento na tipologia dos institutos tributários e da faculdade positiva inerente aos ramos do direito, ou seja, de normatizar as suas próprias realidades. É bem verdade que referida tendência implica uma responsabilidade mais acurada do intérprete a se realizar no esforço de coerência; mas referido risco é inevitável se quer-se vivenciar uma prática tributária efetivamente comprometida com a sua principiologia.

Não obstante, para além da coerência, a referida tendência, em matéria de ISS, de se abordar o serviço por uma construção tipológica referenciada pela habitualidade, pelo intuito econômico e pela geração de utilidade, encontra como obstáculo o fantasma da enumeração das atividades tributáveis pelas listas anexas à lei complementar, que não desaparece com a EC n. 132.

CONCLUSÕES: SOBRE A REDUÇÃO DE GAPS TRIBUTÁRIOS E O CONCEITO TIPOLÓGICO DE SERVIÇO

A tendência firmada no STF de ampliar a concepção de serviço, que de uma abordagem conceitual centrada na obrigação de fazer passa a ser tipológica, com referência na habitualidade, no intuito econômico e na geração de utilidade, aproxima o direito tributário à classificação, pelo direito privado, das atividades econômicas dentre as que tenham por objeto bens e as que o tenham em serviços. Com isto, se reduz,

significativamente, o gap econômico e se dá um importante passo, mesmo que referente ao regime anterior à EC 132, para sujeitar toda a atividade econômica à tributação atualmente existente sobre o consumo: se o objeto da empresa for bem, se tem o fato gerador do ICMS e, também, o do IPI, se à circulação da mercadoria anteceder o processo de industrialização; caso não se tenha como objeto societário atividades com bens, está-se perante serviço, que se encontra sob a competência tributária do município.

No entanto, a nova concepção de serviço não promete, integralmente, a resolução do gap, em razão da manutenção do entendimento, nos Tribunais Superiores, de que a lista anexa à lei complementar é taxativa, não obstante comporte interpretação extensiva ou analógica. Referido entendimento, conforme já se ponderou, é incongruente com a técnica legislativa do ICMS, que se amparou em uma metodologia tipológica: "operações relativas à circulação de mercadorias", sem que se tivesse de enumerar quais seriam as operações e as mercadorias tributáveis.

Não obstante, permanece o entendimento de que caberia à lei complementar, em matéria de serviços, enumerá-los: uma vez mais, fundamenta-se na segurança jurídica, se a garantindo mesmo sem a verificação de se a concepção de serviço, referenciada na profissionalidade, no intuito econômico e na geração de utilidade, prejudicaria uma previsibilidade adequada. Mas ao assumir a presunção de que a enumeração é a única técnica adequada para se assegurar a segurança jurídica, assume-se o risco do descumprimento do dever fundamental de pagar imposto e da criação de apartheid fiscal com prejuízo à isonomia, à justa concorrência e, por consequência, à iniciativa privada e ao mercado.

Ainda assim, se mantém a taxatividade da lista de serviços: um reflexo do garantismo tributário que se entrincheirava, principalmente, na literalidade legal, no ideal do positivismo "convencionalista", estritamente conceitual e classificatório, que permitiria ao contribuinte se resguardar contra as arbitrariedades do fisco. É bem verdade, repita-se, que o rigor da teoria da taxatividade fora abrandado pelo entendimento de que cada item comporta interpretação extensiva ou analógica: mas se referido entendimento amplia as possibilidades de adaptabilidade do mundo legal ao real, não resolve a questão do gap, em especial no contexto atual, cuja tecnologia virtual é rápida na criação de novas realidades, serviços, bens e atividades, que tendem a não se enquadrar

nos conceitos classificatórios então existentes, embora não, necessariamente, falhe a referência a uma ordem integrada de sentido

Referida questão permanece com a reforma. É verdade que a Constituição, ao se reportar à matriz da incidência tributária ao tratar do Iva estadual e municipal, se utilizou de tipos por demais abertos, reportando-se a imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, para, adiante, especificar que a sua incidência se dará sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços. Não há dúvidas de que prevalece uma delimitação por tipos ou ordens de referência e não por conceitos classificatórios.

Não obstante, no intuito de se alcançar um melhor fechamento de sentido à matriz de incidência do IVA estadual e municipal, o parágrafo 8º do art. 156 dispõe: "a lei complementar de que trata o **caput** poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos". Deste dispositivo, alguns questionamentos ressaem: a) ao ter lançado mão do termo conceito, a Constituição o está utilizando na esteira da literatura tributária, que o diferencia de tipo por ser fechado, classificatório e demandar interpretação literal; b) a definição de serviços, seu conteúdo e alcance, deveria ser realizada mediante a atividade de enumeração, conforme se procedera na LC 56 e na LC 116? c) As atividades que não se enquadrem às operações com prestações de serviço enumeradas em lei, ainda que prestadas com habitualidade e intuito econômico, não estarão sujeitas à incidência do IVA?

São perguntas relevantes, até porque impactam, na totalidade, a principiologia tributária: capacidade contributiva, isonomia, equidade no custeio do Estado, justa concorrência. No intuito de dar uma resposta satisfatória ao problema, ratificam-se as conclusões às quais se foram chegando no correr deste manuscrito: a) a ausência de previsibilidade, decorrente de uma inadequada legislação ou de uma interpretação arbitrária, é algo a ser apurado caso a caso, sem conclusões apriorísticas de que a previsibilidade estaria inevitavelmente prejudicada caso se utilizasse de "tipos", uma mera ordem referencial, ou outro método hermenêutico que não o estritamente literal; b) a enumeração não é imprescindível para se garantir uma previsibilidade suficiente. Por outro lado, também se considerou, no decorrer deste capítulo, que os conceitos e a literalidade, a resultarem de uma preferência apriorísti-

ca pela previsibilidade e segurança jurídica, tendem à criação de gaps tributários com prejuízo da isonomia, da justa distribuição do custo de Estado por entre a sociedade, da neutralidade tributária, da justa concorrência e, por consequência, da iniciativa privada e do mercado.

Ou seja, a estruturação da relação entre segurança jurídica e capacidade contributiva como opositores, numa disputa de forças em que, aprioristicamente, se concede a vitória à segurança jurídica, é uma redução da complexidade da principiologia tributária que obsta o seu funcionamento ótimo, que se dá quando se permite aos princípios interagirem, se complementarem e cooperarem. Sob referido contexto se deve exercer a competência de que trata o art. 156-A, parágrafo 8º, da Constituição federal, e não sob uma disputa semântica do termo conceito, aprioristicamente definido: antes, se deve buscar respostas na principiologia tributária, que leva à preferência por uma ordem referencial, nos termos do tipo, que permita a previsão adequada quanto ao enquadramento, na definição legal, de novas tecnologias, inclusive jurídicas, que se vão desenvolvendo.

Neste sentido parece que se manifesta a Constituição, ao falar que "a lei complementar de que trata o caput poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos". Primeiro, porque o texto constitucional atribui a competência como discricionariedade: a lei poderá, o que significa que, aprioristicamente, não se julga essencial a definição de serviço; ou seja, não se tem uma urgência e relevância da segurança jurídica que possa justificar a pretensão à definição de gênero, quanto mais à enumeração. Segundo, porque ao se referir a conceito e à definição, se está a excluir a enumeração. A referência textual é à delimitação de um sentido de gênero, que possa abarcar as diversas operações que não tenham por objeto bens materiais e imateriais. Em terceiro lugar, a delimitação do âmbito de serviço fora realizada em contraposição a de bens, conforme o vem fazendo o direito privado: ou se tem a circulação e a produção de bens ou a de serviços, não havendo um terceiro termo que se perca no gap tributário.

Ou seja, antes de uma emergência da segurança, que resultaria do reconhecimento de que a especificação de serviço seria fundamental à previsibilidade adequada, a Constituição transfere ao legislador complementar a análise da necessidade ou utilidade de se adotar uma definição para o gênero serviço, a se aplicar sobre as atividades que não tenham

por objeto bens, sejam materiais ou imateriais, inclusive direitos. Referida definição, caso se a julgue necessária, não deve se confundir com a enumeração, mas referir-se a uma delimitação de gênero suficiente a enquadrar as operações que não tenham por objeto bens materiais e imateriais, para o que o tipo empresarial do código cível, referenciado na habitualidade, no intuito econômico, mediante alguma referência ao objeto, é suficiente. Adicionalmente, se pode pensar em desenvolver, de uma forma mais minudente, o que se possa compreender por profissionalismo/habitualidade e intuito econômico, de forma a resolver questões problemáticas, como, por exemplo, as que possam surgir entre atividade meio e fim.

Mas o referencial deve ser, antes que no objeto, na forma de se desenvolver a atividade, de maneira que não se criem gaps tributários, ao tempo em que se assegura uma adequada previsibilidade.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário.** 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. 2ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

——— **Justice for hedgehogs**. Massachusetts: Havard University Press, 2011.

FREIRE JR., Roberto José Caldas; SIQUEIRA, Natercia Sampaio. Desafios da hermenêutica no pós-constitucionalismo de 88: uma aplicação ao direito tributário. In SILVA, Diego Martins de Oliveira; SIQUEIRA, Natercia Sampaio (Orgs.). **Perspectivas e desafios à justiça fiscal no contexto da economia digital**. Curitiba: CRV, 2024, p. 231-249

PERELMAN, Chaïm. **Lógica jurídica**. Tradução deVirgínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: O CONCEITO DE SIMULAÇÃO PARA FINS DE LIMITAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nathalia de Andrade Medeiros Tavares

SUMÁRIO: I. INTRODUÇÃO. II. CONCEITOS SOBREA SIMULAÇÃO: ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO CIVIL. II.1. IVES GANDRA E A TEORIA DA VONTADE. II.2. SAMPAIO DÓRIA E A CONCEPÇÃO OBJETIVA DO NEGÓCIO JURÍDICO. II.3. MISABEL DERZI. III. SIMULAÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – ART. 116, P.U., CTN E ART. 149, VII, CTN – ENTENDIMENTOS E COMENTÁRIOS SOBRE A ADI 2.446 (STF) IV. JURISPRUDÊNCIA – CASO CONCRETO SEADRILL V. CONCLUSÕES.

I. INTRODUÇÃO

A tributação é objeto de diferentes visões acerca do seu conceito, já tendo sido considerada por doutrinadores como Ives Gandra, como sendo uma "norma de rejeição social"[723], por representar a aversão da sociedade em ter uma parcela do que supostamente[724] seria "seu" transferida para o "outro" (Estado). Fernando Lemme Weiss também coloca a dificuldade que o homem tem de "ceder parte do que conquistou, de forma permanente e imposta sem sua concordância direta", bem

723 GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. *Curso de Direito Tributário*. 12º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 371.

724 A palavra "supostamente" foi utilizada em razão de o entendimento acerca da tributação como sendo algo que tira o que é de propriedade do indivíduo é equivocada, em razão de a propriedade, como direito constitucional, já contemplar a existência de um patrimônio menos o valor do tributo, já que por força da Constituição da República e da lei, esta parcela já é de propriedade estatal e não do indivíduo, para que se possa falar em o Estado tirar algo do que é do indivíduo. Sobre o tema, ver: DE ANDRADE MEDEIROS TAVARES, Nathalia. Desigualdades Sociais Patrimoniais: Como a tributação pode reduzi-las? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 31-32. MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.101.

como menciona a necessidade de que essa dificuldade seja "trabalhada culturalmente", de modo que seja implementada a denominada "desdramatização do imposto"[725].

Apesar das considerações de Ives Gandra, outros doutrinadores já detêm uma compreensão mais moderna e efetiva sobre a tributação, considerando-a como sendo pautada no dever fundamental de pagar impostos (considerando apenas o escopo dos impostos por serem tributos que não têm, em tese[726], vinculação dos seus produtos arrecadados) que visa a garantia de direitos fundamentais, não sendo possível a vida em sociedade sem que, para tanto, tenha-se deveres uns com os outros[727]. Sergio André Rocha defende o dever de pagar tributos como

---

725 LEMME WEISS, Fernando. *Justiça Tributária. As Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária.* Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 135: "É instintivo para o homem concluir que possui direitos, pois começa a vida apenas recebendo. Já a ideia de ceder parte do que conquistou, de forma permanente e imposta sem sua concordância direta, precisa ser trabalhada culturalmente. O primeiro passo é perceber que cidadania sem deveres significa uma via de mão única, evidentemente ilusória. Não se pode olvidar que o dever de pagar tributos é naturalmente pesado, sendo compensado pela visualização do bom uso na arrecadação social, somada à simplicidade dos procedimentos de administração tributária. Um profícuo caminho a ser trilhado para alcançar a aceitação social do tributo é a desdramatização do imposto, expressão criada por Jean Dubergé (…)"

726 A palavra "em tese" foi utilizada em razão de o imposto ser uma espécie de tributo que, pela previsão do art. 167, inciso IV, da Constituição Federal, se submete à regra da não afetação, ou seja, o produto da sua arrecadação não pode ser vinculado a uma despesa específica. No entanto, existem exceções previstas no próprio texto Constitucional que vinculam a receita oriunda da arrecadação dos impostos a despesas específicas, como é o caso das previsões constantes dos artigos 167, §4º, da CF; 158 e 159, da CF; 212 da CF, 198, da CF e 37, XXXII, da CF. Sobre o tema, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos* (teoria geral e espécies). Niterói - RJ: Editora Impetus, 2013, p. 22.

727 NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável.* Portugal, Coimbra: Almedina, 2005, p. 20: "(…) qualquer comunidade organizada, mormente uma comunidade organizada na forma que mais êxito teve até o momento, na forma de estado moderno, está necessariamente ancorada em deveres fundamentais, que são justamente os custos *lato sensu* ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Comunidade cuja organização, justamente porque visa realizar uma cidadania de liberdade, isto é, um determinado nível de direitos fundamentais, sejam os clássicos direitos e liberdades, sejam os mais modernos direitos sociais, não pode deixar de ter custos compatíveis com essa liberdade."

sendo um dever constitucional[728] atrelado à divisão de responsabilidades entre os membros da sociedade com previsão na Constituição da República.

Nada obstante esses entendimentos mais modernos, visões como a de Ives Gandra ainda acabam por sustentar a equivocada tendência de se avaliar a existência de um direito fundamental de economizar tributos como um contraponto ao dever fundamental de contribuir, e, nesse aspecto, acaba-se adentrando em um debate que, a princípio, não sustenta tampouco aprofunda nos reais limites e balizadores do planejamento tributário[729], até mesmo porque o dever fundamental atrelado ao pagamento de tributos decorre da norma e da Constituição Federal, e o direito de propriedade apenas se refere à parcela do patrimônio após a dedução dos tributos que devem contemplar previsão expressa sobre suas incidências.

Na realidade, a análise acerca da limitação para o planejamento tributário, além de transpassar pelas definições sobre o que é o planejamento tributário, que varia na doutrina, adentra em um conceito de extrema relevância que é relacionado ao conceito de *simulação*, para o qual igualmente há controvérsias, em especial sobre se esse conceito deve ser pautado nas regras de direito civil, nas interpretações doutrinárias de direito civil ou, ainda, se o mesmo teria a sua definição própria no campo do direito tributário excluídos conceitos de direito civil.

A delimitação do conceito de simulação para fins de balizamento dos limites de possibilidade do planejamento tributário está associada às previsões do art. 149, VII, do Código Tributário Nacional (CTN), o qual dispõe que será realizado lançamento "quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou *simulação*", bem como no art. 116, parágrafo único do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104, de 2001, que prevê que a "autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de *dissimular* a ocorrência do fato gerador do tribu-

---

728 ROCHA, Sergio André. O Dever Fundamental de Pagar Tributos: Direito Fundamental a uma Tributação Justa. In: SEABRA DE GODOI, Marciano; ROCHA, Sergio André (Orgs.). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que Realmente Significa e como vem Influenciando nossa Jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 15-40; ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 18-27.

729 ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós-ADI 2.446*. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2021, p. 16.

to ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".

Apesar das previsões normativas acima referenciadas fazerem alusão à limitação de negócios jurídicos com a finalidade de dissimular ou similar a ocorrência do fato gerador do tributo, bem como a ensejar lançamento tributário em hipóteses de simulação, existem diferentes formas de interpretação sobre o conceito de simulação (e dissimulação), com alguns entendendo que seria necessário que a norma tributária previsse explicitamente o seu conceito e as hipóteses de simulação e dissimulação, e outros, mais pautados na razoabilidade e na evolução doutrinária, entendendo ser impossível que a norma tributária apresente todas as hipóteses possíveis de planejamento tributário pois seria o mesmo que pretender obter o impossível de se ter uma norma que consiga prever todas as infinitas possibilidades de simulação para fins tributários, razão pela qual o entendimento é o de que os debates acerca desses conceitos, para fins tributários, deverão ser verificados diante de cada caso concreto, com análises fáticas e jurídicas e mediante interpretações jurisprudências, bem como de opiniões doutrinárias a respeito dessas interpretações jurisprudenciais.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já teve a oportunidade de se pronunciar sobre a matéria quando fora incitado à análise sobre a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, por meio da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) 2.446, ocasião em que, de forma tímida e que não solucionou a matéria diretamente, entendeu pela necessidade de que seja criada uma norma que viabilize a eficácia da previsão no art. 116, parágrafo único do CTN, de modo que essa nova norma passe a prever os procedimentos necessários de serem adotados para fins de desconsideração de atos ou negócios jurídicos tendentes à evasão fiscal, além de ter aplicado a chamada "teoria da vontade" do direito civil, a ser adiante identificada. Esse precedente tem sido objeto de críticas, e, inclusive, não tem, ao que parece, sido diretamente considerado *ipsis litteris* por decisões que prosseguem com a aplicação da simulação com base na análise do caso concreto, aspecto esse que independeria de qualquer lei, até mesmo porque nenhuma lei seria capaz de antever todas as capacidades que todos os contribuintes teriam de realizar seus planejamentos tributários.

Em verdade, esse precedente, juntamente com a ausência de solidez na doutrina e jurisprudência acerca do conceito de simulação e dissimulação e da abrangência do art. 149, VII e do art. 116, p.u., do CTN,

poderá ser utilizado por contribuintes como fundamento na tentativa de afastar eventuais desconsiderações de negócios jurídicos ou seus reenquadramentos em planejamentos tributários, e terão os contribuintes seus direitos pautados na segurança jurídica, tendo em vista que o próprio STF conferiu maior peso à legalidade estrita do que à própria verdade material do caso concreto e ao propósito econômico de atos e negócios jurídicos que sequer foi mencionado.

Feitos esses esclarecimentos, o presente artigo irá expor alguns entendimentos doutrinários acerca do conceito de simulação para fins de delimitação do planejamento tributário, bem como as formas como a jurisprudência tributária tem se comportado diante desse cenário, inclusive com eventuais mesclas com conceitos de direito civil sendo aplicadas.

II. CONCEITOS SOBRE A SIMULAÇÃO: ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO CIVIL

De modo a viabilizar a análise sobre as limitações ao planejamento tributário atreladas ao conceito de simulação, importante tecer considerações acerca das visões doutrinárias existentes sobre esses conceitos, sendo importante adiantar, desde logo, que na realidade, todas as visões acabam sendo identificadas nas análises de caso concreto e não apenas em análises em tese, bem como que não pretendeu o presente estudo exaurir os detalhes práticos e axiológicos de cada uma das teorias, os quais podem ser devidamente identificados nas obras de cada um dos autores, bem como na obra de Sérgio André Rocha[730] que realiza uma análise aprofundada sobre essas teorias.

De todas as análises é possível identificar um ponto em comum, que é o de que, para fins de avaliação do conceito de simulação considerado por cada doutrinador, deverá ser realizada análise do caso a caso, independentemente do "nome" que é atribuído à prática do ato (simulação, fraude à lei, abuso de direito). Apenas no caso concreto que é possível identificar o real posicionamento dos doutrinadores acerca das limitações ao planejamento tributário que, por vezes, se assemelham na teoria, mas na análise prática têm concepções diferentes.

730 ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário… Op. Cit*.

II.1. IVES GANDRA E A TEORIA DA VONTADE

Conforme acima mencionado, Ives Gandra atrai a ideologia de que o tributo é objeto de uma "norma de rejeição social"[731], sendo essa visão coerente com a tentativa máxima de consideração da legalidade estrita como forma de defesa contra um Estado que pretende "extrair" do indivíduo um patrimônio que seria "seu". Dessa forma, coerente com essa visão, Ives Gandra considera que o planejamento tributário deverá ser afastado apenas nas hipóteses de simulação[732] e conceitua essa simulação como sendo restrita aos casos de "vício de vontade" nos contratos cíveis, e em que os contratos cíveis sejam invalidados na esfera cível.

Em suma, é possível considerar que essa visão faz um paralelo com a concepção subjetiva de negócio jurídico objeto da denominada Teoria Voluntarista aplicada por doutrinadores cíveis como Savigny e Pontes de Miranda[733].

Marciano Seabra de Godoi e Andréa Karla Ferraz consideram que a teoria voluntarista se reflete como sendo a teoria da vontade real, desenvolvida por Savigny, conforme abaixo segue:

> "A *teoria voluntarista*, também conhecida como teoria da vontade real, foi desenvolvida por Savigny e preconiza que vontade e declaração não são dois elementos independentes um do outro, mas ligados "por um vínculo natural de dependência" (Santos, 1999, p. 8[734]), visto que a vontade necessita de um sinal exterior para ser reconhecida, que é justamente a declaração. Todavia, havendo contradição entre a vontade e a declaração, tem-se uma *declaração sem vontade* e, em decorrência da importância primacial da vontade, diz-se que o negócio é *ineficaz*, já que nenhum valor pode ter uma declaração que não seja a revelação de uma vontade real." [735]

---

731 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário… Op.Cit.,* p. 371.

732 GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives; MARONE, José Ruben. Elisão e Evasão Fiscal – Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 160-161.

733 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*: parte geral. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. tomo 1, p. 53 e 373.

734 BELEZA DOS SANTOS, José. *A simulação em direito civil*. São Paulo: Lejus, 1999 *apud in* SEABRA DE GODOI, Marciano. FERRAZ, Andréa Karla. *Planejamento Tributário e Simulação: Estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar.* Revista de Direito-GV 8 (1), São Paulo, jan-jun 2012, p. 359-380.

735 SEABRA DE GODOI, Marciano. FERRAZ, Andréa Karla. *Planejamento Tributário e Simulação: Estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar.* Revista de Direito-GV 8 (1), São Paulo, jan-jun 2012, p. 359-380.

Com base nessa Teoria da Vontade, desenvolvida por Savigny, tem-se, então, que a simulação ocorreria quando houver divergência intencional entre a vontade real, isto é, aquilo que as partes efetivamente pretendiam em seu íntimo, e a declaração de vontade. Havendo contradição entre a vontade e a declaração, se terá uma declaração sem vontade e, em decorrência da importância primordial da vontade, será considerado o negócio jurídico como ineficaz já que nenhum valor pode ter uma declaração que não seja a revelação de uma vontade real.

Assim, considerando a teoria voluntarista de direito civil, é possível identificar que Ives Gandra desenvolve sua teoria acerca do conceito de simulação segundo uma concepção tradicional da teoria da vontade, também aplicável, segundo seu entendimento, ao direito tributário, sendo elementos essenciais para a simulação os de que se tenha uma declaração enganosa, ou seja, deliberadamente em desconformidade com a intenção das partes, bem como que tenha sido concertada com a outra parte, com o objetivo de enganar ou iludir terceiros.

A teoria de Ives Gandra pode ser verificada na prática, juntamente a José Ruben Marone, no momento em que ambos realizaram análise em coautoria sobre o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no bojo do Recurso Extraordinário (RE) n 40.518, publicado em 26/08/1961, que tratou de hipótese em que os contribuintes pessoas físicas contratavam e pagavam prêmio do Seguro Dotal no final de um ano calendário e cancelavam, com reembolso, no ano calendário seguinte. Essas ações geravam consequências no âmbito tributário no que respeita à possibilidade de dedução do valor do prêmio do Seguro Dotal da base de cálculo do Imposto de Renda referente ao ano calendário em que ocorreu a contratação do Seguro e, paralelamente, o recebimento do reembolso do valor do prêmio pago no momento do cancelamento, reembolso esse que era isento de Imposto de Renda nos termos do art. 11, §2º, do Decreto 24.239/1947. Em suma: o contribuinte se aproveitava do prêmio pago no ano calendário anterior para fins de abatimento no imposto de renda (IR), e depois recebia de volta o valor do prêmio abatido sem ter qualquer incidência do IR.

Nesse caso, o STF julgou procedente, por maioria de votos, o recurso extraordinário da União que suscitou Fraude à Lei, tendo, para tanto, entendido no sentido de que a hipótese seria de Fraude à Lei. O voto vencido, entretanto, considerou que não se trataria de hipótese de fraude à lei, mas sim de falha da lei que, ao prever a isenção do Imposto de Renda quando do reembolso do prêmio pago pelo Seguro cancelado,

permitiria esse tipo de conduta por parte do contribuinte. Inclusive, vale ressaltar que posteriormente foi publicada lei que visou coibir essa prática específica, o que chancela a legalidade estrita que esse voto vencido expôs.

Ao comentar sobre esse acórdão, Ives Gandra[736] considerou que não caberia ao Supremo Tribunal Federal cancelar o aproveitamento do prêmio pago, posto que a vontade foi materializada e condizente com a declaração de vontade quando da contratação do Seguro Dotal, do mesmo modo que a vontade foi condizente com o cancelamento do Seguro Dotal. Na realidade, Ives Gandra realizou a sua análise com fundamento na avaliação acerca da ocorrência ou não da simulação segundo a Teoria da Vontade, que corrobora a vontade sendo chancelada pela declaração, tendo, para tanto, concluído no sentido de entender pela inexistência de simulação apta a permitir a desconsideração dos atos jurídicos do contribuinte.

Sergio André Rocha, ao analisar as considerações de Ives Gandra, o considerou como um autor com posicionamento libertário extremo[737], na medida em que, nas suas palavras, considera a "prevalência do valor liberdade e do princípio da segurança jurídica; legalidade e anterioridade em relação ao fato gerador como critérios não exclusivos de legitimação do planejamento tributário; conceito de simulação como vício de vontade; rejeição de outras patologias como limites da economia tributária legítima".

Essa posição de Ives Gandra, apesar de ser extrema em termos de prevalência da liberdade da vontade do indivíduo é coerente com o entendimento que esse autor vem demonstrando em suas obras, inclusive ao considerar o tributo ainda como sendo objeto de norma de rejeição social da forma como anteriormente mencionado. A posição extremada, entretanto, é passível de críticas, em especial em razão da impossibilidade de a lei prever e antever todas as possibilidades de simulação bem como da impossibilidade de se restringir a simulação a apenas hipóteses de descasamento entre vontade e declaração, posto que, caso assim fosse, daria abertura para os contribuintes fazerem

---

736 GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives; MARONE, José Ruben. Elisão e Evasão Fiscal – Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007. p. 160-161.

737 ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós-ADI 2.446… Op. Cit.*, p. 38 e 47.

e manipularem como desejassem a tributação, quando a tributação é oriunda do poder dever do Estado.

II.2. SAMPAIO DÓRIA E A CONCEPÇÃO OBJETIVA DO NEGÓCIO JURÍDICO

Quando a teoria de Sampaio Dória[738] é analisada em sua matriz teórica, e a uma primeira vista e em uma leitura menos cautelosa, é possível cogitar uma certa semelhança inicial com as menções de Ives Gandra acima, na medida em que, na teoria, o mesmo considera a possibilidade de desconsideração de planejamento tributário apenas quando houver *simulação*, bem como exalta os valores da liberdade, da segurança jurídica e da legalidade.

Entretanto, além de a análise detalhada sobre esses princípios ser diferente para cada autor, há uma grande distinção entre a teoria Sampaio Dória a Ives Gandra, posto que o primeiro considera um conceito de simulação muito mais amplo do que aquele adotado por Ives Gandra, já que considera como simulação a incongruência entre a forma empregada pelo contribuinte e o conteúdo do ato realmente praticado, definição essa que muitas vezes é considerada por outros estudiosos[739] como sendo hipóteses de abuso de direito, abuso de forma, ou fraude à lei.

Para Sampaio Dória, diferentemente do que ocorre com Ives Gandra, a motivação subjetiva que incitou o contribuinte a agir de modo a minimizar seus custos tributários é indiferente, sendo o que realmente importa é se o que foi concretizado resulta em redução da carga tributária.

---

738 SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

739 DOLFINI AGLIARDI, Débora. *A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário*. Revista IBDT, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1103/17#:~:text=O%20abuso%20de%20direito%20implica,outra%20regra%20imperativa%20do%20sistema.> Acesso em 22/02/2024: "Contudo, outra parcela da doutrina, à qual se filia este artigo, entende que essa regra representa uma norma antievasiva, pois trata apenas de uma especificação da simulação. Com efeito, até a Lei Complementar n. 104 de 2001, os limites para atuação do particular eram aqueles previstos no art. 149, inciso VII: dolo, fraude e simulação. Após a inclusão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, a dissimulação passa a ser mais um limite, figura que é distinta do abuso de forma e do abuso de direito."

Em suma, e como interpretado por Sergio André Rocha[740], a teoria de Sampaio Doria[741] contempla a visão de que são nocivas tanto a evasão fiscal (práticas ilícitas adotadas para redução da carga tributária) como a elisão fiscal (práticas pautadas na lei com objetivo de redução de carga tributária), pelo que devem ser evitadas pelo Estado, sendo a diferença no que respeita à legitimidade do controle dessas práticas, que no caso de elisão, seria apenas do legislador.

Na realidade, a teoria de Sampaio Doria pode ser analisada de forma paralela e aproximada à Concepção Objetiva do Negócio Jurídico considerada por autores como Orlando Gomes[742] e Emilio Betti[743], do mesmo modo que a consideração acerca da definição de simulação, segundo uma visão causalista, se aproxima dos conceitos desses autores, sendo a simulação considerada como ocorrida "quando as partes, combinadas entre si, estabelecem um regramento de interesses diverso daquele que pretendem observar nas suas relações, procurando atingir um objetivo divergente da causa típica do negócio escolhido" [744]. Veja-se as considerações de Marciano Seabra de Godoi e Andréa Karla Ferraz sobre a visão causalista da simulação de Orlando Gomes, que se encaixa com a visão de Sampaio Doria:

> No Brasil, Orlando Gomes (1977, p. 516) e José Abreu (1988, p. 276-277) adotam visões causalistas da simulação. Para esses autores, na simulação não há vício de vontade e sim um *vício na causa*, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doar um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre a simulação relativa, "ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado que disfarça sua verdadeira causa" (Gomes, 1977, p. 516).
>
> Em conclusão, tanto na concepção causalista quanto na concepção voluntarista de simulação, o negócio simulado é visto como *não verdadeiro*. Mas isso a partir de perspectivas diferentes, sendo de se ressaltar que na perspectiva voluntarista somente haverá simulação se as partes inventam ou escondem de alguém um *fato específico* no bojo de negócios jurídicos vistos isoladamente entre si (Godoi, 2007, p. 285). Já o conceito causalista de simulação

740 ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós-ADI 2.446… Op. Cit.*, p. 27-28.

741 SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Elisão e Evasão Fiscal… Op.Cit.*, p. 25-27.

742 GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

743 BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Campinas: LZN, 2003. tomo 2.

744 SEABRA DE GODOI, Marciano. FERRAZ, Andréa Karla. *Planejamento Op. Cit.*, p. 359-380.

> é mais amplo: a simulação também é vista sob a ótica do descasamento entre a causa típica do negócio e as intenções práticas das partes, e o intéprete indaga sobre a eventual falta de sentido ou propósito econômico nos atos e negócios jurídicos praticados, os quais são examinados sempre de maneira conjunta ou global. Caso os tribunais administrativos e judiciais analisem os planejamentos tributários com base nesse conceito, a consequência será a identificação de simulação em situações em que a doutrina tradicional nunca consideraria estar presente tal instituto jurídico.

Veja-se, assim, que parte da Teoria de Sampaio Dória se assemelha com a visão causalista da simulação, ao menos na teoria, vez que o que realmente importa é o resultado prático ocorrido em razão de uma operação, independentemente de o ato que realmente se realizou concretamente ter sido simulado por outro, ou de o ato que se pretendia realizar não ter sido devidamente formalizado em uma declaração de vontade.

Importante, de todo o modo, identificar a aplicação prática da teoria de Sampaio Dória, mediante suas interpretações a acórdãos que envolvem a matéria de desconsideração de negócios jurídicos para fins tributários, de modo que se possa identificar as distinções com teorias como a de Ives Gandra, já que ambas chancelam os princípios da segurança jurídica, da legalidade e da liberdade, entretanto contemplam aplicações práticas completamente distintas.

Ao se identificar e analisar a aplicação prática da teoria de Sampaio Dória sobre o mesmo caso de Seguro Dotal mencionado no subitem anterior, relacionado ao Ives Gandra, é possível identificar uma forte distinção na interpretação de ambos, na medida em que Sampaio Dória, diferentemente de Ives Gandra, interpretou a hipótese em que o contribuinte contrata um Seguro Dotal no final de um ano, deduz esse valor do Imposto de Renda, e o cancela no ano seguinte, com reembolso do prêmio e isenção de IR sobre o reembolso, seria hipótese de Simulação (diferentemente do que Ives Gandra considerou) e não de Fraude à Lei, da forma como o STF considerou.

Isso porque, Sampaio Dória considerou o contrato ajustado como ato tipicamente simulado, já que o ato foi praticado "para não ter eficácia ou para ser anulado em seguida", tendo complementado que se tratava de um ato para o qual não havia qualquer objetivo econômico que não o de "lesar o fisco" [745]. Ives Gandra e José Ruben Marone[746], por outro

---

745 SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Elisão e Evasão Fiscal. Op. Cit.*, p. 137.

746 GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives; MARONE, José Ruben. *Elisão e Evasão Fiscal… Op. Cit.,* p. 160-161.

lado e conforme acima mencionado, já consideram que basta ter o contrato de seguro sido firmado em conformidade com as regras cíveis que lhes são aplicáveis para os mesmos serem válidos e não passíveis de desconsideração jurídica ou de enquadramento ao conceito de simulação.

Sérgio André Rocha realiza uma distinção entre Sampaio Dória e Ives Gandra justamente em razão de o primeiro ter sido muito mais moderno em sua visão para o momento em que tratou sobre o tema, esclarecendo que apesar de ambos considerarem como primordiais a obediência aos princípios da segurança jurídica, da legalidade e da liberdade, a aplicação prática das suas teorias é distinta, sendo Ives Gandra um libertário extremo ao passo que Sampaio Dória se demonstra como sendo detentor de uma posição libertária moderada.

Sérgio André Rocha considera a posição libertária moderada como sendo aquela que detém "prevalência do valor liberdade e do princípio da segurança jurídica; legalidade e anterioridade em relação ao fato gerador como critérios não exclusivos de legitimação do planejamento tributário; conceito amplo de simulação – como incongruência entre a forma empregada pelo contribuinte e o conteúdo do ato realmente praticado – e/ou utilização de outras patologias como limites da economia tributária legítima"[747].

Em suma, a visão sobre Sampaio Dória acaba por demonstrar que a análise acerca do conceito de simulação aplicado por cada um dos doutrinadores é verificada na prática da aplicação teórica, posto que será no caso concreto que será possível identificar as subjetividades e peculiaridades acerca da forma de aplicação e interpretação daquilo que antes se encontrava apenas no campo teórico.

II.3. MISABEL DERZI:

Breves considerações sobre Misabel Derzi permitem concluir que a mesma detém posicionamento semelhante ao adotado por Sampaio Dória[748], inclusive de forma a identificar um conceito de simulação mais amplo, com a complementação à teoria, entretanto, de que não

---

747 ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós-ADI 2.446… Op. Cit.*, p. 24-25.

748 Sobre a semelhança entre ambos, no que respeita ao tema de limitação ao planejamento tributário, ver: ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós-ADI 2.446… Op. Cit.*, p. 81-82.

existe conceito, por exemplo, de abuso de direito tributário para fins de desconsideração ou requalificação de ato ou negócio jurídico, mas apenas no campo cível, sendo esse o critério para manter como válido ou inválido um planejamento tributário (em linha com interpretação possível do art. 110 do CTN).

A defesa adotada pela autora é de que se pode ter uma liberdade não simulada, que vai "rechaçar a mera forma, descasada da realidade fática dos atos praticados pelo contribuinte, como forma de elisão tributária" [749]. Misabel defende a legalidade e a segurança jurídica[750], bem como defende a existência de direitos das Fazendas públicas de defenderem suas arrecadações mais amplas contra o direito do contribuinte de economizar tributo como sendo direitos não absolutos que devem ser limitados[751]. Esse aspecto, entretanto, acaba não sendo objetivo para distinguir os limites do conceito de simulação tendentes a limitar o planejamento tributário, e tanto não é objetivo que a própria autora entende que a análise deverá ser realizada no caso a caso.

---

749 *Ibid.*

750 ABREU MACHADO DERZI, Misabel. 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 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 220: "O princípio da legalidade é assim cogente. A segurança jurídica, a certeza e a confiança norteiam a interpretação. Nem o regulamento do Executivo, nem o ato individual administrativo ou judicial poderão inovar a ordem jurídica. A interpretação deve atribuir a qualquer instituto, conceito, princípio ou forma de direito privado os efeitos que lhes são inerentes, ressalvada a alteração oposta pelo legislador tributário. Entretanto, o legislador tributário está premido e constrangido por limites constitucionais, que ele não pode ultrapassar (conforme reforça o art. 110)."

751 ABREU MACHADO DERZI, Misabel. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 352-353: "o direito de as Fazendas Públicas defenderem suas respectivas arrecadações mais amplas e produtivas tem como contrapartida o direito de o contribuinte economizar tributo, e de reduzir os ônus de sua atividade econômica. Trata-se tal direito de mero desdobramento do princípio da preservação da empresa, vista como uma organização corporativa, imantada por sua função social. É evidente que nenhum desses direitos é absoluto. De um lado a Administração Tributária está limitada pelas liberdades e pelos direitos fundamentais do contribuinte (dentre os quais se inclui o próprio direito de economizar imposto). De outro, o direito à economia de tributo esbarra na proibição de fraudes, mentiras, simulações e evasões. O lícito é o limite".

Misabel considera ainda que não seria possível manter um ato válido no Direito Civil e por outro lado inválido no Direito Tributário, bem como que os conceitos de direito civil devem ser aplicados para fins tributários[752], e o conceito que adota para a simulação é um conceito amplo, tal qual o de Sampaio Dória, o qual abrange uma **análise no caso a caso** para se verificar: (i) compatibilidade entre forma e conteúdo; e (ii) que o ato ou negócio jurídico seja real[753]. Verificar se o contribuinte de fato praticou o ato que formalizou.

III SIMULAÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - ART. 116, P.U., E ART. 149, VII, CTN – ENTENDIMENTOS E COMENTÁRIOS SOBRE A ADI 2.446 (STF)

Feitas as considerações acima referenciadas sobre alguns doutrinadores que tratam sobre o conceito de simulação como balizador para planejamentos tributários, importante expor a existência de dois dispositivos do Código Tributário Nacional ("CTN") que tratam sobre a simulação, em especial o art. 149, VII e o art. 116, parágrafo único, introduzido pela Lei Complementar 104/2001 ao CTN, ambos reproduzidos expressamente abaixo:

---

752 ABREU MACHADO DERZI, Misabel. O Direito à Economia de Imposto – Seus Limites (Estudo de Casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: LEX, 2007. p. 305: "inexistem em nossa ordem jurídica os institutos da ilicitude por 'fraude à lei tributária' diversos daquele de Direito Civil; ou por 'abuso de direito tributário'; ou ainda 'abuso de personalidade jurídica para fins tributários'; nem tampouco 'simulação ou dissimulação especificamente de Direito Tributário'. Os atos e negócios jurídicos serão válidos no campo do Direito Tributário se o forem para o restante do Direito. O que não se pode admitir é que se dando uma incorporação ou cisão de empresas perfeitamente lícitas e jurídicas, amplamente aceitas pelo Direito Comercial, a definir novos rumos na organização da atividade econômica ou um negócio jurídico válido à luz do Direito Comum, sofram tais atos restrições opostas pela Autoridade Administrativa que os desconsidera para fins de aumento de arrecadação."

753 ABREU MACHADO DERZI, Misabel. *O Direito à Economia de Imposto… Op. Cit.* p. 295-296; ABREU MACHADO DERZI, Misabel; LOBATO, Valter. Planejamento Tributário, a ADI 2.446 e a Constitucionalidade da Norma Geral Antievasiva no Sistema Tributário Nacional. *In:* BRIGAGÃO, Gustavo; CORDEIRO DA MATA, Juselder (Orgs.). *Temas de Direito Tributário em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020. p. 467-468: "**na elisão, os meios são lícitos e o ato ou negócio jurídico é real**, desencadeia efeitos próprios, não *mascara* a ocorrência do fato gerador **e há compatibilidade entre forma e conteúdo**"

> Art. 116. […] 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**.
> […]
> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
> […]
> VII - quando se **comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação**;

Da leitura do art. 149, VII, do CTN, verifica-se a possibilidade de que o lançamento seja realizado pela autoridade administrativa quando houver comprovação de que o sujeito passivo agiu com simulação, o que, justamente por estar próximo a outros elementos como dolo, fraude ou simulação, indica se referir a simulação mediante atos de evasão fiscal, ou seja, atos ilícitos.

Paralelamente, em razão da Lei Complementar 104/2001, passou-se a existir a previsão expressa do parágrafo único do art. 116 do CTN, o qual dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Nesse caso, a leitura simples do dispositivo poderia permitir a interpretação de que o mesmo se refere a atos lícitos no âmbito do direito civil, mas cujo objetivo era apenas reduzir a tributação, o que poderia se associar a eventos de elisão fiscal passíveis de desconsideração mediante o procedimento a ser adotado.

Apesar dessa visão inicial, objeto de uma leitura superficial e literal dos dispositivos, é interessante verificar que enquanto o art. 149, VII do CTN permite a lavratura imediata de auto de infração em casos em que houver comprovação de simulação, no art. 116, parágrafo único do CTN, há previsão de que haverá necessidade de um procedimento a ser estabelecido em lei ordinária para que se desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Esse aspecto e a interpretação sobre o alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN é objeto de diferentes entendimentos na doutrina.

Para Hugo de Brito Machado[754]., a regra objeto do art. 116, parágrafo único, do CTN, se trata de uma norma anti-elisiva, que, segundo o conceito invertido de elisão que o mesmo adota[755] (normalmente considerado como "evasão" para a maior parte da doutrina), significa se tratar de uma norma que observa matérias afetas a ilícitos. Segundo Hugo de Brito Machado, ou o dispositivo é inconstitucional, por mesquinhar a legalidade e pretender que a lei anteveja todas as infindáveis possibilidades de simulação, ou é inútil, posto que a jurisprudência já interpreta a simulação independentemente da existência desse dispositivo. Apesar desse aspecto, Hugo de Brito Machado não se posiciona precisamente sobre como deve ser a desconsideração e requalificação de atos e negócios jurídicos, se pode ou não acontecer, a despeito da jurisprudência já estar assim agindo.

Para Misabel Derzi[756], a norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, se trata de uma norma anti-evasão ilícita, do mesmo modo que para

---

754 MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 129-130.

755 DE BRITO MACHADO, Hugo. *A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN*. *In:* DE OLIVEIRA ROCHA, Valdir (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 107-108; DE BRITO MACHADO, Hugo. *Planejamento Tributário e Crime Fiscal na Atividade do Contabilista. In:* MAGALHÃES PEIXOTO, Marcelo; ARRUDA DE ANDRADE, José Maria (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 351-352; DE BRITO MACHADO, Hugo. *Introdução ao Planejamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 66-78; DE BRITO MACHADO, Hugo. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 55-56. Ver trecho: "Com efeito, *elisão* é o ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E *evasão* é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer *elisão fiscal*, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como *evasão fiscal* no sentido de fuga do imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes, e como anota Ferreira Jardim, 'qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo'. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos *evasão* para designar a conduta lícita, e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo, a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente."

756 ABREU MACHADO DERZI, Misabel. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro

Hugo de Brito (com sua posição invertida), considerando, em suas próprias palavras, que "trata-se de norma, sim, combativa à evasão fiscal, e não à elisão fiscal. O poder que ela atribui às autoridades fiscais diz respeito justamente à desconsideração de atos e negócios jurídicos relativamente simulados, fraudulentos – e, portanto, situados nas plagas da ilicitude" [757]. Não há, a seu ver, qualquer vedação à elisão fiscal (evasão para Hugo de Brito).

A visão desses autores, portanto, difere da leitura objetiva dos dispositivos, mas se assemelha no que respeita à possibilidade de que a autoridade lavre autos de infração para atos fraudulentos. Sergio André Rocha[758], ao avaliar o art. 116, parágrafo único do CTN, acaba por considerar que a desconsideração e requalificação de atos e negócios jurídicos nem sempre dependerá da aplicação do art. 116, p.u., do CTN, na medida em que as formas de direito privado podem ser utilizadas pelo contribuinte, entretanto, não podem ser abusadas pelo mesmo a ponto de haver desnaturação absoluta da função tópica daquele ato ou negócio jurídico.

Feitas essas breves considerações acerca dos dispositivos em tela, importante considerar, de todo o modo, qual foi a interpretação adotada pelo STF quando do julgamento da ADI 2.446, que resultou no reconhecimento da constitucionalidade do art. 116, p.u., do CTN, com a limitação à sua implementação prática mediante legislação que preveja os procedimentos para desconsideração e/ou requalificação de atos ou negócios jurídicos.

A Excelentíssima Sra. Dra. Ministra Relatora Carmen Lúcia, relatora da ADI, proferiu o voto vencedor no caso que entendeu ser o art. 116, p.u., do CTN constitucional cujo objetivo seria o de afastar a evasão fiscal (ilícito). Para tanto, a Relatora se fundamentou na legalidade estrita do Professor Alberto Xavier, e expôs o seu entendimento acerca da necessidade de que seja promulgada lei para permitir a eficácia da norma, na medida em que mencionou que a "plena eficácia da norma

---

de 2001. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 217: "o parágrafo único do art. 116 refere-se à evasão ilícita, pois a simulação absoluta ou relativa (dissimulação), quando oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação (preço, por exemplo), viola a lei, configurando verdadeira sonegação".

757 *Ibid.*

758 ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário… Op. Cit.*

depende de lei ordinária para **estabelecer procedimentos** a serem seguidos. [...] enquanto esta não for editada *as autoridades fazendárias estarão impedidas* de efetuar a *desconsideração do ato ou do negócio que entenderem inquinados de simulação*". Considerou, ainda, que a "desconsideração do ato/negócio jurídico autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador."

Esse voto se mostrou legalista e libertário ao extremo, posto que, ao considerar a norma como sendo anti-evasão (anti-ilícito), e alegar da forma como alega, acabou por permitir a interpretação de que, enquanto não houver lei para regulamentar o art. 116, parágrafo único do CTN, o contribuinte não poderá ter seus atos ou negócios jurídicos invalidados pela autoridade fiscal. Evidente que os contribuintes, patrocinados por advogados atentos, irão (e deverão) levar litígios sobre o tema ao Poder Judiciário, posto que os mesmos estarão chancelados pelo acórdão do STF na ADI 2.446, de efeito vinculante aos tribunais, a assim fazerem e fazerem valer suas pretensões de afastamento de exigências realizadas com base em desconsideração ou requalificação de atos ou negócios jurídicos em razão de simulação, enquanto a lei ainda não for promulgada.

Por outro lado, as autoridades fiscais prosseguirão lavrando autos de infração e as Fazendas Públicas defendendo a possibilidade de seguir com a exigência diretamente por meio de auto de infração com fundamento no art. 149, VII, do CTN, que é um dispositivo válido e que foi simplesmente ignorado pelo STF. Na realidade, o STF acabou perdendo a oportunidade de se aprofundar sobre o tema, inclusive para vislumbrar qual, então, seria a diferença entre a simulação prevista no art. 149, VII, do CTN e a dissimulação mencionada no art. 116, p.u., do CTN, já que, ao que parece, ambas as normas seriam normas para afastar ilícitos. Causa estranheza essa interpretação pois induz à possível interpretação, inclusive, de que o ilícito objeto de simulação apenas poderia passar a ser objeto de exigência após a regulamentação do art. 116, p.u., do CTN, o que não é uma realidade posto que o próprio art. 149, VII, do CTN já prevê essa possibilidade.

Provavelmente o entendimento mais depurado sobre a matéria virá mediante o controle estrito de constitucionalidade, na análise do caso concreto, até mesmo porque o acórdão proferido para a ADI 2.446 não detalhou qual seria o conceito de atos ilícitos para os fins ali previstos, tampouco o que seriam esses atos "praticados com a intenção de

dissimulação ou ocultação desse fato gerador". Como anteriormente exposto, existem diversas possibilidade de opções para se verificar o conceito de simulação, já que existe uma linha tênue entre o lícito e o ilícito para fins de classificação de um ato ou negócio jurídico. Ademais, no voto da Relatora há menção acerca da "intenção" de dissimulação, demonstrando uma possível coerência com a Teoria da Vontade acima mencionada como sendo a Ives Gandra, e levando a crer que existiria um elemento subjetivo que precisaria ser avaliado para fins de identificação sobre a ocorrência da simulação. E para complementar ainda mais, o voto também não esclareceu em momento algum quais seriam os procedimentos que a lei deveria prever.

A declaração de voto do Ministro Ricardo Lewandowski no referido aspecto explicita que o conceito de simulação para fins tributários seria, a seu ver, aquele previsto na legislação civil pautado na Teoria da Vontade, o que pode ser identificado mediante a análise da parcela do seu voto que menciona que a simulação seria "a *divergência entre a vontade e a declaração*, fruto de acordo celebrado com o fito de enganar terceiros", da forma como previsto no art. 167, §1º do CC. Lewandowski também complementa seu voto entendendo que caberá apenas ao JUDICIÁRIO (ART. 168, CC) "investigar a presença de vícios capazes de macular a existência do negócio jurídico (simulação e dissimulação) ou a sua validade, em *fraude à lei, abuso de forma ou abuso de direito*". Em suma, o mesmo não explica a diferença de abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei em comparação com Simulação, e ainda ignora as previsões do art. 149, VII do CTN.

Interessante aspecto, entretanto, relacionado ao tema, se reflete nas considerações do Ministro de Estado da Fazenda na exposição de motivos da Lei Complementar 104/2001, que introduziu o parágrafo único ao art. 116 do CTN, na medida em que considerou que o objetivo da norma não seria de ser anti-evasiva, mas sim anti-elisiva, ou seja, relacionada a atos lícitos. Veja-se o trecho da referida exposição de motivos constante no acórdão:

> "A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com **finalidade de elisão**, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito."

Essa leitura de que a norma do art. 116, p.u., do CTN seria uma norma anti-elisiva faria mais sentido do que a interpretação de que a norma seria anti-evasiva, posto que ao assim fazer, o entendimento adotado pelo STF acabou, na realidade, por gerar conflito, até então inexistente, acerca da independência da norma anti-evasiva prevista expressamente no art. 149, VII, do CTN, que sempre permitiu a lavratura de autos de infração em casos de simulação independentemente de prévio procedimento para desconsiderar ou requalificar ato ou negócio jurídico.

Veja-se que o objetivo anti-elisivo da norma, mencionado pelo Ministro de Estado, foi afastado e desconsiderado no voto da Relatora Ministra Carmen Lucia, entretanto, sem maiores explicações do porquê.

A bem da verdade, o que se verifica com a introdução do art. 116, p.u., do CTN pela Lei Complementar 104/2001 foi a criação de ainda mais dúvidas sobre a desconsideração ou requalificação de atos ou negócios jurídicos em razão de simulação que já era prevista no art. 149, VII, do CTN. Com esse acórdão do STF, é possível a interpretação de que apenas após a edição de lei para regulamentar o art. 116, p.u., do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, é que se poderá afastar e requalificar atos ou negócios jurídicos simulados, apesar de ainda ser passível de existir um longo e largo debate sobre o tema em razão da pré-existência do art. 149, VII, do CTN.

Outro aspecto importante sobre o tema se refere à necessidade de avaliação acerca da real necessidade de lei para definir os conceitos de simulação, ato ilícito, dentre outros, o que caberia ser considerado com base, também, no art. 110 do CTN que prevê a aplicação de conceitos de Direito Privado que não podem ser alterados para fins tributários. Entretanto, o debate ainda persiste no que respeita à impossibilidade de que o contribuinte se valha de instrumentos de direito privado para exarar um ato ou negócio jurídico cujo escopo não seja condizente com a atividade e propósito econômico que efetivamente se buscou com aquele ato ou negócio jurídico.

IV. JURISPRUDENCIA – CASO CONCRETO - SEADRILL

Conforme acima exposto, a análise acerca da limitação ao planejamento tributário incumbe de ser realizada no caso concreto, sendo importante, de forma descritiva, verificar caso interessante de avaliação prática sobre a desconsideração e requalificação de ato ou negócio jurídico, qual seja, o recente acórdão proferido pela C. 3ª Turma do

Tribunal Regional Federal da 2ª Região, de relatoria do Exmo. Desembargador Marcus Abraham, disponibilizado em 08/09/2023, nos autos do processo 5058443-20.2019.4.02.5101[759]. Nesse caso, foi avaliada a hipótese de um contrato de cessão de mão de obra que levou à apuração de prejuízo fiscal enorme em uma operação que acaso tal contrato não existisse, não teria apurado esse prejuízo fiscal.

Em breve resumo, a hipótese ocorreu diante de um histórico decorrente de uma licitação realizada pela Petrobras para fins de afretamento e prestação de serviços de exploração de petróleo. Nessa licitação, a Petrobras estabeleceu dois contratos para as empresas que estavam sob o regime denominado REPETRO, em conformidade ao disposto no art. 5º, §3º, da IN/RFB 844/2008, quais sejam:

(i) Contrato de afretamento, para o qual era destinada 80% das receitas de licitação, e para o qual há aplicação de alíquota zero de Imposto de Renda Retido na Fonte, conforme previsão do art. 1º, I, da Lei 9.481/1997, que engloba não apenas o fornecimento das embarcações, como, também, serviços afetos ao controle técnico e operacional das embarcações – contratada foi a SEADRILL OFFSHORE (empresa estrangeira); e

(ii) Contrato de prestação de serviços, que englobava 20% das receitas da licitação, e sofre tributação normal de Imposto de Renda, para fins de serviços de perfuração, avaliação, completação, manutenção, e/ou intervenção de poços de petróleo ou gás natural – contratada foi a SEADRILL SERVIÇOS (empresa brasileira)

A forma como a prestação de serviços foi realizada englobou um contrato de cessão de mão de obra firmado entre a SEADRILL SERVIÇOS (brasileira) e a SEADRILL OFFSHORE (estrangeira).

Na prática, o que ocorreu foi que a SEADRILL OFFSHORE aportou valores para a SEADRILL SERVIÇOS, e, na sequência, a SEADRILL SERVIÇOS pagou à SEADRILL OFFSHORE pela cessão de mão de obra com o dinheiro que recebeu da empresa estrangeira, sua controladora.

Diante disso, a SEADRILL SERVIÇOS jogou como despesa, para fins de IR, os valores que pagou a SEADRILL OFFSHORE em razão da cessão de mão de obra, o que levou a empresa brasileira a apurar prejuízo fiscal gigantesco, que não justificaria sequer a contratação com a Petrobras.

---

759 Tribunal Regional Federal da 2ª Região. 3ª Turma Especializada. Proc. 5058443-20.2019.4.02.5101. Relator Desembargador Marcus Abraham. Disponibilizado em 08/09/2023.

Foi nesse contexto que foi lavrado auto de infração no sentido de requalificar o contrato de afretamento a casco nu (apenas embarcação sem tripulação), em afretamento por tempo (embarcação com tripulação), e, dessa forma, torna inválido o contrato de cessão de mão de obra, glosando as despesas que foram lançadas pelo contribuinte em razão desse contrato, encerrando o prejuízo e encontrando a apuração de lucro e consequentemente a incidência de IRPJ no valor de R$ 231.274.620,98 e CSLL no valor de R$ 83.334.018,56, valores esses que seriam incidentes, teoricamente, apenas no que respeita à parcela dos 20% de receitas de prestação de serviços em razão da exclusão das despesas com o contrato de cessão de mão de obras.

Ao ser submetido a julgamento, o relator Desembargador Marcus Abraham, após exposição detalhada e aprofundada sobre o tema, entendeu no sentido de manter o auto de infração, afastando apenas a cumulação de multa isolada com multa de ofício, tendo considerado considerou como correta a exigência tributária, considerando ter ocorrido abuso de direito na utilização da modelagem contratual bipartida, tendo, para tanto, feito referência à análise realizada por Fabio Fraga e Marcus Lívio Gomes[760], que consideram que haverá abuso de direito na utilização da modelagem contratual bipartida quando houver:

(i) proporção fora do razoável entre o valor atribuído às parcelas do afretamento e da prestação de serviços;

(ii) **dedução de despesas relacionadas ao afretamento pela empresa prestadora de serviços**, **quando tais despesas não fazem parte da formação do seu lucro**, ou seja, não sejam ínsitas à sua atividade operacional; e

(iii) **pagamento de despesas relativas ao afretamento pela proprietária da embarcação** para a prestadora de serviços por meio de aumento de capital e/ou **reembolso de despesas e sem margem de lucro**

Foi exatamente esse o contexto do caso analisado. Além disso, o relator considerou também a desnecessidade de aplicação do art. 116, p.u., do CTN, com base na teoria do professor Sérgio André Rocha[761], que

---

760 FRAGA, Fábio. GOMES, Marcus Lívio. *A tributação nos contratos de afretamento da indústria do petróleo in A Tributação na Indústria do Petróleo e Gás Natural.* Rio de Janeiro: Almedina, 2016. p. 24 e 26.

761 ROCHA, Sergio André. *Para que serve o parágrafo único do artigo116 do CTN afinal? In* SEABRA DE GODOI, Marciano; ROCHA, Sergio André. (Orgs.). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos.* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, pp. 504/505.

considera que nem sempre será necessária a aplicação desse dispositivo. O relator Desembargador Marcus Abraham também considerou análises práticas sobre a teoria cível acerca do assunto, tendo considerado a avaliação do professor Carlos Nelson Konder[762] sobre a qualificação dos contratos, já que o referido autor considerou que o intérprete deve ter não apenas "um domínio amplo de toda a sistematicidade do ordenamento – a variedade dos tipos, a superioridade dos princípios gerais", e, para tanto, considerou, com base nessa teoria, a requalificação do tipo contratual considerado no caso para abranger a situação jurídica que se afigurou, além de ter aprofundado nos detalhes da doutrina acerca dos contratos de afretamento por tempo e afretamento à casco nu.

Esse acórdão acaba por demonstrar, mais uma vez, que a análise acerca do contexto prático do ato ou negócio jurídico praticado, com base em definições conceituais desenvolvidas no ordenamento jurídico analisado de forma sistêmica (tanto é assim que doutrinas tributárias, cíveis, de direito marítimo, dentre outras), é que permitirá a avaliação acerca da desconsideração ou requalificação do ato ou negócio jurídico, tenha ele sido ou não decorrente de simulação, ou de outras qualificações possíveis de vícios como abuso de direito e fraude à lei.

Evidente que apesar de ter sido considerada a não aplicação do art. 116, p.u, do CTN sobre esse caso, será possível ainda a interposição de recurso para provocar tanto o Superior Tribunal de Justiça como o Supremo Tribunal Federal a se pronunciarem sobre o fato de o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI 2.446, ter entendido, com base no voto da Ministra Carmen Lúcia, que a autoridade admi-

---

762 KONDER, Carlos Nelson de Paula. *A constitucionalização do processo de qualificação dos contratos no ordenamento jurídico brasileiro.* 2009. 239 f. Tese (Doutorado em Direito Civil Constitucional) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009, p. 147-148. Trecho considerado no acórdão proferido nos autos do processo 5058443-20.2019.4.02.5101, de relatoria do relator Desembargador Marcus Abraham: "as peculiaridades do contrato concreto tornam-se determinantes na medida em que interferem na função concreta que o contrato visa desempenhar, já que, como foi visto, o intérprete deve priorizar o perfil funcional ao perfil estrutural no momento de fazer a valoração do ato de autonomia. Esta função concreta é que deve ser cotejada com princípios gerais do ordenamento, pois só a funcionalização atingirá toda a potencialidade que lhe deve ser conferida em razão da constitucionalização do direito contratual. Neste sentido, mesmo uma distinção a princípio desimportante pode modificar a normativa aplicável ao contrato, tendo em vista o juízo de seu merecimento de tutela com relação aos imperativos posicionados no topo do sistema".

nistrativa não poderia desqualificar ou requalificar atos ou negócios jurídicos antes de ser exarada lei que passasse a permitir a aplicação do art. 116, p.u., do CTN.

V. CONCLUSÕES

A *simulação* ainda vem sendo conceituada, por alguns doutrinadores no direito tributário, e em tese, com base em fundamentos e teorias do direito civil. Entretanto, é na aplicação dessas teorias no caso concreto que se identifica a forma como a simulação vem sendo considerada como meio para limitação ao planejamento tributário, posto que é impossível à norma prever todas as possibilidades infindáveis de planejamentos tributários possíveis. Além disso, importante considerar que se identificam nuances e diferenciações entre conceitos como de simulação, abuso de direito e fraude à lei – apesar de o presente estudo ter focado apenas no conceito de simulação.

Como foi acima mencionado, Ives Gandra, ao aplicar o conceito de simulação, se fundamenta em detalhamentos acerca da Teoria da Vontade para fins de sua definição, na medida em que considera que desde que a vontade esteja em conformidade com a declaração e que a declaração tenha sido exarada de acordo com as normas cíveis, não haverá que se falar em simulação. Por outro lado, Sampaio Dória, ao realizar sua análise, acaba trazendo elementos, implícita ou explicitamente, da teoria civilista acerca da concepção objetiva de negócio jurídico com base na teoria causalista da simulação, na medida em que identifica o propósito econômico que se buscou com aquela operação ou ato para se identificar o ato que de fato fora praticado. Apesar de ambos autores considerarem a legalidade e a segurança jurídica como preceitos fundamentais para a delimitação das possibilidade de planejamentos tributários pautada na simulação apenas, verifica-se que a aplicação prática da Teoria de Sampaio Dória, bem como a sua própria construção pautada na concepção objetiva do negócio jurídico, acaba por ampliar o conceito de simulação quando comparado ao adotado por Ives Gandra, na medida em que abrange hipóteses que por vezes são consideradas como abuso de direito.

Um aspecto relevante a se considerar é o de que a teoria cível auxilia a interpretação e aplicação do conceito de simulação na prática acerca da análise sobre planejamento tributário, entretanto, não pode o conceito de simulação, para fins tributários, estar restrito à validade do negócio

jurídico no âmbito cível. A teoria cível, do mesmo modo que a teoria oriunda de outros âmbitos do direito que possam ser necessárias para fins de auxílio e compreensão sobre alguns conceitos jurídicos (tais como de um contrato de afretamento por tempo, ou à caco nu, como no caso da Seadril acima mencionado), mas jamais poderá a desconsideração de um negócio jurídico para fins tributários estar submetida a uma prévia desconsideração de negócio jurídico para fins cíveis, posto que o negócio jurídico para fins cíveis poderá ser válido por ter sido elaborado com o preenchimento de todos os requisitos necessários, porém seu objetivo econômico ter sido tão somente a redução de tributos, o que não é possível para fins tributários, mas para fins cíveis poderá não ter qualquer vedação.

O presente estudo visou tecer considerações acerca de possíveis comparações entre conceitos de doutrinadores tributários com conceitos adotados por alguns doutrinadores de direito civil acerca do conceito de simulação. Independentemente disso, é certo que o STF, quando do julgamento da ADI 2446, acabou por adotar uma posição extremada da legalidade estrita e da segurança jurídica, na medida em que contemplou a necessidade de existir um procedimento para desconsideração do negócio jurídico específico para fins tributários. Apesar desse entendimento ser extremado, ele também não deixa de reconhecer que há necessidade de um procedimento para que seja avaliado o caso concreto, e não explicita, ao menos não até o momento, a necessidade de que a norma preveja e anteveja todas as hipóteses possíveis de simulação a serem consideradas pela norma, mas sim um procedimento tendente a tal.

Esse precedente do STF, entretanto, poderá levar e sobrecarregar o judiciário ainda mais com medidas judiciais e discussões em geral dos contribuintes contra exigências que sejam decorrentes de autos de infração lavrados para exigir tributos em razão da desconsideração ou requalificação de atos ou negócios jurídicos, posto que esses contribuintes estarão chancelados pelo próprio acórdão do STF na ADI 2.446 a entenderem que apenas após a promulgação de lei que regulamente o art. 116, p.u., do CTN, é que poderão os seus atos ou negócios jurídicos válidos no âmbito cível ser desconsiderados ou requalificados. As autoridades fiscais e fazendas públicas, entretanto, chancelarão, igualmente com razão, o seu direito de lavrarem autos de infração pautados nessas requalificações ou desconsiderações de negócios jurídicos com base no art. 149, VII, do CTN.

Apesar de que seria o mundo ideal ter uma norma que previsse exatamente o que pode e o que não pode fazer, em termos de planejamento tributário, tal ideal não é factível, pelo que de fato cabe a aplicação da razoabilidade, da proporcionalidade e do bom senso dos contribuintes no momento da elaboração de seus planejamentos tributários, sendo na jurisprudência e em soluções de consulta que será possível identificar, caso a caso, a forma como o conceito de simulação será desenhado e avaliado dentro do contexto a ser analisado de cada caso concreto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU MACHADO DERZI, Misabel. *A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In*: DE OLIVEIRA ROCHA, Valdir (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

ABREU MACHADO DERZI, Misabel; LOBATO, Valter. Planejamento Tributário, a ADI 2.446 e a Constitucionalidade da Norma Geral Antievasiva no Sistema Tributário Nacional. In: BRIGAGÃO, Gustavo; CORDEIRO DA MATA, Juselder (Orgs.). *Temas de Direito Tributário em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020.

ABREU MACHADO DERZI, Misabel. O Direito à Economia de Imposto – Seus Limites (Estudo de Casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: LEX, 2007.

ABREU MACHADO DERZI, Misabel. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In: DE OLIVEIRA ROCHA, Valdir (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume*. São Paulo: Dialética, 2006.

BELEZA DOS SANTOS, José. *A simulação em direito civil*. São Paulo: Lejus, 1999.

BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Campinas: LZN, 2003. tomo 2.

DE ANDRADE MEDEIROS TAVARES, Nathalia. Desigualdades Sociais Patrimoniais: Como a tributação pode reduzi-las? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

DE BRITO MACHADO, Hugo. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. In: DE OLIVEIRA ROCHA, Valdir (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 107-108.

DE BRITO MACHADO, Hugo. *Introdução ao Planejamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

DE BRITO MACHADO, Hugo. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

DE BRITO MACHADO, Hugo. Planejamento Tributário e Crime Fiscal na Atividade do Contabilista. In: MAGALHÃES PEIXOTO, Marcelo; ARRUDA DE ANDRADE, José Maria (Coords.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007.

DOLFINI AGLIARDI, Débora. *A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário*. Revista IBDT, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1103/17#:~:text=O%20abuso%20de%20direito%20implica,outra%20regra%20imperativa%20do%20sistema.> Acesso em 22/02/2024.

FRAGA, Fábio. GOMES, Marcus Lívio. *A tributação nos contratos de afretamento da indústria do petróleo in A Tributação na Indústria do Petróleo e Gás Natural*. Rio de Janeiro: Almedina, 2016. p. 24 e 26.

GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. Curso de Direito Tributário. 12º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 371.

GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives; MARONE, José Ruben. Elisão e Evasão Fiscal – Estudo de Casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

KONDER, Carlos Nelson de Paula. *A constitucionalização do processo de qualificação dos contratos no ordenamento jurídico brasileiro*. 2009. 239 f. Tese (Doutorado em Direito Civil Constitucional) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

LEMME WEISS, Fernando. *Justiça Tributária. As Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável*. Portugal, Coimbra: Almedina, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*: parte geral. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. tomo 1.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos* (teoria geral e espécies). Niterói - RJ: Editora Impetus, 2013

ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

ROCHA, Sergio André. O Dever Fundamental de Pagar Tributos: Direito Fundamental a uma Tributação Justa. In: SEABRA DE GODOI, Marciano; ROCHA, Sergio André (Orgs.). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que Realmente Significa e como vem Influenciando nossa Jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

ROCHA, Sergio André. *Para que serve o parágrafo único do artigo116 do CTN afinal? In* SEABRA DE GODOI, Marciano; ROCHA, Sergio André. (Orgs.). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós-ADI 2.446*. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2021.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

SEABRA DE GODOI, Marciano. FERRAZ, Andréa Karla. *Planejamento Tributário e Simulação: Estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar.* Revista de Direito-GV 8 (1), São Paulo, jan-jun 2012.

Tribunal Regional Federal da 2ª Região. 3ª Turma Especializada. Proc. 5058443-20.2019.4.02.5101. Relator Desembargador Marcus Abraham. Disponibilizado em 08/09/2023.

ART. 166, VI, DO CÓDIGO CIVIL: O ESTADO DA ARTE DO ESCOPO E DO REGIME JURÍDICO APLICÁVEL

Paula Rocha de Mello[763]

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO. 1. AS CAUSAS DE NULIDADE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS NO CC/2002. 2. O ART. 166, VI, DO CC/2002. 3. BREVES LINHAS SOBRE O REGIME JURÍDICO DA INVALIDADE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS. 4. OBJETIVO DE FRAUDE À LEI IMPERATIVA E REGIME JURÍDICO DA NULIDADE NA JURISPRUDÊNCIA. CONCLUSÕES. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

INTRODUÇÃO

É lição doutrinária convencional aquela segundo a qual a eficácia *lato sensu* de um negócio jurídico deve ser analisada em três planos: (i) o da existência, (ii) o da validade, e (iii) o da eficácia *stricto sensu*[764]. No presente artigo, o foco estará no exame do plano da validade, mais precisamente na nulidade que exsurge quando o negócio jurídico tem por objetivo fraudar lei imperativa.

Para tanto, o Capítulo 1 dedicar-se-á a examinar as causas de nulidade dos negócios jurídicos. Serão vistas quais causas estão previstas no CC/2002, quais eram as previstas no seu antecessor, o Código Civil de 1916 (CC/1916), e quais as principais diferenças entre elas.

---

763 Mestranda em Direito Civil (UERJ), Pós-graduada em Direito e Advocacia Pública (UERJ/PGE-RJ), Bacharel em Direito (PUC-Rio), Procuradora do Município do Rio de Janeiro e Advogada.

764 TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 311. Embora se afirme que o Código Civil de 2002 não adotou a tricotomia, usualmente denominada "Escada Ponteana", em alusão à Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, a classificação ainda é útil e dela se valem as mais diversas obras de direito civil (GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*: parte geral. v. 1. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, versão digital não paginada.).

O Capítulo 2, então, analisará uma causa específica de nulidade: o objetivo de fraudar lei imperativa, de que trata o art. 166, VI, do CC/2002. A partir da redação do dispositivo, bem como de escritos doutrinários de diversas origens e épocas que o interpretam, buscar-se-á identificar os principais pontos de divergência e deficiência no tratamento conferido ao artigo, assim como os pontos cujo tratamento já se encontra mais bem definido.

Em seguida, o Capítulo 3 tratará do regime jurídico da nulidade, tema bastante controvertido, de longa data, na doutrina. O enfoque do Capítulo será apresentar a visão mais clássica e majoritária acerca de cada uma das principais características e consequências da nulidade, embora reconhecendo que há entendimentos minoritários e propostas de releitura acerca do tema.

Logo após, o Capítulo 4 analisará casos concretos sobre o art. 166, VI, do CC/2002 submetidos aos 4 (quatro) maiores tribunais de justiça do país, *i.e.* Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (TJ/RJ), Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ/SP), Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG) e Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS). Além disso, serão analisados casos concretos de aplicação do dispositivo em matéria tributária, a fim de se demonstrar que seu alcance ultrapassa a esfera cível e do direito privado. Todo o exame jurisprudencial terá por propósito verificar em que medida a aplicação prática do artigo e do regime jurídico da nulidade se aproximam do entendimento doutrinário na matéria.

Ao fim, serão apresentadas breves conclusões.

1. AS CAUSAS DE NULIDADE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS NO CC/2002

Em sete incisos, o Código Civil de 2002 elenca as causas de nulidade dos negócios jurídicos. O faz nos seguintes termos:

> Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
> I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;
> II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;
> III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;
> IV - não revestir a forma prescrita em lei;
> V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;
> VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

Logo abaixo, o art. 167 do CC prevê como causa de nulidade a simulação, dispondo o seguinte:

> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.
> §1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:
> I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
> II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
> III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Iniciando-se por este último dispositivo, vê-se que o tratamento dispensado à simulação difere consideravelmente do conferido pelo CC/1916. Ela é tratada agora em um único artigo e como causa de nulidade do negócio jurídico, enquanto no CC/1916 figurava como causa de anulação deste, sendo disciplinada em quatro artigos (arts. 102 a 105).

Estes dispositivos, em linha geral, previam (i) as hipóteses de simulação dos atos jurídicos, (ii) que não haveria simulação sem intenção de prejudicar terceiros ou de transgredir disposição legal, (iii) que aqueles que praticaram a simulação nada poderiam alegar ou requerer em juízo no que toca à simulação do ato, e (iv) os legitimados para demandar a nulidade dos atos simulados.

Inovando em relação ao CC/1916, o CC/2002 deixa de considerar a simulação inocente, na qual as partes atuam de boa-fé, como sendo inócua. À luz do CC/2002, tanto a simulação maliciosa, em que há intuito de causar dano, quanto a inocente, em que não há, geram a nulidade do negócio jurídico. Ainda, o Código Civil vigente prevê o aproveitamento do negócio jurídico dissimulado, desde que válido na substância e na forma, o que não era previsto no CC/1916, em que a simulação era causa de anulabilidade do negócio jurídico, não levando ao seu necessário desfazimento.

Passando-se ao primeiro dispositivo, vê-se que o art. 166 do Código Civil de 2002, que elenca causas de nulidade, difere pouco do art. 145, I a V, do Código Civil de 1916, o qual dispunha ser nulo o ato jurídico quando (i) fosse praticado por absolutamente incapaz, (ii) fosse ilícito ou impossível o seu objeto, (iii) não adotasse a forma determinada pela legislação, (iv) não seguisse solenidade que a legislação reputasse essencial para a sua validade, e (v) a legislação o declarasse nulo, taxativamente, ou lhe denegasse efeito.

Comparando-se os artigos, contudo, é possível notar o acréscimo de duas hipóteses de nulidade pelo CC/2002: (i) quando o motivo determinante do negócio jurídico, comum a ambas as partes, for ilícito, e (ii) quando o negócio jurídico tiver por objetivo fraudar lei imperativa[765].

A hipótese (ii), sobre a qual se debruçará o presente trabalho, enseja desafios interpretativos que precisam ser solucionados a fim de que se proceda à correta aplicação do dispositivo. Afinal, não se pode perder de vista que este traz para as partes uma consequência nefasta, da nulidade, devendo por isso estar sua aplicação revestida do mais alto grau de segurança jurídica.

2. O ART. 166, VI, DO CC/2002

O 166, VI, apesar de encontrar-se inserido no Código Civil, gera repercussões que ultrapassam a esfera cível e do direito privado, tendo "aplicação em todos os ramos da Ciência Jurídica, sem exceções"[766].

A incidência do dispositivo, pressupõe, em sua literalidade, que se esteja diante de negócio jurídico cujo objetivo seja de atentar contra normas de ordem pública[767]/imperativas/cogentes[768-769]. Em sede dou-

---

765 Quanto à última hipótese, a doutrina atenta que já era aplicada pela jurisprudência sob a égide do CC/1916 (TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 315; GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*: parte geral. v. 1. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, versão digital não paginada).

766 MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 141.

767 TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 315.

768 SCHREIBER, Anderson *et al*. *Código Civil comentado* – doutrina e jurisprudência. Rio de Janeiro: Forense, 2019, versão digital não paginada; GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*: parte geral. v. 1. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, versão digital não paginada.

769 A doutrina diverge ao conceituar normas de ordem pública e normas cogentes. O melhor entendimento, contudo, parece ser aquele que aproxima os conceitos: "[p]aralelamente ao tema de normas cogentes, é importante lembrar o conceito de ordem pública. As leis de ordem pública são normas a que, em regra, o Estado dá maior relevo, dada sua natureza especial de tutela jurídica e finalidade social. São princípios de Direito Privado que atuam na tutela do interesse coletivo. Seus efeitos

trinária, aponta-se que a expressão "fraude à lei" é utilizada para "[…] designar aquele procedimento através do qual, por meios indiretos, aparentemente lícitos, viola-se norma jurídica cogente, obtendo resultado por ela proibido (norma jurídica cogente proibitiva) ou impedindo que fim por ela imposto se realize (norma jurídica cogente impositiva)"[770].

Noutras palavras, na fraude à lei as partes fazem uso de um negócio jurídico formalmente válido como um meio para o fim de alcançar um resultado vedado pelo ordenamento jurídico[771]. Nesse sentido, a fraude à lei imperativa difere da simulação, pois naquela não há, diversamente do que ocorre nesta, uma discrepância entre o tipo negocial eleito e a realidade[772].

Nesse contexto, a fim de bem delimitar o escopo do art. 166, VI, do CC, é necessário debruçar-se sobre as expressões utilizadas pelo dispositivo. Assim, os próximos parágrafos serão dedicados ao exame das expressões "lei imperativa", "fraudar" e "objetivo".

A primeira expressão não enseja maiores controvérsias. Embora o artigo refira-se à "lei", espécie legislativa específica, a doutrina não dá destaque ao ponto. Se algumas vezes se refere à literalidade do inciso

---

e sua conceituação muito se aproximam das normas cogentes, não havendo razão para não aproximarmos os dois institutos. A dificuldade maior reside no conceito exato de "ordem pública", que extravasa o campo do Direito Privado sendo motivo de divergência por parte de muitos autores. A melhor solução a ser apresentada nesta introdução é equipararmos as normas cogentes, impositivas ou absolutas, às leis de ordem pública, como faz Maria Helena Diniz (1982, v. 1:28). Serpa Lopes (1962, v. 1:56) diverge dessa equiparação sem, porém, apresentar os fundamentos dessa discrepância." (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*: parte geral. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017, versão digital não paginada). Assim, os termos serão utilizados de forma intercambiável no presente artigo.

770 MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 140.

771 TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena Donato. *Fundamentos do direito civil*: teoria geral do direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2022, versão digital não paginada. É o exemplo clássico da compra e venda de ascendente para descendente, vedada pelo art. 496 do CC quando feita sem o consentimento expresso dos demais descendentes e do cônjuge. Para fraudar o art. 496 do CC é comum que o ascendente celebre o contrato de compra e venda com terceiro, que então efetue a alienação para o descendente. Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 152.

772 *Ibid*.

VI, sem problematizar a questão[773], outras vezes sugere que a expressão "lei" deve ser entendida deve ser entendida no sentido mais amplo de "norma"[774]. Não se localizou quem se insurja expressamente contra o uso mais abrangente do termo. Assim, é a qualidade de *imperatividade* da norma que ganha mais relevância na aplicação do dispositivo do que a espécie legislativa utilizada.

No que toca ao caráter imperativo, tampouco enseja maiores debates. As normas, segundo divisão doutrinária clássica, podem ser cogentes ou dispositivas. Em síntese, aquelas não podem ser derrogadas pelas partes, no exercício de sua autonomia privada, enquanto estas podem. A identificação de tais normas, todavia, pode trazer alguma dificuldade. Afinal, quando um dispositivo legal poderá ser livremente afastado pelas partes? A doutrina, reconhecendo a complexidade do tema, procura oferecer um balizamento para a identificação das normas cogentes, pontuando o seguinte:

> Nem sempre é fácil, à primeira vista, distinguir uma norma cogente de uma norma dispositiva. Impõe-se, em cada caso, examinar a finalidade da lei e a intenção do legislador, dentro do conjunto da situação jurídica enfocada, pois raramente o legislador é expresso no atinente a uma disposição cogente. Geralmente, se se tratar da tutela de interesses gerais, garantias de liberdades ou proteção da família, por exemplo, a norma será cogente. Quando o interesse é meramente individual, a norma é dispositiva.[775]

---

773 VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*: parte geral. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017; GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Direito civil*: volume único. São Paulo: Saraiva, 2017, versão digital não paginada.

774 "Sob o ponto de vista das fontes do Direito, […] há que se ressaltar o fato de que qualquer que seja a forma sob a qual se apresente a norma jurídico, há a possibilidade de ocorrência de fraude. […] Sob o prisma, no entanto, da finalidade da norma jurídica, há que se observar que apenas as normas jurídicas denominadas imperativas ou cogentes são passível de serem fraudadas, de vez que contêm proibições de resultado, proibições estas que não podem ser afastadas pelas pessoas a ela sujeitas." (PEREIRA, Regis Velasco Fichtner. *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 27-28). Cf., ainda: SCHREIBER, Anderson *et al*. *Código Civil comentado* – doutrina e jurisprudência. Rio de Janeiro: Forense, 2019, versão digital não paginada; TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena Donato. *Fundamentos do direito civil*: teoria geral do direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2022, versão digital não paginada; MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 147-148.

775 VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*: parte geral. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017, versão digital não paginada. Ainda sobre a dificuldade de identificação da lei cogente, aponta-se o seguinte: "[n]ão existe um critério objetivo e apriorístico para a identifi-

Embora o critério sugerido ainda goze de indeterminação, ao aludir, *v.g.*, à "finalidade da lei" e "à intenção do legislador", bem como à dicotomia interesses gerais *vs*. interesses individuais, é louvável na medida em oferece parâmetros para auxiliar o intérprete na interpretação e aplicação do dispositivo indigitado.

É no que toca ao *objetivo de fraudar a lei* que se vê com maior clareza a ausência de maior reflexão doutrinária sobre o real significado do art. 166, VI, do CC. Ao se pesquisar sobre o tema, identificou-se três posicionamentos doutrinários acerca da necessidade de intenção da(s) parte(s) de burlar a lei para fins de aplicação do dispositivo. Enquanto primeiro posicionamento é no sentido de haver necessidade de intuito fraudulento, o segundo advoga ser dispensável o *intuitus*. Um terceiro grupo de autores, por seu turno, não se pronuncia sobre o ponto.

Ao que parece, a questão é controvertida em virtude das expressões adotadas pelo legislador, uma vez que na língua portuguesa o termo "objetivo" tem por significado "alvo ou fim que se pretende atingir"[776], ao passo que o termo "fraude" denota "abuso de confiança; ação praticada de má-fé"[777]. Assim, uma interpretação literal do dispositivo leva à conclusão de que a intenção de burlar a lei é imprescindível à sua aplicação.

Nesse contexto, parecendo escorar-se na redação do inciso IV, há doutrina que afirma o seguinte:

> […] age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito

---

cação das leis que têm esta característica cogente. É certo que umas se apresentam, proibitivas ou imperativas, em termos que por si revelam desde logo a sua natureza. Mas outras há, ocupando zona fronteiriça, que embaraçam uma classificação seja porque o legislador não as definiu como de ordem pública ou não as caracterizou pela sanção, seja porque a matéria versada se oferece eivada de dúvidas. Nestes casos, a experiência técnica do jurisconsulto é que as qualificará devidamente." (PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil* – v.1. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, versão digital não paginada).

776 FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. 1.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975, p. 986.

777 *Ibid*, p. 654.

> coloca-se simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.[778]

Todavia, há doutrina que – nada obstante reconheça o significado literal do dispositivo e admita que o propósito fraudulento está normalmente presente nos casos de infração indireta à lei – aponta bastar para que seja considerada infringida a lei que o resultado positivo ou negativo a que se destina tenha sido alcançado ou evitado[779].

Aduz-se que a exigência de intenção de fraudar encontra os seguintes óbices: (i) teórico, porque a fraude à lei imperativa se dá de forma indireta, de modo que, havendo a violação, a lei necessariamente incide, inexistindo motivo para se discutir se houve ou não intenção de fraudar, e (ii) prático, na medida em que a prova do elemento subjetivo seria extremamente árdua, inviabilizando a aplicação do instituto. Afirma-se, ainda que como o art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) dispõe que ninguém pode alegar desconhecimento da lei para escusar-se de cumpri-la, exigir a intenção de fraudar infringiria o dispositivo ao impor a necessidade de o fraudador ter ciência da existência da norma fraudada[780].

---

778 RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil*: parte geral. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 226, nº 107. Em linha semelhante: "[o] inciso VI trata da vontade de fraudar a lei. Refere-se, portanto, ao uso de meios indiretos para violar uma norma jurídica cogente de modo a obter resultado por ela proibido, ou ainda impedindo a realização do fim por ela imposto. Difere, pois, do ato contra a lei, pois é em fraude à lei." (LOTUFO, Renan. *Código Civil comentado*: parte geral (arts. 1º a 232). 2. ed. São Paulo: Saraiva: 2004, versão digital não paginada); "Trata-se da manobra engendrada pelo fraudador para violar dispositivo expresso de lei, objetivando esquivar-se de obrigação legal ou obter proveito ilícito." (GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Direito civil*: volume único. São Paulo: Saraiva, 2017, versão digital não paginada).

779 MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 143.

780 PEREIRA, Regis Velasco Fichtner. *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 109-111. Em linha semelhante: "[a] boa ciência tem demonstrado que a intencionalidade constitui circunstância de todo irrelevante quando se trata de caracterizar a infração indireta da norma jurídica, salvo se a própria norma jurídica a tem como elemento de seu suporte fáctico. Por se tratar de um modo de infringir a ordem jurídica, não importa se foi intencional, de má-fé, fraudulenta […] ou se foi inocente, se o figurante não conhecia a proibição ou a imposição e, portanto, tenha agido de boa-fé, sem a mínima intenção de praticar a infração. O princípio da inelegabilidade da *ignorantia iuris* para furtar-se a cumprir a lei, tal como consubstanciado nos arts. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e 16 do Código Penal, impõe essa conclusão" (MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*:

Por fim, há parcela doutrinária que parece não dedicar maiores considerações ao tema. Atem-se à literalidade da lei, a indicar que adotaria o primeiro entendimento, mas não justifica seu posicionamento e silencia sobre a existência de divergência[781].

Nesse contexto, constata-se, com todo respeito a quem pensa diferente, que há uma deficiência no tratamento dispensado ao art. 166, VI, do CC pela doutrina civilista em geral. Se, por um lado, aqueles que fazem uma interpretação não literal do dispositivo, dispensando o intuito fraudulento, parecem nem sempre preocupar-se em fundamentar sua posição e refutar a contrária, aqueles que defendem a literalidade da lei frequentemente sequer cogitam de motivar seu posicionamento, ancorando-se inteiramente no significado das expressões escolhidas pelo legislador.

Ao presente trabalho, de viés investigativo e expositivo, tampouco cabe a pretensão de defender qualquer das vertentes, expondo sua correção. Isso certamente demandaria um espaço próprio, no qual se pudesse fazer de maneira aprofundada uma interpretação adequada à luz da metodologia civil-constitucional. Por ora, fica o alerta da necessidade de aprimoração no tratamento da matéria.

Assim, segundo o estado atual da arte, pode-se concluir que o art. 166, VI, do CC, será aplicável sempre que norma imperativa, que não pode ser derrogada pelas partes no exercício de sua autonomia privada, for inobservada em razão de comprovado propósito fraudulento. Nos casos em que norma cogente seja inobservada, mas não reste comprovado o intuito fraudulento, a aplicação do art. 166, VI, do CC, dependerá do entendimento do julgador sobre o tema, visto haver divergência doutrinária sobre a matéria.

---

plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 143.). Em linha semelhante: FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD; Nelson. *Curso de direito civil*: parte geral e LINDB. 14. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 612; MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*: parte especial. t. 39. Direito das Obrigações: Compra-e-venda. Troca. Contrato estimatório. 3.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 83.

781 SCHREIBER, Anderson. *Manual de direito civil contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, versão digital não paginada; GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*: parte geral. v. 1. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, versão digital não paginada.

3. BREVES LINHAS SOBRE O REGIME JURÍDICO DA INVALIDADE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS

O art. 166, VI, do CC, cuida de hipótese de nulidade do negócio jurídico, como visto. Por isso, a doutrina afirma que, verificando-se a fraude à lei imperativa, o negócio jurídico será nulo independentemente da consequência prevista na norma imperativa vilipendiada[782-783]. Desse modo, resta analisar, ainda que em breve exposição, no que consiste o regime jurídico aplicável à nulidade.

Segundo lições tradicionais da doutrina civilista, a eficácia *lato sensu* de um negócio jurídico deve ser analisada em três planos: (i) o da existência, (ii) o da validade, e (iii) o da eficácia *stricto sensu*[784]. Para o presente trabalho, ganha relevo o plano (ii).

No que toca ao referido plano, aponta-se que válido é o negócio jurídico cuja formação encontra-se em consonância com as regras jurídicas[785]. No plano da validade, examina-se se o conteúdo da declaração de vontade preenche os requisitos exigidos pela legislação, sendo a declaração negocial válida somente quando observados certos requisitos de validade[786]. A *contrario sensu*, o negócio jurídico será inválido quando sua formação não estiver de acordo com as regras jurídicas,

---

782 Por todos, cf.: TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 315.

783 Parcela minoritária da doutrina aduz que a sanção para quem comete fraude à lei imperativa deve ser aquela prevista para o caso de a violação à norma se dar de forma *direta*, exigência atribuída à *lógica* do sistema jurídico. Todavia, mesmo esta corrente doutrinária reconhece que o legislador do CC/2002 optou pela cominação de nulidade. Cf.: MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 151-153.

784 Embora se reconheça que a doutrina mais contemporânea tem tecido críticas à Escada Ponteana, principalmente por ser baseada numa visão *estrutural* do negócio jurídico. Para uma abordagem mais aprofundada das críticas, cf. SOUZA, Eduardo Nunes de. Uma releitura funcional das invalidades do negócio jurídico: proposta de modulação dos efeitos de atos nulos e anuláveis. *Civilistica.com*, Rio de Janeiro, a. 6, n. 1, 2017. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/291/241. Acesso em 10 mar. 2024.

785 AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*: existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 42.

786 TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janei-

não preenchendo o conteúdo da declaração de vontade os requisitos exigidos pelo ordenamento jurídico.

A *invalidade* do negócio jurídico, por seu turno, é gênero que pode ser dividido em duas espécies, a nulidade absoluta e a nulidade relativa (anulabilidade), sujeitas a regimes jurídicos distintos[787]. Referido regime jurídico, vale notar, é alvo de polêmicas de longa data no âmbito doutrinário, sendo afirmado por abalizada doutrina que:

> As legislações não têm disciplinado, com perfeição, a teoria das nulidades, certamente porque a doutrina não conseguiu ainda assentar com exatidão e uniformidade as suas linhas mestras. Ao contrário, a matéria é muito obscurecida, carece de boa exposição dogmática, e alimenta acentuada desarmonia entre os escritores, não somente no que se refere à fixação dos conceitos, como ainda no que diz respeito à terminologia, que é algo desencontrada e imprecisa.[788]

Todavia, nada obstante os intensos debates sobre o tema, bem como as atuais propostas de sua releitura[789], parece haver entendimento mais

---

ro: Renovar, 2014, p. 312. Na mesma linha: PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil* – v.1. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 506 (versão digital).

787 GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil*: parte geral. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, versão digital não paginada.

788 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil* – v.1. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 505-506 (versão digital). Referido fato é notado por outros autores, inclusive com menção à referida citação. Nesse sentido, cf.: TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 311; AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*: existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 62; MATTIETTO, Leonardo. Invalidade e conservação dos negócios jurídicos: história, dogmática e crítica dos institutos. In: SCHREIBER, Anderson; MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do Rêgo; OLIVA, Milena Donato (org.) *Problemas de direito civil*: homenagem aos 30 anos de cátedra do professor Gustavo Tepedino por seus orientandos e ex-orientandos. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 154-155.

789 Para uma visão aprofundada do tema, cf. SOUZA, Eduardo Nunes de. Uma releitura funcional das invalidades do negócio jurídico: proposta de modulação dos efeitos de atos nulos e anuláveis. *Civilistica.com*, Rio de Janeiro, a. 6, n. 1, 2017. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/291/241. Acesso em 10 mar. 2024; MATTIETTO, Leonardo. Invalidade e conservação dos negócios jurídicos: história, dogmática e crítica dos institutos. In: SCHREIBER, Anderson; MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do Rêgo; OLIVA, Milena Donato (org.) *Problemas de direito civil*: homenagem aos 30 anos de cátedra do professor Gustavo Tepedino por seus orientandos e ex-orientandos. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021; KONDER, Carlos Nelson. O contrato nulo que produz efeitos. *Migalhas*, 28 mar. 2024. Disponí-

clássico difundido e majoritário sobre qual o regime jurídico a incidir conforme se esteja diante de uma anulabilidade ou de uma nulidade. Justamente por se tratar de entendimento difundido e majoritário, ganha relevo sua exposição, sobretudo para nortear a análise jurisprudencial que será feita no Capítulo 4, *infra*[790].

Segundo a posição convencional, a distinção entre nulidade e anulabilidade justifica-se na medida em que na primeira há violação de um interesse de ordem pública, ao passo que na segunda a desconformidade do negócio jurídico para com a ordem jurídica é de menor gravidade e vai de encontro apenas ao interesse particular[791]. É isso que explica um regime jurídico mais gravoso para a nulidade, se comparado ao conferido à anulabilidade[792]. É também a razão pela qual os regimes jurídicos são usualmente estudados em conjunto, de forma que se possa compará-los.

Nesse contexto, a anulabilidade, nos termos do art. 177 do CC, depende para o seu reconhecimento de alegação por uma das partes e só aproveita às partes do negócio jurídico. Para além, a nulidade relativa, por ser vício de menor gravidade, tem sua alegação sujeita a prazos decadenciais relativamente exíguos[793] e é passível de convalidação, na

---

vel em: https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-patrimoniais/404179/o-contrato-nulo-que-produz-efeitos. Acesso em 07 abr. 2024.

790 Mesmo aqueles que propõem uma releitura das invalidades do negócio jurídico reconhecem a importância das regras estabelecidas: "[…] evidente a relevância (e também o sucesso, em boa parte dos casos) dos mecanismos previstos pelo legislador para a disciplina das invalidades. O que se constata é, apenas, sua insuficiência. Vale dizer: a classificação dos atos inválidos como nulos ou anuláveis revela-se de grande valia para o intérprete, mas a disciplina legalmente prevista para tais categorias deve ser apenas o início do trajeto a ser percorrido pelo julgador, a quem incumbe interpretá-las e aplicá-las na unidade sistemático-teleológica do ordenamento." (SOUZA, Eduardo Nunes de. Uma releitura funcional das invalidades do negócio jurídico: proposta de modulação dos efeitos de atos nulos e anuláveis. *Civilistica.com*, Rio de Janeiro, a. 6, n. 1, 2017. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/291/241. Acesso em 10 mar. 2024. p. 8).

791 Por todos, cf.: SCHREIBER, Anderson. *Manual de direito civil contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, versão digital não paginada.

792 Por todos, cf.: PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil* – v.1. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 506-507 (versão digital).

793 "Em regra, o prazo (decadencial) para pleitear a anulação de negócio jurídico, nos termos do art. 178, é de quatro anos. Entretanto, quando a lei dispuser que determinado ato é anulável sem estabelecer prazo para pleitear-lhe a anulação, con-

forma dos arts. 172 a 175 do CC. Ainda, a sentença que decreta a nulidade relativa, anulando o negócio jurídico como consequência, tem natureza constitutivo-negativa, de modo que o negócio jurídico só é de fato anulado quando uma das partes decide exercer seu direito potestativo de anulação[794].

O aspecto mais controvertido da anulabilidade diz respeito, sem dúvida, à produção de efeitos do seu reconhecimento, a qual gera descordo desde a entrada em vigor CC/2002 até os dias atuais. Em síntese, discute-se a decisão que decreta a anulabilidade deve produzir efeitos retroativos ou prospectivos.

A anulabilidade, de acordo com o art. 177 do CC, "não tem efeito antes de julgada por sentença". Com base nisso, a doutrina convencional afirma que seus efeitos não retroagem (são *ex nunc*), sendo produzidos a partir da prolação da sentença constitutivo-negativa[795].

Todavia, há entendimento contrário, no sentido de que efeitos do reconhecimento da anulabilidade retroagem, sim, por força do art. 182 do CC, segundo o qual "[a]nulado o negócio jurídico, restituir-se-ão as partes ao estado em que antes dele se achavam, e, não sendo possível restituí-las, serão indenizadas com o equivalente."[796]. Afinal, o dispositivo utiliza a palavra "anulado", que abrange tanto os casos de nulidade quanto os de anulabilidade[797].

---

siderar-se-á que o prazo (decadencial, repita-se!) será de dois anos, contados a partir da data da conclusão do ato ou do negócio jurídico." (FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD; Nelson. *Curso de direito civil*: parte geral e LINDB. 14. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 614).

794 Por todos, cf.: SCHREIBER, Anderson. *Manual de direito civil contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, versão digital não paginada.

795 Por todos, cf.: VENOSA, Sílvio de Salvo; RODRIGUES, Cláudia. *Código Civil interpretado*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019, versão digital não paginada. No mesmo sentido: PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil* – v.1. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 151-516 (versão digital).

796 TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 332. No mesmo sentido: MATTIETTO, Leonardo. Invalidade dos atos e negócios jurídicos. In: TEPEDINO, Gustavo (coord.) *A parte geral do novo Código Civil*: estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 329; FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD; Nelson. *Curso de direito civil*: parte geral e LINDB. 14. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 614-615.

797 *Ibid*.

Sustenta-se, ainda, que a produção de efeitos *ex tunc* é necessária para evitar situações de injustiça que seriam geradas pela produção de efeitos *ex nunc*[798]. Por fim, aponta-se haver equívoco na interpretação da primeira parte do art. 177 do CC por aqueles que defendem o entendimento anterior:

> O que o artigo 177, primeira parte, enuncia é que o negócio anulável ingressa no mundo jurídico produzindo os respectivos efeitos e depende de uma ação judicial, da sentença, para ser decretada a sua anulação. Os efeitos do negócio anulável são precários, provisórios. Advindo a sentença anulatória, os efeitos que vinham produzindo o negócio inquinado são desfeitos. Nada resta, nada sobra, nada fica, pois a desconstituição é retroativa, vai à base, ao começo, ao nascimento do negócio defeituoso e carente, o que, enfática e inequivocamente, afirma o artigo 182, como já dizia, no Código velho, no artigo 158. Quanto a isso não há mudança alguma, em nosso entendimento. O artigo 177, primeira parte, deve ser visto e recebido diante do sistema e interpretado conjuntamente com o artigo 182, que transcrevemos acima.[799]

A nulidade, por seu turno, pode ser suscitada por qualquer interessado ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, segundo a dicção do art. 168, *caput*, do CC. Ainda, deve ser decretada de ofício pelo magistrado, conforme prevê o parágrafo único do referido dispositivo.

Nos termos do art. 169 do CC, "[o] negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo". Nesse sentido, a doutrina mais clássica reputa que a alegação de nulidade não se sujeita a qualquer prazo, sendo "imprescritível"[800].

O tema, contudo, é objeto de controvérsia doutrinária, na medida em que parcela da doutrina defende que se aplica à declaração de nu-

---

798 TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 332.

799 VELOSO, Zeno. *Invalidade do negócio jurídico*: nulidade e anulabilidade. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 331-332.

800 Por todos, cf.: SCHREIBER, Anderson. *Manual de direito civil contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, versão digital não paginada. Para uma crítica ao uso do termo "imprescritível", cf.: SOUZA, Eduardo Nunes de. Uma releitura funcional das invalidades do negócio jurídico: proposta de modulação dos efeitos de atos nulos e anuláveis. *Civilistica.com*, Rio de Janeiro, a. 6, n. 1, 2017. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/291/241. Acesso em 22 mar. 2024, p. 23.

lidade o prazo geral de prescrição previsto no art. 205, do CC, de 10 (dez) anos, tendo por base o entendimento de que inexistem direitos patrimoniais imprescritíveis[801]. Por outro lado, parte da doutrina advoga que a ação declaratória de nulidade não se sujeita a nenhum prazo prescricional, mas a desconstituição dos efeitos do negócio jurídico nulo submete-se ao prazo geral de prescrição de 10 (dez) anos do art. 205 do CC[802].

---

801 "Modernamente, entretanto, depois de assentar-se que a prescritibilidade é a regra, e a imprescritibilidade, a exceção (v. nº 121, *infra*), alguns admitem que entre o interesse social do resguardo da ordem legal, contido na vulnerabilidade do negócio jurídico, constituído com infração de norma de ordem pública, e a paz social, também procurada pelo ordenamento jurídico, sobreleva esta última, e deve dar-se como suscetível de prescrição a faculdade de atingir o ato nulo. O princípio reza às testilhas com o artigo 189. Dispõe este que, violado o direito, nasce para o titular a pretensão, mas esta extingue-se nos prazos previstos no Código (arts. 205 e 206). Vale dizer: o direito pátrio, tal como vigorava no Código de 1916, não conhece direitos patrimoniais imprescritíveis. Sendo a prescrição instituída em benefício da paz social, não se compadece esta em que se ressuscite a pretensão, para fulminar o ato. Estão, pois, um contra o outro, dois princípios de igual relevância social: o não convalescimento do ato nulo *tractu temporis*, e o perpétuo silêncio que se estende sobre os efeitos do negócio jurídico, também *tractu temporis*. E, do confronte entre estas duas normas, igualmente apoiadas no interesse da ordem pública, continuo sustentando que não há direitos imprescritíveis, e, portanto, também perante o Código de 2002, a declaração de nulidade prescreve em dez anos (art. 205)." (PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil* – v.1. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 509 (versão digital)). O entendimento é mencionado em: TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 320.

802 "Preferível, por isso, é o entendimento de que *a ação declaratória de nulidade é realmente imprescritível*, como, aliás, toda ação declaratória deve ser, mas os efeitos do ato jurídico – existente, porém nulo –sujeitam-se a prazo, que pode ser o prazo máximo prescricional para as pretensões pessoais (que, como se verá no capítulo próprio, foi reduzido pelo Novo Código Civil de 20 para 10 anos) ou, como na maior parte dos casos, tratando-se de demanda de reparação civil, o novo prazo de 3 anos (CC-02, art. 206, §3º, V). Isso porque se a ação ajuizada for, do ponto de vista técnico, simplesmente declaratória, sua finalidade será apenas a de certificar uma situação jurídica da qual pende dúvida, o que *jamais poderia ser objeto de prescrição.* Todavia, se a ação declaratória de nulidade for cumulada com pretensões condenatórias, como acontece na maioria dos casos de restituição dos efeitos pecuniários ou indenização correspondente, admitir-se a imprescritibilidade seria atentar contra a segurança das relações sociais. Neste caso, entendemos que prescreve sim *a pretensão condenatória*, uma vez que não é mais possível retornar ao estado de coisas anterior." (GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil*: parte geral. 14.

A despeito da previsão legal de que o negócio jurídico nulo é impassível de convalescimento, entretanto, o art. 170 do CC trouxe a previsão da conversão, inovando em relação ao CC/1916 ao dispor que: "[s]e, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.".

Assim, é possível que o negócio jurídico nulo seja convertido em outro, desde que possua os requisitos deste, e que seja possível presumir, diante do objetivo a que visavam as partes, que estas teriam querido celebrar o outro negócio jurídico caso tivessem antevisto a nulidade do original[803]. Tutela-se, com isso, o princípio da conservação dos atos e negócios jurídicos[804].

Ainda de forma a atenuar as consequências da nulidade, consagrando o princípio da conservação dos atos e negócios jurídicos[805], o art. 184 do CC dispõe que "[r]espeitada a intenção das partes, a invalidade parcial de um negócio jurídico não o prejudicará na parte válida, se esta for separável; a invalidade da obrigação principal implica a das obrigações acessórias, mas a destas não induz a da obrigação principal.".

---

ed. São Paulo: Saraiva, 2012, versão digital não paginada – destaques do original). O entendimento é mencionado em: TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 320.

803 TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 322. Vale registrar, contudo, que os requisitos legais são objeto de crítica pela doutrina: "[o] primeiro requisito revela o excessivo apego do Código Civil de 2002 à perspectiva estrutural do negócio jurídico, quando melhor teria sido seguir o exemplo da codificação civil holandesa, a qual exige apenas que o negócio nulo e o seu sucedâneo desempenhem a mesma função. Já o segundo requisito traduz concepção excessivamente voluntarista do negócio jurídico, submetendo a conversão a uma pesquisa virtual da vontade das partes, artificiosa e irrelevante quando se parte da premissa de que o instituto da conversão visa a atender à ideia de preservação da utilidade socioeconômica do negócio jurídico celebrado." (SCHREIBER, Anderson *et al*. *Código Civil comentado* – doutrina e jurisprudência. Rio de Janeiro: Forense, 2019, versão digital não paginada).

804 TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 321.

805 *Ibid*, p. 333.

Trata-se do instituto da redução do negócio jurídico[806], pela qual preserva-se (i) a parte válida de um negócio jurídico cuja outra parte tenha sido declarada nula, desde que elas sejam passíveis de separação e, (ii) a validade da obrigação principal quando seja declarada nula a obrigação acessória.

Quanto à sentença que reconhece a nulidade do negócio jurídico, entende-se que sua natureza é declaratória. Os efeitos da declaração de nulidade, por sua vez, são, segundo entendimento convencional, produzidos retroativamente (são *ex tunc*)[807]. Afirma-se, para sustentar essa posição, que é o que prevê o art. 182 do CC, já mencionado, que dispõe que as partes se restituem ao estado em que se achavam antes do negócio jurídico quando ele for anulado[808]. Apenas na hipótese de não ser possível a restituição, prevê o dispositivo que as partes serão restituídas pelo equivalente.

Como é perceptível, portanto, o tratamento conferido pelo ordenamento jurídico à nulidade absoluta, apesar da possibilidade de conversão e de declaração de nulidade parcial, é bem mais rígido do que aquele atribuído à nulidade relativa.

4. OBJETIVO DE FRAUDE À LEI IMPERATIVA E REGIME JURÍDICO DA NULIDADE NA JURISPRUDÊNCIA

APLICAÇÃO DO ART. 166, VI, DO CC

Embora a análise doutrinária do art. 166, VI, do CC lance luzes sobre as hipóteses que podem levar à sua aplicação, em um ordenamento jurídico que tem conferido crescente valorização aos precedentes e à jurisprudência[809], um exame completo do escopo do dispositivo exige a apreciação do tratamento dado pelos tribunais ao tema.

---

806 *Ibid*, p. 333-334.

807 Por todos, cf.: VENOSA, Sílvio de Salvo; RODRIGUES, Cláudia. *Código Civil interpretado*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019, versão digital não paginada.

808 *Ibid*.

809 CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo processo civil brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017, versão digital não paginada

São variados os casos de aplicação do art. 166, VI, do CC nos tribunais estaduais[810], os quais têm por pano de fundo diversas situações fáticas distintas, que vão do direito das sucessões ao direito securitário. A fim de não fugir aos propósitos do presente artigo, selecionou-se 20 (vinte) casos de aplicação do art. 166, VI, do CC, sendo 5 (cinco) de cada um dos 4 (quatro) maiores tribunais de justiça do país, *i.e.* Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Tribunal de Justiça de São Paulo, Tribunal de Justiça de Minas Gerais e Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul[811]. Neles, foi analisado: (i) qual o negócio jurídico anulado, (ii) como o tribunal examinou o *propósito de fraude* à lei, e (iii) como o tribunal identificou que a lei fraudada era *imperativa*.

Para além, a fim de ilustrar que a aplicação do dispositivo transcende a esfera cível, selecionou-se 3 (três) casos em que o art. 166, VI, do CC foi aplicado por tribunais sob o fundamento de fraude à legislação tributária[812]. Os pontos analisados foram os mesmos supramencionados.

Passa-se, então, à análise.

No que concerne ao ponto (i), verificou-se que são diversos os negócios jurídicos cuja nulidade se alega com base no art. 166, VI, do CC. Com efeito, os casos examinados versaram sobre nulidade de escritura de compra e venda[813], de inventário extrajudicial[814], de contrato de as-

---

810 Busca por legislação no portal de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não retornou qualquer resultado quanto ao art. 166, VI, do CC.

811 Os casos foram selecionados randomicamente a partir de busca no *site* JusBrasil pelo art. 166, VI, do CC e pelas expressões "fraude à lei imperativa" e "fraudar lei imperativa".

812 Optou-se por ampliar a análise a mais tribunais em razão de a utilização dos parâmetros mencionados na nota de rodapé *supra* não ter gerado quantidade relevante de resultados em matéria tributária.

813 TJ/RJ, Apelação Cível nº 0028435-96.2013.8.19.0042, 19ª Câmara Cível, Relator Desembargador Ferdinaldo Nascimento. Data do Julgamento: 13/09/2016; TJ/RJ, Apelação Cível nº 0013417-30.2017.8.19.0067, 13ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Benedicto Abicair. Data do Julgamento: 29/06/2023; TJ/RJ, Apelação Cível nº 0016848-32.2015.8.19.0002, 24ª Câmara Cível, Relator Desembargador João Batista Damasceno. Data do Julgamento: 30/03/2022.

814 TJ/RJ, Apelação Cível nº 0005377-82.2017.8.19.0023, 17ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Flávia Romano de Rezende. Data do Julgamento: 16/08/2022.

sociação para proteção veicular[815], de contrato de fiança[816], de cláusula de compromisso de compra e venda[817], de sentença homologatória de acordo[818] e de contrato bancário[819], para ficar apenas com alguns exemplos. Na seara tributária, por seu turno, verificou-se a alegação de nulidade de acordo trabalhista homologado judicialmente[820], de contrato de locação[821] e de constituição de cooperativa[822].

No que toca ao exame do ponto (ii), qual seja, o propósito de fraude à lei, os tribunais pareceram se escorar, na maioria casos analisados, nas narrativas fáticas contidas nos autos e nas provas produzidas no curso do processo para então constatar que um ou mais participantes do negócio jurídico agiram no caso concreto com objetivo de fraudar a lei. Viu-se, em grande parte das decisões examinadas, um esforço dos tribunais em empreender uma análise funcional – ainda que não de forma expressa – e demonstrar que, nos casos a eles submetidos, os negócios jurídicos tinham como causa o atingimento de um resultado vedado por lei.

---

815 TJ/RJ, Apelação Cível nº 0000119-18.2022.8.19.0023, 17ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Márcia Ferreira Alvarenga. Data do Julgamento: 29/11/2023.

816 TJ/SP, Apelação Cível nº 1001841-83.2017.8.26.0368, 12ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Tasso Duarte de Melo. Data do Julgamento: 11/10/2017.

817 TJ/SP, Apelação Cível nº 1104637-73.2023.8.26.0100, 6ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Rodolfo Pellizari. Data do Julgamento: 24/11/2023; TJ/SP, Apelação Cível nº 1072226-74.2023.8.26.0100, 6ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Rodolfo Pellizari. Data do Julgamento: 24/11/2023.

818 TJ/MG, Apelação Cível nº 5001111-82.2017.8.13.0362, 4ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Ana Paula Caixeta. Data do Julgamento: 04/04/2019. Data da Publicação: 05/04/2019.

819 TJ/RS, Apelação Cível nº 5000609-79.2018.8.21.0009, 24ª Câmara Cível, Relator Desembargador Jorge Maraschin dos Santos. Data do Julgamento: 27/09/2023. Data da Publicação: 27/09/2023.

820 TRT24, Recurso Ordinário nº 0063501-63.2009.5.24.0051, 2ª Turma, Relator Desembargador Francisco das C. Lima Filho. Data do Julgamento: 03/03/2010.

821 TJSP, Apelação com Revisão nº 0056586-56.2007.8.26.0602, 29ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Reinaldo de Oliveira Caldas. Data do Julgamento: 14/09/2011.

822 TJ/SP, Apelação Cível nº 1004398-38.2019.8.26.0347, 1ª Câmara Reservada de Direito Empresarial, Relator Desembargador Azuma Nishi. Data do Julgamento: 01/03/2023.

Por exemplo, em caso julgado pelo TJ/RJ, versando sobre a nulidade de contrato de compra e venda, os julgadores constataram, sobretudo a partir de prova documental e testemunhal produzida, o intuito fraudulento dos réus. Entenderam que o fato de constar no contrato de promessa de cessão de direito e ação sobre imóvel o cessionário, então casado com a autora da ação, mas o negócio jurídico de compra e venda ter sido celebrado com a mãe dele, confirmava o propósito de burla pelo marido ao direito de partilha do bem da esposa[823].

Já em caso julgado pelo TJ/SP, que cuidava da nulidade de cláusula contratual de contrato de promessa de compra e venda que previra correção monetária mensal, o tribunal constatou a fraude a partir das circunstâncias do caso concreto, em especial os termos em que firmado o ajuste. Apontou-se que a previsão contratual de última parcela de pagamento insignificante e consideravelmente distante no tempo da penúltima parcela fora inserida apenas para que o contrato atingisse a duração mínima prevista em lei a autorizar a incidência de correção monetária mensal, em detrimento do consumidor[824].

---

823 "As provas documental e testemunhal endossam as conclusões do ilustre juiz sentenciante, no sentido de que o imóvel foi adquirido mediante a celebração de negócio simulado, por aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente se confere, ou transmite. […] todas as alegações defensivas são inverossímeis e insuficientes a justificar a celebração da escritura definitiva em nome de pessoa diversa da que constou no contrato de cessão de direitos. […] Portanto, acertada a decisão que reconheceu a simulação do negócio jurídico, por fraude à lei imperativa, nos termos do que determina o art. 166, VI, do Código Civil, eis que claro o intento de burla ao direito de partilha do bem pelo cônjuge virago, em caso de separação, considerando-se que houve o ajuizamento e posterior desistência de ação de divórcio entre o casal." (TJ/RJ, Apelação Cível nº 0013417-30.2017.8.19.0067, 13ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Benedicto Abicair. Data do Julgamento: 29/06/2023. p. 786 e 790-791).

824 "Ora, o contrato prevê o seu cumprimento substancial até 30/09/2023, mas estabelece uma última prestação de valor irrisório (R$ 500,00) com vencimento em 20/03/2024. Não há justificativa razoável para esse longo intervalo entre as parcelas, sendo inequívoco que não atende ao interesse do consumidor. Não é plausível que o consumidor tenha optado por pagar essa quantia insignificante tão distante da penúltima parcela, permitindo a incidência de correção monetária elevada sobre o saldo devedor. Resta evidente que essa parcela foi incluída apenas para fazer o contrato atingir o prazo mínimo do art. 46 do CDC, viabilizando a correção monetária mensal, em prejuízo do consumidor. Portanto, tal ajuste se deu justamente para fraudar lei imperativa, tendo em vista que o Art. 46, da Lei nº 10.931/04, determina que a periodicidade mensal de correção monetária somente é admitida em contratos com, no mínimo, 36 meses: […] Ou seja, a cláusula expandiu artificialmente a duração

Ainda, em caso submetido ao TJ/RS, que versava sobre nulidade de contratos de compra e venda e de doação, os julgadores verificaram que o objetivo dos negócios jurídicos era que a parte ré, tendo cometido ilícito penal, conseguisse se esquivar do dever legal de responsabilização civil daí advindo. Escoraram-se, para tanto, nos fatos e provas constantes dos autos[825].

Passando ao campo tributário, em caso submetido ao 24º Tribunal Regional do Trabalho (TRT24), que tratava de alegação, pela União Federal, de nulidade de acordo trabalhista homologado judicialmente entre reclamante e reclamada, por burla a normas imperativas tributárias, o tribunal aludiu expressamente ao *intuito* dos acordantes de escapar da incidência da legislação tributária referente às contribuições previdenciárias e ao imposto de renda ao atribuírem natureza indenizatória às parcelas discriminadas no acordo[826]. Ancorou-se, para tanto, nas provas documentais produzidas no curso da demanda.

---

do contrato para período posterior ao término do financiamento." (TJ/SP, Apelação Cível nº 1072226-74.2023.8.26.0100, 6ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Rodolfo Pellizari. Data do Julgamento: 24/11/2023. p. 5-6 do acórdão).

825 "[…] logo após a concessão da liberdade provisória e do recebimento da denúncia, GISELDA PIEGAS ROLIM, nua-proprietária dos imóveis matriculados sob os n. 2.664, 2.665, 715 e 22.763 do Registro de Imóveis de Uruguaiana, transferiu os bens à sua filha, GISELLE ROLIM KORZENIEWICZ, por meio de contratos de doação e de compra e venda. Com efeito, foram quatro negócios jurídicos realizados cerca de um mês depois da prisão em flagrante de GISELDA PIEGAS ROLIM pelo fato delituoso. […] Ato contínuo, verifica-se, no que tange aos imóveis de matrículas 2.664, 2.665 e 715, que, conquanto tenha procedido à transferência dos bens, em 2005, há usufruto vitalício constituído em favor de Alcebíades Sobreira Rolim e Julia Piegas Rolim, pais da GISELDA PIEGAS ROLIM, desde, pelo menos, 1977 […] Já no que diz respeito ao imóvel 22.763, constata-se que, em 08 de junho de 2005, vendeu o imóvel a sua filha e constituiu usufruto em seu favor […] Nesse quadro, resta evidente o intuito de GISELDA PIEGAS ROLIM de encerrar o vínculo jurídico com o bem para evadir-se de sua responsabilidade em detrimento dos credores futuros. […]" (TJ/RS, Apelação Cível nº 5000008-86.2018.8.21.0037, 19ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza. Data do Julgamento: 27/08/2020. Data da Publicação: 03/09/2020).

826 "No caso concreto, o intuito de burlar as normas imperativas de recolhimento da contribuição previdenciária é evidente, *data venia*. Com efeito, foram atribuídos no acordo os seguintes valores que se refeririam às parcelas indenizatórias: R$ 580,00 – multa do art. 477 da CLT; R$ 1.026,00 – horários advocatícios; R$ 800,00 – diferença de horas extras no FGTS acrescido da multa de 40%; R$ 500,00 – férias com o respectivo adicional; R$ 514,00 devolução de descontos. Todavia, analisando-se o termo resilitório de f. 25, constata-se que o autor foi pré-a-

Já em caso julgado pelo TJ/SP, que versava sobre contrato de locação, o tribunal reconheceu, em sede de reconvenção proposta pelos réus (locatários) contra a autora (locadora), a existência de fraude à lei imperativa de natureza tributária, na medida em que o negócio jurídico, *in casu*, teria sido firmado apenas com o objetivo de manter a destinação rural do imóvel, a fim de que fosse possível recolher o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) com base nela[827]. A constatação adveio das provas produzidas no processo, sobretudo dos contratos de locação e de promessa de compra e venda apresentados.

Por fim, em caso submetido também ao TJ/SP, que cuidava de constituição de cooperativa por trabalhadores, para fins de terceirização trabalhista, o tribunal entendeu pela aplicação do art. 166, VI, do CC, aduzindo que uma das finalidades da constituição da cooperativa era burlar obrigações trabalhistas e fiscais, com o objetivo de diminuir os

---

visado em 10.11.07 com recebimento das parcelas resilitórias perante o sindicato da categoria em 11.12.07. Portanto, exatamente no prazo previsto no art. 477 do texto consolidado, o que implica afirmar a inexistência da aludida multa. Até porque eventuais diferenças de horas extras, sequer discriminadas e que somente seriam reconhecidas em sentença ou no acordo, não ensejava a incidência da aludida penalidade. De outro lado, sendo o acordo no valor total de R$ 3.420,00, se existente a parcela a título de honorários, não poderia ultrapassar o percentual de 20%, nos precisos termos do art. 20 do CPC, o que daria a importância de apenas R$ 684,00 e não como se discriminou. E quanto às férias, não foram objeto de postulação, havendo apenas pedido de incidência de eventuais horas extras. Por fim, não há nos autos nada que comprove o alegado desconto que sequer se disse em quanto importaria e que decorreria de suspensões ao trabalhador. Desse modo, se de fato ocorreu o referido desconto, teria natureza salarial, o que por si mesmo impediria que lhe fosse atribuída natureza de indenização constante do acordo." (TRT24, Recurso Ordinário nº 0063501-63.2009.5.24.0051, 2ª Turma, Relator Desembargador Francisco das C. Lima Filho. Data do Julgamento: 03/03/2010).

827 "Depreende-se, diante desse quadro probatório, que houve simulação na elaboração do contrato de locação com propósitos ilícitos por parte da autora, ou seja, para "manter a característica de zona rural e pagar imposto como zona rural' como afirmou a testemunha de f l . 988, e "para assegurar o reconhecimento do Poder Público Municipal de que o imóvel continuaria a ter destinação rural', do que decorre a nulidade prevista no art. 166, inciso VI, do Código Civil, "porque lavrado com a finalidade de fraudar a lei tributária', como concluiu a sentença (fl. 1022)." (TJSP, Apelação com Revisão nª 0056586-56.2007.8.26.0602, 29ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Reinaldo de Oliveira Caldas. Data do Julgamento: 14/09/2011).

custos de produção[828]. Amparou-se, para isso, nas provas testemunhal e documental produzidas no curso da demanda.

Por outro lado, deve-se ressaltar que o *objetivo* de fraudar a lei, em alguns dos casos analisados, não chegou a ser discutido nos acórdãos. O mero fato de restar inobservada lei imperativa foi suficiente para levar à conclusão de nulidade do negócio jurídico, em linha com o entendimento de parcela da doutrina aqui apontado.

Foi, por exemplo, o que ocorreu em acórdão do TJ/SP[829] no qual se reconheceu a nulidade parcial de contrato de fiança em virtude de a fiança superar a obrigação principal, em violação ao art. 823 do CC, reputado norma cogente pelo tribunal[830]. Foi também o que se deu em acórdão do TJ/MG no qual se reconheceu a nulidade de sentença homologatória de acordo por violação a dispositivos da Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 8.666/93), considerada imperativa pelo tribunal[831].

---

828 "Compulsando os autos, percebe-se, de plano, que a tese de que a cooperativa foi constituída por livre e espontânea vontade dos autores, visando melhoras em seus ganhos com a atividade profissional, não prospera. As provas testemunhais colhidas indicam conclusão totalmente diversa. Os depoimentos prestados por Adilson, Edson e Antônio Carlos (fls. 545/547) convergem no sentido de que a empresa Citrosuco vislumbrou a possibilidade de reduzir custos, em sua atividade produtiva, através da substituição do modo de recrutamento e manutenção da mão-de-obra. […] Nessa conjuntura, fica evidente que a estratégia de tomar serviços de trabalhadores rurais através das mencionadas cooperativas, foi concebida para burlar direitos trabalhistas e fiscais, com o fim último de reduzir custos de produção." (TJ/SP, Apelação Cível nº 1004398-38.2019.8.26.0347, 1ª Câmara Reservada de Direito Empresarial, Relator Desembargador Azuma Nishi. Data do Julgamento: 01/03/2023).

829 TJ/SP, Apelação Cível nº 1001841-83.2017.8.26.0368, 12ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Tasso Duarte de Melo. Data do Julgamento: 11/10/2017.

830 Afirmou-se o seguinte: "[….] tanto a multa contratual de 10%, quanto a correção monetária pelo IGPM devem ser declarados nulos, pois tais encargos constam apenas do contrato de fiança, não incidindo sobre a dívida principal contratada exclusivamente pela sociedade empresária. Ou seja, a previsão contratual de cobrança dos referidos encargos se dá apenas no contrato de fiança, não sendo possível estendê-la à dívida principal, correspondente à compra e venda mercantil. Portanto, não pactuado no contrato principal de compra e venda mercantil cláusula penal e nem qualquer índice específico de correção monetária, de rigor a exclusão da multa contratual de 10% e substituição do IGPM pela Tabela Prática deste E. Tribunal, já que se trata de débito judicializado." (*Ibid*., p. 6 do acórdão).

831 TJ/MG, Apelação Cível nº 5001111-82.2017.8.13.0362, 4ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Ana Paula Caixeta. Data do Julgamento: 04/04/2019. Data da

Logo, parece-nos que a divergência doutrinária apontada no Capítulo 2, *supra*, acerca da necessidade de propósito fraudulento para fins de aplicação do art. 166, VI, do CC, se reflete nos tribunais. Enquanto alguns julgados procuraram demonstrar o propósito fraudulento, provavelmente para afastar quaisquer dúvidas acerca da aplicabilidade da norma, outros não deixaram de reconhecer a incidência do dispositivo nada obstante não tenha sido afirmado expressamente, no caso concreto, o propósito fraudulento[832].

Já no que diz respeito ao ponto (iii), concernente à identificação da lei fraudada como sendo cogente, pareceu inexistir esforço dos tribunais em justificar a identificação de determinada lei como sendo imperativa e não dispositiva. Pelo que se verificou, todos os acórdãos apenas afirmaram o caráter cogente, sem qualquer fundamentação de ordem legal

Publicação: 05/04/2019.

832 Vale notar que em um dos casos em que o propósito fraudulento foi reconhecido de forma expressa, mencionou-se passagem doutrinária segundo a qual a fraude à lei imperativa dispensa, para sua caracterização, demonstração da *intenção* de burla ao mandamento legal (TJ/MG, Apelação Cível nº 0005793-43.2013.8.13.0351, 16ª Câmara Cível, Relator Desembargador José Marcos Rodrigues Vieira. Data do Julgamento: 11/04/2018. Data da Publicação: 20/04/2018).

ou doutrinária[833]. Outros, por seu turno, sequer ventilaram o caráter de ordem pública, imperatividade ou cogência da norma violada[834].

Talvez pelo fato de as leis fraudadas nos casos examinados serem tradicionalmente normas das quais os indivíduos têm conhecimento ser inviável dispor, o caráter dispositivo das leis também não chegou a ser arguido por aqueles a quem aproveitaria.

Por outro lado, apenas parte dos julgados examinados tiveram a preocupação de apontar qual o dispositivo legal fraudado no caso concreto.

---

833 Veja-se, a título exemplificativo, como tema foi tratado em 2 (dois) julgados: "É importante destacar, nesta passagem, que as hipóteses excepcionais elencadas nas alíneas do inciso I do art. 17 da Lei nº 8.666/93 não se encontram presentes. Dessa forma, não há dúvidas de que o negócio jurídico firmado entre as partes, consistente no acordo judicial homologado judicialmente, é nulo, já que não se revestiu da forma prescrita em lei; preteriu solenidade que a lei considera essencial para a sua validade; desrespeitou a lei imperativa (art. 166, incisos IV, V e VI, do Código Civil)." (TJ/MG, Apelação Cível nº 5001111-82.2017.8.13.0362, 4ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Ana Paula Caixeta. Data do Julgamento: 04/04/2019. Data da Publicação: 05/04/2019); "O art. 166 do Código Civil elenca hipóteses de nulidade do negócio jurídico, entre elas, a hipótese em que o negócio tiver por objetivo fraudar lei imperativa, constante do inciso VI do artigo. […] Assim, tenho que o acordo celebrado entre as partes teve por objetivo fraudar lei imperativa, qual seja, o artigo 3º da Lei 6.194/74, que dispõe acerca do seguro obrigatório de danos pessoais causados por veículos automotores de via terrestre (DPVAT). O artigo restringe a indenização securitária às hipóteses de morte da vítima, invalidez permanente e despesas de assistência médica e suplementares. No caso, as partes negociaram sobre indenização paga a pessoa que não se enquadrava em nenhuma destas hipóteses, conforme restou provado pela perícia realizada, que atestou a inexistência de lesões no Autor (f. 85-TJ)." (TJ/MG, Apelação Cível nº 0005793-43.2013.8.13.0351, 16ª Câmara Cível, Relator Desembargador José Marcos Rodrigues Vieira. Data do Julgamento: 11/04/2018. Data da Publicação: 20/04/2018.). Em matéria tributária, cf.: TRT24, Recurso Ordinário nº 0063501-63.2009.5.24.0051, 2ª Turma, Relator Desembargador Francisco das C. Lima Filho. Data do Julgamento: 03/03/2010.

834 TJ/RJ, Apelação Cível nº 0028435-96.2013.8.19.0042, 19ª Câmara Cível, Relator Desembargador Ferdinaldo Nascimento. Data do Julgamento: 13/09/2016; TJ/RJ, Apelação Cível nº 0016848-32.2015.8.19.0002, 24ª Câmara Cível, Relator Desembargador João Batista Damasceno. Data do Julgamento: 30/03/2022; TJ/SP, Apelação Cível nº 1001841-83.2017.8.26.0368, 12ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Tasso Duarte de Melo. Data do Julgamento: 11/10/2017; TJ/RS, Apelação Cível nº 5000609-79.2018.8.21.0009, 24ª Câmara Cível, Relator Desembargador Jorge Maraschin dos Santos. Data do Julgamento: 27/09/2023. Data da Publicação: 27/09/2023. Em matéria tributária, cf.: TJSP, Apelação com Revisão nº 0056586-56.2007.8.26.0602, 29ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Reinaldo de Oliveira Caldas. Data do Julgamento: 14/09/2011.

Em outra parcela dos casos analisados os acórdãos deixaram de especificar qual a lei imperativa fraudada, optando por apontar genericamente a existência de fraude ao direito de partilha[835], ao direito à herança[836], a direitos trabalhistas e fiscais[837] e a normas de proteção ao sistema previdenciário e tributário[838], para ficar com apenas alguns exemplos.

Conclui-se, com isso, que o tratamento dispensado pelos tribunais à fraude à lei imperativa reflete o posicionamento doutrinário, embora peque, em certa medida, pela timidez na fundamentação das decisões. Com efeito, questões como o caráter imperativo da norma jurídica, o apontamento do(s) dispositivo(s) infringido(s) e a intencionalidade no cometimento da fraude poderiam ser enfrentadas de modo mais completo, de sorte a contribuir para o refinamento do tratamento dado ao art. 166, VI, do CC.

REGIME JURÍDICO DA NULIDADE

Sendo o objetivo de fraudar lei imperativa uma causa de nulidade do negócio jurídico, como visto, torna-se relevante examinar como o regime jurídico das nulidades foi aplicado nos casos analisados.

Em linha com o que prevê o art. 168, do CC, o qual atribui ampla legitimidade para a alegação de nulidade, na maioria dos casos estudados a nulidade foi alegada ou por uma das partes do negócio jurídico – seja no ajuizamento da ação ou como matéria de defesa – ou por terceiro por ele prejudicado. Em três casos, contudo, verificou-se o reconheci-

835 TJ/RJ, Apelação Cível nº 0013417-30.2017.8.19.0067, 13ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Benedicto Abicair. Data do Julgamento: 29/06/2023.

836 TJ/RS, Apelação Cível nº 5029213-06.2020.8.21.0001, 8ª Câmara Cível, Relator Desembargador Luiz Felipe Brasil Santos. Data do Julgamento: 09/02/2023. Data da Publicação: 10/02/2023.

837 TJ/SP, Apelação Cível nº 1004398-38.2019.8.26.0347, 1ª Câmara Reservada de Direito Empresarial, Relator Desembargador Azuma Nishi. Data do Julgamento: 01/03/2023.

838 TRT24, Recurso Ordinário nº 0063501-63.2009.5.24.0051, 2ª Turma, Relator Desembargador Francisco das C. Lima Filho. Data do Julgamento: 03/03/2010.

mento de ofício pelo TJ/SP[839-840] e pelo TJ/MG[841]. Por fim, em um caso, a alegação foi feita pelo Ministério Público, em ação por ele ajuizada, tendo sido acatada pelo TJ/MG[842].

---

839 O reconhecimento se deu nos seguintes termos: "[…] não é possível se fechar os olhos para a patente ilegalidade constante no contrato de fiança, cuja nulidade parcial deve ser reconhecida de ofício, com fundamento nos artigos 166, inc. VI, 168, parágrafo único, e 823, todos do Código Civil. O art. 823 do Código Civil é expresso no sentido de que a fiança não pode exceder ou ser mais onerosa do que a obrigação principal, caso em que valerá tão somente até o limite da obrigação afiançada. Portanto, a cobrança de valor que excede o limite da obrigação afiançada é nula, por se tratar de prática vedada por lei nos termos do art. 166, inc. VI, Código Civil, podendo a nulidade absoluta, pois, ser reconhecida de ofício, nos termos do art. 168, parágrafo único, do mesmo *Codex*." (TJ/SP, Apelação Cível nº 1001841-83.2017.8.26.0368, 12ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Tasso Duarte de Melo. Data do Julgamento: 11/10/2017. p. 5-6 do acórdão).

840 No segundo caso, o reconhecimento se deu do seguinte modo: "[p]ortanto, não havendo um conluio fraudulento entre vendedores e compradores com a finalidade de prejudicar terceiros, inviável o reconhecimento da simulação, defeito negocial que não se amolda perfeitamente à situação fática apresentada na presente demanda. Todavia, o resultado da r. sentença combatida há de ser mantido, ainda que por fundamento diverso. […] muito embora não caiba ao Estado-Juiz inovar nos fundamentos fáticos expendidos pelos litigantes, cabe-lhe livremente amoldar os acontecimentos do mundo da vida às normas jurídicas abstratamente previstas. *In casu*, feitas tais considerações, ainda que a causa de pedir remota exposta pelos litisconsortes ativos não se enquadre perfeitamente ao conceito de simulação, é certo que a prova dos autos indica que a negociação se efetuou com o objetivo de fraudar lei imperativa, o que impõe o reconhecimento da nulidade absoluta do art. 166, VI do Código Civil." (TJ/SP, Apelação Cível nº 0013606-27.2011.8.26.0482, 2ª Câmara de Direito Privado, Relatora Desembargadora Rosângela Telles. Data do Julgamento: 31/07/2018. p. 6-7 do acórdão).

841 O reconhecimento se deu nos termos mencionados na nota de rodapé 71, *supra*, na parte em que se refere a acórdão do TJ/MG na Apelação Cível nº 0005793-43.2013.8.13.0351.

842 Em breve síntese, o caso foi de ação anulatória de sentença homologatória de acordo ajuizada pelo Ministério Público de Minas Gerais tendo em vista a proteção do patrimônio público. Nela, reconheceu-se que o acordo firmado entre o Município de João Monlevade e Luz e Força Construções Elétricas Ltda. infringe dispositivos da Lei nº 8.666/93 ao transferir propriedade imóvel da Administração Pública a particular sem observância dos requisitos contidos no art. 17, I, da Lei de Licitações e Contratos (TJ/MG, Apelação Cível nº 5001111-82.2017.8.13.0362, 4ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Ana Paula Caixeta. Data do Julgamento: 04/04/2019. Data da Publicação: 05/04/2019).

No que toca ao prazo para arguição da nulidade, a maioria dos acórdãos não chegou a se debruçar sobre o tema, provavelmente por não ter havido controvérsia levantada pelas partes sobre o ponto. Nada obstante, todos os 3 (três) acórdãos que abordaram a questão do prazo se filiaram ao entendimento doutrinário convencional, sustentando que a nulidade é imprescritível:

> Como bem esclareceu o juízo de origem, a pretensão da autora diz com a nulidade da escritura pública de inventário e partilha de bens firmada em 26.06.2014, sob o fundamento de que foi preterida da divisão do patrimônio deixado pelo genitor *José Gilberto*, cuja filiação restou reconhecida nos autos da ação de investigação de paternidade nº 001/1.14.0171353-0 (evento 1 - docs. 4, 5 e 6). Ou seja, o ato ora impugnado teve por objetivo fraudar lei imperativa (direito à herança), enquadrando-se na hipótese do art. 166, VI, do CC.
> […]
> Em consequência, impõe-se reconhecer a nulidade do ato jurídico, que não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo, como expressamente prevê o art. 169 do CC. Ou seja, é negócio que não pode ser "aproveitado".
> Logo, não há falar em decadência.[843] (destaques do original)

No que concerne aos efeitos da sentença declaratória de nulidade, constatou-se que os tribunais têm seguido a literalidade do art. 182 do CC e o entendimento doutrinário mais clássico, atribuindo efeitos retroativos à decisão declaratória de nulidade, de modo a impedir que o ato nulo produza qualquer efeito, desde o momento da sua formação. Notou-se, todavia, hipóteses em que houve a conversão do negócio jurídico nulo[844], nos termos do art. 172 a 175 do CC, e em que a declaração de nulidade foi apenas parcial[845], em linha com o art. 184 do CC,

---

843 TJ/RS, Apelação Cível nº 5029213-06.2020.8.21.0001, 8ª Câmara Cível, Relator Desembargador Luiz Felipe Brasil Santos. Data do Julgamento: 09/02/2023. Data da Publicação: 10/02/2023. Também trataram do tema: TJ/RJ, Apelação Cível nº 0028435-96.2013.8.19.0042, 19ª Câmara Cível, Relator Desembargador Ferdinaldo Nascimento. Data do Julgamento: 13/09/2016; TJ/RS, Apelação Cível nº 5000008-86.2018.8.21.0037, 19ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza. Data do Julgamento: 27/08/2020. Data da Publicação: 03/09/2020.

844 TJ/RJ, Apelação Cível nº 0000119-18.2022.8.19.0023, 17ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Márcia Ferreira Alvarenga. Data do Julgamento: 29/11/2023.

845 TJ/SP, Apelação Cível nº 1001841-83.2017.8.26.0368, 12ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Tasso Duarte de Melo. Data do Julgamento: 11/10/2017; TJ/SP, Apelação Cível nº 1104637-73.2023.8.26.0100, 6ª Câmara

o que de certa forma abranda as consequências do reconhecimento da nulidade e vai ao encontro do princípio da conservação[846].

Conclui-se, portanto, que o regime jurídico da nulidade, nos casos examinados, seguiu o entendimento convencional na matéria, não tendo havido acatamento de nenhuma posição doutrinária minoritária ou mais contemporânea sobre o tema. Daí a relevância de se continuar estudando o entendimento convencional acerca da diferenciação entre regimes jurídicos aplicáveis à nulidade relativa e à nulidade absoluta, nada obstante se reconheça a relevância das posições críticas em relação ao entendimento consolidado[847].

CONCLUSÕES

Não raro, verifica-se na seara doutrinária e jurisprudencial que certos dispositivos do Código Civil de 2002 são mencionados e aplicados sem que haja uma maior reflexão sobre seu real significado. É o caso do art. 166, VI, do CC/2002, o qual prevê ser nulo o negócio jurídico que tenha por objetivo fraudar lei imperativa. Muitas vezes, faz-se referência ao inciso quando se cuida das causas de nulidade do negócio jurídico, mas sem se tecer quaisquer considerações sobre seu escopo e consequências de sua incidência. Mesmo na jurisprudência, em diversos casos o dispositivo é apenas mencionado ou transcrito, sem que se procure amoldar o caso concreto à norma.

---

de Direito Privado, Relator Desembargador Rodolfo Pellizari. Data do Julgamento: 24/11/2023; TJ/SP, Apelação Cível nº 1072226-74.2023.8.26.0100, 6ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Rodolfo Pellizari. Data do Julgamento: 24/11/2023. No caso submetido ao TRT24, a eficácia do acordo trabalhista homologado judicialmente não se produziu quanto à União Federal, de modo que foi determinado o recolhimento de contribuição previdenciária sobre a totalidade do acordo e determinado que o imposto de renda incidisse na forma das normas de regência. Nada foi dito quanto ao restante do acordo, de modo a indicar-se que foi mantido. (TRT24, Recurso Ordinário nº 0063501-63.2009.5.24.0051, 2ª Turma, Relator Desembargador Francisco das C. Lima Filho. Data do Julgamento: 03/03/2010).

846 MATTIETTO, Leonardo. Invalidade e conservação dos negócios jurídicos: história, dogmática e crítica dos institutos. In: SCHREIBER, Anderson; MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do Rêgo; OLIVA, Milena Donato (org.) *Problemas de direito civil*: homenagem aos 30 anos de cátedra do professor Gustavo Tepedino por seus orientandos e ex-orientandos. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 165-166.

847 Cf. nota de rodapé 27, *supra*.

Assim, o presente artigo procurou, após tratar das causas de nulidade previstas no CC/2002 (Capítulo 1), identificar, a partir de escritos doutrinários de diversas origens e épocas, os principais pontos de divergência e deficiência no tratamento conferido ao art. 166, VI, do CC/2002, bem como os pontos cujo tratamento já se encontra mais bem definido (Capítulo 2). Ainda, buscou-se traçar as principais características e consequências da nulidade de um negócio jurídico, amparando-se para tanto na visão majoritária e mais clássica do tema, tendo-se abordado também os pontos de maior divergência na matéria (Capítulo 3).

Em seguida, o artigo dedicou-se ao exame de 20 (vinte) casos concretos sobre o art. 166, VI, do CC/2002 submetidos ao TJ/RJ, ao TJ/SP, ao TJ/MG e ao TJ/RS. Analisou-se tanto questões relativas à aplicação do dispositivo quanto à aplicação do regime jurídico da nulidade. Para além, abordou-se alguns casos de aplicação do art. 166, VI, do CC em matéria tributária, a fim de se demonstrar que o dispositivo tem repercussões que ultrapassam a esfera cível e do direito privado.

Nesse contexto, verificou-se se os acórdãos (i) examinaram o intuito fraudulento daqueles que celebraram o negócio jurídico, (ii) apontaram especificamente qual o dispositivo legal fraudado no caso concreto, e (iii) explicaram por que a lei do caso *sub examine* seria imperativa. Ainda, examinou-se, quanto ao regime jurídico da nulidade, (i) quem alegou a nulidade em juízo, (ii) se os acórdãos se debruçaram sobre o prazo para alegação da nulidade, e (iii) se os acórdãos de alguma forma mitigaram os efeitos da nulidade.

Do exame empreendido, constatou-se que o maior desafio para a doutrina, no que toca à hipótese de nulidade prevista no art. 166, VI, do CC, é bem delimitar a questão do *intuito fraudulento*, pacificando-se o entendimento acerca de sua (im)prescindibilidade. Também para a jurisprudência a questão se coloca, sobretudo quando são submetidos casos aos tribunais em que o propósito fraudulento não esteja provado ou simplesmente inexista. Nesse contexto, deve-se fugir de soluções simplistas, que justifiquem a posição adotada na mera literalidade da lei ou em excerto doutrinário sobre o tema. Afinal, a nulidade é consequência jurídica grave, devendo haver preciso entendimento das hipóteses que a ensejam.

Para além, pensa-se que seria salutar trabalhar mais satisfatoriamente o regime jurídico aplicável às causas de nulidade absoluta ou relativa. Já são mais de duas décadas desde que o Código Civil atual passou a

vigorar, mas muitas das polêmicas iniciadas ainda na vigência de seu antecessor encontram-se sem solução, causando indesejada segurança jurídica acerca do regime das invalidades.

Reconhece-se, contudo, que o Relatório Final dos Trabalhos da Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil, recém-enviado ao presidente do Senado Federal, procura, no anteprojeto de lei para revisão e atualização do CC/2002, aparar algumas arestas dos temas aqui tratados.

Nesse sentido, confere nova redação ao art. 166, VI, do CC[848], que, ao que parece, busca, se não eliminar, reduzir as incertezas na interpretação e aplicação do dispositivo. Isso porque abre mão da palavra "objetivo" e acrescenta a expressão "norma de ordem pública", de modo que passe a ser nulo o negócio jurídico quando "fraudar lei imperativa ou norma de ordem pública".

No que toca ao regime jurídico das invalidades, nos pontos aqui tratados, o Relatório Final indica alteração apenas no art. 169 do CC[849], ao qual sugere-se a seguinte redação:

> Art. 169. […]
> §1º Prescrevem conforme as regras deste Código as pretensões fundadas em consequências patrimoniais danosas decorrentes do negócio jurídico nulo.
> §2º A previsão contida no *caput* não impossibilita que, excepcionalmente, negócios jurídicos nulos produzam efeitos decorrentes da boa-fé, ao menos de uma das partes, a serem preservados quando justificados por interesses merecedores de tutela.

Há, portanto, uma tentativa clara de pacificar a questão da (im)prescritibilidade das nulidades, bem como da produção de efeitos dos negócios jurídicos nulos[850].

Resta ver se as alterações propostas serão aprovadas e, se sim, em que medida. Contudo, considerando que algumas celeumas serão mantidas ainda que as propostas sejam acolhidas, e que eventuais mudanças podem demorar até entrarem em vigor ou atingirem todos os negócios

---

848 BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://www6g.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9586171&. Acesso em 16 abr. 2024.

849 *Ibid*.

850 Esta última não abordada por tratar-se de debate que não é objeto da doutrina mais clássica e majoritária.

jurídicos vigentes, as provocações para a doutrina e jurisprudência aqui colocadas se mantém.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico*: existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. Senado Federal. Comissão de Juristas responsável pela revisão e atualização do Código Civil. Relatório final dos trabalhos da Comissão. Brasília, DF: 11 abr. 2024. Disponível em: https://www6g.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9586171&. Acesso em 16 abr. 2024.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo processo civil brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD; Nelson. *Curso de direito civil*: parte geral e LINDB. 14. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. 1.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Direito civil*: volume único. São Paulo: Saraiva, 2017.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil*: parte geral. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*: parte geral. v. 1. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

KONDER, Carlos Nelson. O contrato nulo que produz efeitos. *Migalhas*, 28 mar. 2024. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-patrimoniais/404179/o-contrato-nulo-que-produz-efeitos. Acesso em 07 abr. 2024.

LOTUFO, Renan. *Código Civil comentado*: parte geral (arts. 1º a 232). 2. ed. São Paulo: Saraiva: 2004.

MATTIETTO, Leonardo. Invalidade dos atos e negócios jurídicos. In: TEPEDINO, Gustavo (coord.) *A parte geral do novo Código Civil*: estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

MATTIETTO, Leonardo. Invalidade e conservação dos negócios jurídicos: história, dogmática e crítica dos institutos. In: SCHREIBER, Anderson; MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do Rêgo; OLIVA, Milena Donato (org.) *Problemas de direito civil*: homenagem aos 30 anos de cátedra do professor Gustavo Tepedino por seus orientandos e ex-orientandos. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*: parte especial. t. 39. Direito das Obrigações: Compra-e-venda. Troca. Contrato estimatório. 3.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*: plano da validade. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil* – v.1. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PEREIRA, Regis Velasco Fichtner. *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

RANGEL-LIMA, Leandro. Da simulação à fraude a lei: diferenciações doutrinárias e legais. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v. 115, p. 725-749, jan./dez., 2020.

ROCHA, Sérgio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil*: parte geral. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 226, nº 107.

SCHREIBER, Anderson *et al*. *Código Civil comentado* – doutrina e jurisprudência. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SCHREIBER, Anderson. *Manual de direito civil contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SOUZA, Eduardo Nunes de. *Por uma releitura funcional das invalidades do negócio jurídico*. 2016. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

SOUZA, Eduardo Nunes de. Uma releitura funcional das invalidades do negócio jurídico: proposta de modulação dos efeitos de atos nulos e anuláveis. *Civilistica.com*, Rio de Janeiro, a. 6, n. 1, 2017. Disponível em: https://civilistica.emnuvens.com.br/redc/article/view/291/241. Acesso em 22 mar. 2024.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I, 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena Donato. *Fundamentos do direito civil*: teoria geral do direito civil. Rio de Janeiro: Forense, 2022, versão digital não paginada.

TJ/MG, Apelação Cível nº 0005793-43.2013.8.13.0351, 16ª Câmara Cível, Relator Desembargador José Marcos Rodrigues Vieira. Data do Julgamento: 11/04/2018. Data da Publicação: 20/04/2018.

TJ/MG, Apelação Cível nº 0137417-52.2011.8.13.0525, 16ª Câmara Cível, Relator Desembargador José Marcos Rodrigues Vieira. Data do Julgamento: 13/03/2014. Data da Publicação: 24/03/2014.

TJ/MG, Apelação Cível nº 5001111-82.2017.8.13.0362, 4ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Ana Paula Caixeta. Data do Julgamento: 04/04/2019. Data da Publicação: 05/04/2019.

TJ/MG, Apelação Cível nº 5004039-35.2017.8.13.0223, 9ª Câmara Cível, Relator Desembargador Márcio Idalmo Santos Miranda. Data do Julgamento: 03/02/2021. Data da Publicação: 10/02/2021.

TJ/MG, Apelação Cível nº 5104328-25.2016.8.13.0024, 9ª Câmara Cível, Relator Desembargador Márcio Idalmo Santos Miranda. Data do Julgamento: 24/02/2021. Data da Publicação: 25/02/2021.

TJ/RJ, Apelação Cível nº 0000119-18.2022.8.19.0023, 17ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Márcia Ferreira Alvarenga. Data do Julgamento: 29/11/2023.

TJ/RJ, Apelação Cível nº 0005377-82.2017.8.19.0023, 17ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Flávia Romano de Rezende. Data do Julgamento: 16/08/2022.

TJ/RJ, Apelação Cível nº 0013417-30.2017.8.19.0067, 13ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Benedicto Abicair. Data do Julgamento: 29/06/2023.

TJ/RJ, Apelação Cível nº 0016848-32.2015.8.19.0002, 24ª Câmara Cível, Relator Desembargador João Batista Damasceno. Data do Julgamento: 30/03/2022.

TJ/RJ, Apelação Cível nº 0028435-96.2013.8.19.0042, 19ª Câmara Cível, Relator Desembargador Ferdinaldo Nascimento. Data do Julgamento: 13/09/2016.

TJ/RS, Apelação Cível nº 0101885-91.2016.8.21.7000, 20ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Walda Maria Melo Pierro. Data do Julgamento: 31/05/2017. Data da Publicação: 12/06/2017.

TJ/RS, Apelação Cível nº 5000008-86.2018.8.21.0037, 19ª Câmara Cível, Relatora Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza. Data do Julgamento: 27/08/2020. Data da Publicação: 03/09/2020.

TJ/RS, Apelação Cível nº 5000609-79.2018.8.21.0009, 24ª Câmara Cível, Relator Desembargador Jorge Maraschin dos Santos. Data do Julgamento: 27/09/2023. Data da Publicação: 27/09/2023.

TJ/RS, Apelação Cível nº 5000862-81.2021.8.21.0035, 24ª Câmara Cível, Relator Desembargador Cairo Roberto Rodrigues Madruga. Data do Julgamento: 26/10/2022. Data da Publicação: 27/20/2022.

TJ/RS, Apelação Cível nº 5029213-06.2020.8.21.0001, 8ª Câmara Cível, Relator Desembargador Luiz Felipe Brasil Santos. Data do Julgamento: 09/02/2023. Data da Publicação: 10/02/2023.

TJ/SP, Apelação Cível nº 0013606-27.2011.8.26.0482, 2ª Câmara de Direito Privado, Relatora Desembargadora Rosângela Telles. Data do Julgamento: 31/07/2018.

TJ/SP, Apelação Cível nº 1001841-83.2017.8.26.0368, 12ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Tasso Duarte de Melo. Data do Julgamento: 11/10/2017.

TJ/SP, Apelação Cível nº 1004398-38.2019.8.26.0347, 1ª Câmara Reservada de Direito Empresarial, Relator Desembargador Azuma Nishi. Data do Julgamento: 01/03/2023.

TJ/SP, Apelação Cível nº 1072226-74.2023.8.26.0100, 6ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Rodolfo Pellizari. Data do Julgamento: 24/11/2023.

TJ/SP, Apelação Cível nº 1104637-73.2023.8.26.0100, 6ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Rodolfo Pellizari. Data do Julgamento: 24/11/2023.

TJSP, Apelação com Revisão nº 0056586-56.2007.8.26.0602, 29ª Câmara de Direito Privado, Relator Desembargador Reinaldo de Oliveira Caldas. Data do Julgamento: 14/09/2011.

TRT24, Recurso Ordinário nº 0063501-63.2009.5.24.0051, 2ª Turma, Relator Desembargador Francisco das C. Lima Filho. Data do Julgamento: 03/03/2010.

VELOSO, Zeno. *Invalidade do negócio jurídico*: nulidade e anulabilidade. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

VENOSA, Sílvio de Salvo; RODRIGUES, Cláudia. *Código Civil interpretado*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*: parte geral. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

O CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Rafael Korff Wagner[851]
Caroline Costantin[852]
Maceno Lisboa da Silva[853]

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1. PRIMEIRA PARTE; 1.1. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS; 1.2. CONCEITO DE SERVIÇO NO DIREITO CIVIL E NA ECONOMIA; 2. SEGUNDA PARTE; 2.1. O CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL; CONCLUSÕES; REFERÊNCIAS

INTRODUÇÃO

O conceito de serviço para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é um tema que há muito vem sendo debatido pelo Supremo Tribunal Federal e pela doutrina tributária, sobretudo quanto a utilização da dicotomia civilista de obrigação de dar e de fazer, uma vez que tal dicotomia tem sido utilizada como pressuposto para conceituar a materialidade do aludido imposto. Assim, para estabelecer se uma atividade poderia ou não ser considerada como

851 Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC-SP. Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS. Vice-presidente do IET – Instituto de Estudos Tributários. Advogado.

852 Graduada em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especializanda em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). Advogada.

853 Graduado em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis (UniRitter), recebendo a distinção da Láurea Acadêmica do Curso de Bacharelado em Direito e o Prêmio Justino Vasconcellos pela Escola Superior da Advocacia da Ordem dos Advogados do Brasil do Rio Grande do Sul (ESA OAB/RS). Graduado em Ciências Contábeis no Centro Universitário Ritter do Reis (UniRitter). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Centro Universitário Ritter dos Reis (UniRitter) e em Direito do Estado na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especializando em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). Advogado.

serviço para fins de tributação, seria necessário verificar a existência de uma obrigação de fazer entre as partes da relação.

A dicotomia civilista permaneceu, por um longo período, pacificada na jurisprudência da Suprema Corte como imprescindível para conceituar uma atividade prestada para outrem como serviço. Entretanto, a partir da evolução social e tecnológica, novas atividades econômicas passaram a ser desenvolvidas pelos contribuintes, de modo que a obrigação de dar e de fazer passou a ser questionada para essa finalidade. Nesse cenário, ganhou especial atenção a indagação quanto à relevância e a suficiência da dicotomia civilista para a aludida conceituação.

Nesse contexto, questiona-se atualmente, diante das inovações nas relações sociais e econômicas, se a dicotomia civilista de obrigação de dar e de fazer adotada pela jurisprudência do STF se manteria relevante e suficiente para conceituar *serviço* para fins de incidência do ISSQN. Essa reflexão se mostra relevante à medida em que o ISSQN somente pode incidir sobre atividades em que realmente haja a prestação de um serviço, sob pena de estar desrespeitando a competência tributária, nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988. Ademais, a importância do presente debate se dá pelo abalo na segurança jurídica e, consequentemente, na confiança dos contribuintes com a oscilação jurisprudencial sobre a matéria.

Ainda, é objetivo do presente artigo, a partir de um estudo analítico da jurisprudência do STF, analisar a relevância e a suficiência da dicotomia civilista para definir uma atividade como serviço para fins de tributação do ISSQN. Para alcançar os objetivos deste estudo, a metodologia empregada foi a revisão da doutrina, bem como a análise jurisprudencial do STF que serviram de base para as soluções propostas ao problema de pesquisa e à conclusão do presente artigo

Com efeito, para desenvolver o presente estudo, o artigo foi dividido em duas partes. A primeira parte foi subdividida em duas subpartes, realizando, inicialmente, uma revisão da doutrina tributária sobre o tema, com o objetivo de descrever as bases que compõem o tributo ora analisado e, em um segundo momento, buscou-se demonstrar a gênese da discussão que se pretende estudar no desenvolver do artigo. A segunda parte, por sua vez, adentra na análise de quais critérios o STF vem tratando em sua jurisprudência para definir o conceito de serviço para fins de tributação, por meio de uma análise minuciosa das decisões

proferidas pela Suprema Corte cotejando com as críticas doutrinárias sobre o assunto.

Assim, essas premissas permitirão conclusões a respeito da relevância da utilização da dicotomia civilista, baseada na diferenciação entre obrigação de dar e de fazer, para definir o conceito de "prestação de serviços" para fins de tributação do ISSQN. Responde-se, também, se tais critérios ainda se mostram suficientes para resolver alguma eventual controvérsia discutindo o assunto ou se os aplicadores do direito vem buscando critérios complementares.

1. PRIMEIRA PARTE

1.1. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

Em sua clássica obra intitulada "Hipótese de Incidência Tributária", Geraldo Ataliba (1999, p. 54-55) ensina que este fenômeno se trata da descrição legal, abstrata e prévia de um fato que, caso configurado, resultará em consequências jurídicas. Logo, pode-se afirmar que a hipótese de incidência tributária nada mais seria do que uma situação hipotética eleita pelo legislador que, caso concretizada no mundo fático, provocará consequências jurídicas (obrigação tributária).

Em sua configuração, a hipótese de incidência tributária é estruturada a partir de uma estrutura lógica que preestabelece os fatos que irão integrá-la, o momento e o local em que serão realizados. Com base nessa estrutura é possível formular os aspectos hipotéticos a serem utilizados na obrigação tributária derivada da concretização do fato e identificar a determinação hipotética do sujeito e o conteúdo quantitativo da obrigação tributária. Essa estrutura lógica é traduzida por meio da regra-matriz de incidência tributária que está pautada nos aspectos material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal.

Como pode ser observado, a regra-matriz de incidência pode ser dividida em dois momentos, sendo a hipótese ou antecedente (descritor) a proposição descritiva da situação objetiva e real eleita pelo legislador ao escolher fatos sociais que pretende regular, isto é, delimita os aspectos material, temporal e espacial da regra-matriz de incidência tributária. Ao passo que o consequente (prescritor) fornece elementos de identificação do vínculo jurídico decorrente, de forma que se possa identificar os sujeitos envolvidos na relação jurídica e o conteúdo da

obrigação tributária. Nesse cenário, cabe reproduzir a explicação do Professor Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 367) ao identificar esses dois momentos:

> Se a hipótese, funcionando como descritor, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como prescritor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.

Sendo assim, destaca-se que o aspecto material da regra-matriz de incidência tributária consiste na escolha de determinados negócios jurídicos pela Constituição Federal de 1988 que praticados pelo contribuinte acabam revelando um acréscimo de riqueza ou um ganho patrimonial (MELO, 2021, p. 28). Logo, partindo dessa premissa, ao tratar do ISSQN, o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal estabeleceu a competência dos Municípios para instituir, majorar, reduzir e extinguir imposto sobre serviços de qualquer natureza, aos quais caberia a lei complementar defini-los.

Nesse cenário, foi editada a Lei Complementar nº 116/2003, estabelecendo que o ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. Observa-se, assim, que o núcleo central do aspecto material da regra-matriz de incidência tributária deste imposto municipal não contempla a figura do serviço em si considerado ou em sentido amplo, mas restrita a conjunção "prestação de serviço" (COSTA, 2007, p. 106-107). Isso significa que a Constituição Federal elegeu para a tributação do ISSQN a atividade de prestar serviços e não a "contratação", "contraprestação", "fruição" ou o "resultado" dessa atividade.

Dessa forma, resta equivocado o entendimento de que o legislador poderia adotar como materialidade desse tributo qualquer destas atividades ligadas ao serviço, mas apenas sua prestação. Nesse sentido, destaca-se que Aires Fernandino Barreto (2009, p. 365) ressalva claramente que não se pode acolher a posição defendida por alguns mestres do direito no sentido de que o legislador é livre para escolher entre as atividades de prestar ou usufruir para incidir o tributo, pois o ISSQN "não é um imposto sobre a utilização, mas apenas sobre a prestação dos serviços". Corroborando com essa conclusão, destaca-se abaixo

as conclusões expostas por Fabio Soares de Melo (2021, p. 30) sobre o assunto:

> Em face do exposto, não nos parece juridicamente adequado considerar que a incidência do ISS se encontre restrita e limitada à espécie "serviço" na qualidade de uma atividade realizada, mas, sim, sobre a figura da "prestação de serviço", na medida em que a "prestação de serviço" é que se revela hábil a contemplar todos os elementos imprescindíveis à sua configuração (prestador, tomador, instauração de relação jurídica de direito privado e irradiação de efeitos tributários).

Todavia, não é toda e qualquer atividade que pode ser objeto de tributação pelos Municípios com o ISSQN, mas somente aquelas enquadradas no conceito de serviços, na medida em que a Constituição teria estabelecido de modo rigoroso e definitivo o que poderia ser objeto de tributação (GIARDINO, Cleber, 1985, p. 217-224). Aliás, Humberto Ávila chega a defender que os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar exprimiria conceitos, que são necessários e suficientes para sua configuração (ÁVILA, 2018, p. 68). Contudo, em sentido contrário, Schoueri defende que "o constituinte não necessariamente pretendeu estabelecer, ele mesmo, os rígidos limites para as competências" (SCHOUERI, 2018, p. 148).

Desse modo, a conceituação de serviços para fins de tributação do imposto municipal acabou por levantar diversas questões que levaram a duas correntes para definir o conceito de serviços adotado para fins de tributação: econômica e civil (ou jurídica). Nesse cenário, passa-se a abordar a conceituação de serviço no direito civil e na economia, à luz da abordagem dessas duas correntes.

1.2. CONCEITO DE SERVIÇO NO DIREITO CIVIL E NA ECONOMIA

Conforme fundamentado no capítulo anterior, a materialidade do ISSQN é configurada pela "prestação de serviço", razão pela qual mostra-se imprescindível apurar o alcance da expressão para fins de definir a abrangência da incidência tributária. Nesse contexto, a doutrina e a jurisprudência se debruçaram sobre a investigação do que seria "serviço" para fins tributação do ISSQN, de modo a esclarecer o aspecto material da exação.

Com efeito, partindo-se da premissa de que o ordenamento jurídico brasileiro se apresenta como um sistema normativo, unitário, organizado, estruturado, harmônico e coordenado em torno de um fundamento

comum (ATALIBA, 1968, p. 19), esta investigação iniciou com o estudo da legislação civil a respeito do que vinha ser serviço. Isso porque os fatos descritos nas regras-matrizes de incidência tributária são definidos e regulados a partir do direito privado, o que leva à conclusão de que é necessário conhecer os conceitos civilista para a correta interpretação das normas tributárias (FERRAGUT, 2005, p. 217).

Ademais, o direito tributário se encontra vinculado às definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado, especialmente o direito civil, sendo que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de tais institutos, conceitos e formas quando utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal de 1988, Constituições Estaduais, ou pelas Leis Orgânicas dos Municípios e Distrito Federal, para definir ou limitar competências tributárias, conforme dispõe o artigo 110 da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional). Nesse sentido, aludindo a importância deste dispositivo legal, destaca-se as palavras de Fábio Soares de Melo (2001, p. 34):

> […] em nossa opinião, um dos mais importantes do referido diploma legal, especifica as limitações e os horizontes relativos ao alcance da legislação tributária, de forma que os institutos de Direito Privado não se confundem com os efeitos que as normas tributárias lhe atribuem, sendo imperioso que não podem estes últimos alterar a essência daqueles primeiros. O limite da norma tributária consiste em atribuir a obrigação de recolher determinado tributo em virtude do acontecimento de certa situação regulada pelo Direito Privado, sendo vedada a alteração das definições, conteúdos e alcances dos institutos, conceitos ou de suas formas, objetivando a instituição de qualquer espécie tributária.

Como pode ser observado, é vedada a lei tributária empregar a analogia e interpretar de forma extensiva, com o objetivo de abranger o maior número possível de tributos ou de estender sua abrangência para fins de aumentar a tributação.

Dessa forma, analisando o artigo 247 a 249 do Código Civil, observa-se que a legislação civil traz as denominadas "obrigações de fazer" como obrigações positivas concretizadas a partir de um ato ou uma tarefa, com esforço humano, mediante uma contraprestação e que não se configura como relação trabalhista. Por outro lado, as denominadas "obrigações de dar" consistem na entrega de determinado bem (MELO, 2021, p. 34-35). Adotando tais premissas, Aires Fernandino

Barreto (2018, p. 55), ao diferenciar as duas espécies de obrigações, assevera que:

> A distinção entre dar e fazer como objeto de direito é matéria das mais simples. Basta – aos fins a que nos propusemos – salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem, estas últimas, num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial).

Portanto, a doutrina tem adotado o conceito de serviço para fins de tributação como "obrigação de fazer" no sentido de que seria uma atividade destinada a terceiros como fim, com esforço humano e conteúdo econômico sob o regime de direito privado (portanto excluindo uma relação trabalhista).

No âmbito judicial, o Supremo Tribunal Federal também analisou a matéria, proferindo decisão no RE nº 116.121/SP para declarar a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, em virtude de que a locação não se amoldaria ao conceito de serviço, por não se tratar de "obrigação de fazer" decorrente do direito privado. Aliás, após reiteradas adoções desse entendimento, o STF editou a Súmula Vinculante nº 31, a qual dispõe ser "inconstitucional a incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. Aprovação em 04/02/2010).

Em sentido oposto à corrente civilista (ou jurídica), a corrente econômica pauta-se sobre a ideia de um conceito mais amplo de serviço, ao qual agrega em seu âmbito quaisquer bens imateriais postos à disposição de terceiros que se submetam a venda. Isto é, a corrente econômica defende que a incidência do ISSQN não estaria interligada, necessariamente, a uma obrigação de fazer, mas sim à uma mera qualidade do serviço em si, ao qual seria construído pela negativa, no sentido de que a legislação complementar poderia considerar no rol dos serviços alcançados pelo ISSQN operações envolvendo qualquer bem imaterial.

Logo, caso não estivesse previsto na lei complementar, o serviço não poderia ser tributado pelo imposto municipal, mas estando presente, é motivo o bastante para a tributação sobre a atividade. Em razão da adoção desse conceito residual para definir serviços, uma vez que a matéria tributável seria aquela não prevista entre as obrigações mercantis

e não previstas na lei complementar, José Alberto de Oliveira Macedo (2013, p. 82-83) observa que:

> […] o conceito na Economia é bastante amplo e variado, toma sentido a utilização pelo constituinte da expressão "de qualquer natureza" (…) sendo que qualquer natureza o serviço, há que considerar, o intérprete constitucional, a acepção mais lata possível (…) o fato é que a adjetivação "de qualquer natureza" sempre representou a intenção de um conceito mais amplo que o mero serviço como uma obrigação de fazer.

Aplicando tal conceito, o Supremo Tribunal Federal proferiu importante acórdão no RE nº 547.245/SC, de Relatoria do Ministro Eros Roberto Grau, no sentido da constitucionalidade do ISSQN sobre as operações de arrendamento mercantil (*leasing),* em razão da premissa de que a legislação complementar do imposto não define o que se entende por "serviço", apenas declarando-o em absoluta conformidade ao artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988. Todavia, mesmo que se diga que a aplicação dessa teoria seja disruptiva, a doutrina vem defendendo que não há um novo conceito de serviços para fins de tributação do ISSQN, conforme conclusões de Fabio Soares de Melo (2021, p. 43) abaixo destacadas:

> De qualquer forma, não nos parece juridicamente possível confirmar a existência de "novo conceito de serviço" para fins de tributação pelo ISS, mas tão somente de certa predominância, consubstanciada em Acórdãos relativamente recentes do Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido da adoção do conceito "econômico" em confronto ao conceito "civilista".

O fato é que o STF vem atuando de maneira completamente conflitante, em razão de adotar distintas premissas e conclusões, já que aplica, de um lado, um conceito amplo de serviços, como aquele preconizado pela teoria econômica, mas, por outro lado, mantém o conceito adotado na Súmula Vinculante nº 31/STF, que traz o conceito civilista, mais restrito. Essa confusão presente nas recentes decisões do STF acaba por descaracterizar a identidade entre a prestação de serviço e a obrigação de fazer, na medida em que a Suprema Corte não retira o núcleo central do conceito de prestação de serviço (ou seja, a "obrigação de fazer"), mas também não desenvolve qualquer conceito que poderia superá-lo.

Logo, adotando a conclusão de Pedro Casquet (2014, p. 150), tais circunstâncias indubitavelmente levam a inaceitável descaracterização da competência constitucional conferida aos Municípios pela Constituição de 1988. Sobre a questão envolvendo as competências constitucionais, é relevante ressaltar que Simone Rodrigues Costa Barreto

(2017, p. 1.069) define que tipo e conceito são distinguidos pelo grau de precisão, em que "tipo" contemplaria notas referências do objeto, renunciáveis e, portanto, trata-se de uma estrutura aberta. Mas, quando se fala em "conceito", observa-se que se refere a uma estrutura com maior rigidez e, portanto, irrenunciável e fechada. Assim, a aludida autora chega à conclusão de que "se renunciável e graduável for essa característica, ter-se-á um tipo, e não um conceito" (BARRETO, p. 1.069).

Embora não seja este o objeto deste estudo, o que permite não adentrar na discussão aprofundada sobre o tema, parece ser imprescindível alertar que defender o caráter rígido da Constituição de 1988, com base no argumento de que o constituinte ao definir e delimitar o campo de atuação tributária, como o critério material do ISSQN, leva a conclusão indiscutível de que o campo de atuação das pessoas políticas compreende "conceitos fechados" e não a adoção de "tipos". Isso porque, ao defender essa premissa, parece contraditório defender que o legislador infraconstitucional teria campo aberto para, de acordo com seus próprios critérios de conveniência e oportunidade, instituir tributos.

Contudo, se não bastasse as dificuldades já existentes neste campo de estudo, a análise pormenorizada das decisões proferidas pelo STF permitem concluir pela inexistência de um novo e claro conceito de "prestação de serviço" para fins de tributação do ISSQN, seja pelo descompasso de seus fundamentos nas recentes decisões, seja pela conflitante e desarmônica convivência desses fundamentos com a Súmula Vinculante nº 31/STF, que defende o conceito de serviço derivado do direito privado (obrigação de fazer) e o disposto no art. 110 da Lei 5.172/1966 (CTN). Por tais motivos, a segunda parte deste artigo pretende analisar as decisões proferidas pelo STF.

2. SEGUNDA PARTE

2.1. O CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Iniciando-se a segunda parte do presente trabalho, serão analisados julgados do Supremo Tribunal Federal, que trataram sobre o conceito de serviço para fins de incidência do imposto municipal e, mais precisamente, apresentaram fundamentos sobre os requisitos e sobre as balizas necessárias para considerar uma atividade como serviço. Imperioso

destacar que não será analisada a argumentação sobre a incidência do ISSQN sobre as atividades econômicas em julgamento, mas sim quais foram os argumentos dos julgadores para concluir uma determinada atividade como serviço.

Nesse cenário, serão investigados o Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, o Recurso Extraordinário nº 547.245/SC, a Súmula Vinculante nº 31/STF, o Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, o Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.869/DF.

Fixadas tais premissas, observa-se que o primeiro grande julgamento paradigmático realizado pelo STF envolvendo o conceito de prestação de serviços para fins tributação do ISSQN ocorreu no Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, datado de 11/10/2000, sob relatoria do Ministro Octavio Gallotti e sendo redator do acórdão o Ministro Marco Aurélio. Nesse julgamento, os Ministros da Suprema Corte discutiram se incidia ISSQN sobre locação de bens móveis, mais especificamente sobre locação de guindastes, sendo concluído pela não incidência do imposto municipal sobre tais atividades.

Essa conclusão, contudo, acabou por alterar o entendimento que o Supremo Tribunal Federal vinha adotando no sentido de que incidiria ISSQN sobre locação pura de bens móveis. Dessa forma, a partir desse julgamento passou a ser adotada a compreensão de que a simples locação não possuiria o núcleo necessário para a incidência do imposto municipal.

Nesse sentido, relativamente à discussão pertinente ao presente estudo, o Ministro Marco Aurélio trouxe ao julgamento, de início, o entendimento de que locação de serviços e locação de bens móveis estariam definidos nos artigos 1.216 e 1.188 do Código Civil de 1916 (BRASIL, RE nº 116.121/SP, 2001, p. 703). Quanto ao art. 1.216 do Código Civil, este dispunha que todos os tipos de serviços poderiam ser contratados mediante remuneração. De outro lado, quanto ao art. 1.188 do Código Civil, estava disposto que, na locação de móveis, uma das partes fica obrigada a ceder a outro o uso e gozo de coisa não fungível. Ainda, o Ministro Marco Aurélio, a partir da prevalência das definições expostas anteriormente, expressou que "há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento." (BRASIL, RE nº 116.121/SP, 2001, p. 705).

Outrossim, o Ministro Celso de Mello, em complemento ao Ministro Redator do acórdão, afirmou que o ISSQN pode incidir, unicamente, sobre obrigações de fazer, as quais nada tem relação com a locação pura de bens móveis, uma vez que esta configura-se como obrigação de dar, nos termos do art. 1.888 do Código Civil de 1916, traduzindo-se em uma cessão. Nesse contexto, aduziu o Ministro que, para que uma prática seja considerada como serviço, são necessários atos que consubstanciem um *prestare* ou um *facere* (BRASIL, RE nº 116.121/SP, 2001, p. 708). Por fim, o Ministro Celso de Mello exarou entendimento de que, para a incidência do ISSQN, a Constituição Federal, quando da atribuição de competência aos municípios para tributar serviços de qualquer natureza, que não estejam compreendidos na competência de outro ente tributante, exigiu que apenas fossem alcançados atos e fatos que possam ser qualificados, juridicamente, como serviços (BRASIL, RE nº 116.121/SP, 2001, p. 710).

Como pode ser observado, o Recurso Extraordinário nº 116.121/SP é de fundamental importância para compreender a tributação pelo ISSQN, uma vez que, a partir dele, foi disseminada a compreensão de que na conceituação de serviço existiria, intrinsecamente, uma obrigação de fazer, de modo que, sem essa natureza de obrigação, não haveria que se falar na incidência do imposto municipal. Ainda, imperioso salientar que, nos termos do voto do Ministro Marco Aurélio, seria imprescindível o envolvimento, na via direta, do esforço humano em uma atividade para que esta fosse conceituada como serviço.

Portanto, tendo em vista a guinada ocasionada na jurisprudência do STF em 2000, quanto à incidência do ISSQN sobre locação de bens móveis, a partir do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, é que se compreende a relevância do aludido julgamento até os dias atuais. Isso porque foi neste julgamento que o Supremo Tribunal Federal inaugurou a utilização do critério dicotômico civilista, diferenciando a obrigação de dar e fazer para fins de definir o conceito de prestação de serviços para fins de tributação do ISSQN.

Após este julgamento, o Supremo Tribunal Federal foi chamado novamente a debater o assunto em outra decisão paradigmática, oriunda do Recurso Extraordinário nº 547.245/SC, julgado em 02/12/2009, de relatoria do Ministro Eros Grau, em que se decidiu pela incidência do ISSQN sobre o arrendamento mercantil (*leasing* financeiro). Nesse julgamento, para compreender se o *leasing* financeiro poderia ser considerado como serviço, foi ponderado pelo Ministro Eros Grau em

seu voto que existem serviços, nos termos do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que não se traduzem por típicas obrigações de fazer, uma vez que são de qualquer natureza (BRASIL, RE nº 547.245/SC, 2010, p. 868-A). Em complementação, afirmou o Ministro que "A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para fins do inciso III do artigo 156 da Constituição" (BRASIL, RE nº 547.245/SC, 2010, p. 868-A).

Em seguida, o Ministro Joaquim Barbosa proferiu entendimento de que não existiria um conceito constitucional de serviço que fosse absoluto e imutável com o passar dos tempos, de modo que as evoluções sociais rapidamente levariam ao desuso determinados conceitos jurídicos utilizados. Aduziu o ministro que, relativamente aos conceitos do direito civil, o Código Civil de 1916 apenas trouxe uma ideia sobre locação de serviços, não definindo o que, de fato, seria serviço, seguindo na mesma linha da ausência de conceituação sobre prestação de serviços de qualquer natureza o Código Civil de 2002 (BRASIL, RE nº 547.245/SC, 2010, p. 879).

Ainda, o Ministro Joaquim Barbosa complementou que, caso existisse na legislação infraconstitucional um conceito universal e inequívoco de prestação de serviços de qualquer natureza, a Constituição Federal não poderia ficar limitada a ele (BRASIL, RE nº 547.245/SC, 2010, p. 880). Em que pese a existência do artigo 110, do Código Tributário Nacional, o Ministro concluiu que o aludido dispositivo "*carece de densidade normativa própria, pois é redundante a legislação infraconstitucional prescrever que conceitos utilizados pela Constituição não podem ser violados por legislação também infraconstitucional*" (BRASIL, RE nº 547.245/SC, 2010, p. 881).

Nesse cenário, vê-se que, desde logo, o entendimento proferido no Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, paradigma da conceituação de serviço para fins de incidência do imposto municipal, não foi integralmente seguido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 547.245/SC. De fato, viu-se que, ao contrário do que decidido no RE nº 116.121/SP, no caso do *leasing* (RE nº 547.245/SC) foi compreendido que existem serviços de qualquer natureza que não podem ser considerados como típicas obrigações de fazer, uma vez que, em determinados casos, a obrigação de fazer e a obrigação de dar estão intrínsecas em uma mesma relação.

Outrossim, em contraponto ao sustentado no RE nº 116.121/SP pelo Ministro Redator do acórdão, Marco Aurélio, no caso do *leasing* foi alegado que não haveria, no Código Civil de 1916, um conceito firme sobre serviços para que o Texto Constitucional pudesse se espelhar, mas apenas um mero entendimento sobre locação de serviços. De outro lado, imperioso trazer ao presente estudo o entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 31/STF, a qual foi aprovada em Sessão Plenária de 04/02/2010 e possui como enunciado que "*É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis*" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. Aprovação em 04/02/2010).

A aludida súmula possui como precedente representativo o Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, o qual assentou a importância da dicotomia civilista de obrigação de dar e obrigação de fazer para conceituar, respectivamente, uma locação de bens móveis e uma prestação de serviço. Nesse sentido, salienta-se que a Súmula Vinculante nº 31/STF auxilia na conceituação de serviço para fins de incidência do ISSQN ao determinar o que não pode ser considerado serviço, ou seja, uma locação pura e simples de bens móveis, e, consequentemente, sobre o que não incide o imposto de competência dos municípios.

Em uma guinada jurisprudencial, o Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, julgado em 29/09/2016, de relatoria do Ministro Luiz Fux, relacionado ao Tema nº 581 no Supremo Tribunal Federal, foi decidida pela incidência do ISSQN sobre atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde). Nesse julgamento, o Ministro Relator Luiz Fux iniciou seu voto traçando algumas lições a respeito sobre a dicotomia civilista de obrigação de dar e de fazer para fins de resolução do conflito de competência entre o ISSQN e o ICMS, defendendo que tais critérios não se mostram suficientes para fins de conceituação de serviço para a incidência do imposto municipal, de modo que "[…] novos critérios de interpretação têm progressivamente ganhado espaço […]" (BRASIL, RE nº 651.703/PR, 2017, p. 18). Ainda, aduziu o Ministro Relator que os conceitos do direito privado, isto é, obrigação de dar e de fazer, embora sejam importantes para interpretar os conceitos constitucionais tributários, eles não são suficientes para a atividade interpretativa (BRASIL, RE nº 651.703/PR, 2017, p. 20).

Em complementação, o Ministro Luiz Fux sustentou que a dicotomia civilista de obrigação de dar e de fazer não é mais apropriada para

conceituar produtos e serviços que resultem da atividade econômica dos contribuintes, de modo que as classificações civilistas devem ser utilizadas com ressalvas (BRASIL, RE nº 651.703/PR, 2017, p. 29). Nesse contexto, aduziu o Ministro Relator que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 547.245/SC, o STF "[…] sinalizou que a interpretação do conceito de "serviços" no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de "obrigação de fazer", vindo a superar seu precedente no RE 116.121/SP […]" (BRASIL, RE nº 651.703/PR, 2017, p. 30).

Ainda, o Ministro Relator argumentou que a utilização da obrigação de dar e de fazer não corresponde a classificação que o constituinte almejou alcançar, sobretudo na redação do art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, tendo em vista que o almejado pelo legislador seria englobar todas as atividades que resultassem em serviços sujeitos a remuneração (BRASIL, RE nº 651.703/PR, 2017, p. 31). Assim, o Ministro Luiz Fux afirmou que o conceito de prestação de serviço não corresponde a obrigação de fazer, mas sim ao "[…] oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador" (BRASIL, RE nº 651.703/PR, 2017, p. 33). Por fim, o Ministro Relator Luiz Fux ressaltou que a Lei Complementar nº 116/2003 ampliou os serviços passíveis de incidência do ISSQN por ter tido sua lista anexa adapta às novas prestações concernentes à realidade atual das sociedades e das relações entre contribuintes (BRASIL, RE nº 651.703/PR, 2017, p. 34).

Nesse cenário, vê-se que, igualmente, buscou-se afastar a imprescindibilidade da dicotomia civilista da obrigação de dar e de fazer para conceituar uma atividade como serviços para fins de tributação, bem como foi sustentado que novos critérios estão sendo considerados para tanto. Ainda, percebe-se que foi considerada a existência de novas atividades sendo prestadas para terceiros, chegando, nesse sentido, em um conceito de prestação de serviço relacionado a utilidade conferida a outrem, desde que exercida com habitualidade e visando o lucro.

De forma diversa ao Relator, o Ministro Marco Aurélio defendeu que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 547.245/SC foi mantido o mesmo entendimento proferido no julgamento paradigmático do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, uma vez que foi declarada a incidência do ISSQN sob o fundamento de que o núcleo do *leasing* financeiro seria financiamento, e não a disponibilização de bens móveis

(BRASIL, RE nº 651.703/PR, 2017, p. 53). Ademais, complementou o Ministro Marco Aurélio que, ainda que o conceito de serviço tenha sido ampliado, "[…] não há como argumentar superação do entendimento relativamente à necessidade de demonstração de um fazer para fins de incidência tributária" (BRASIL, RE nº 651.703/PR, 2017, p. 53).

Outrossim, também foi sustentado, pelo Ministro Marco Aurélio, que a não superação do que foi definido em 2000 se dá, igualmente, pela permanência da Súmula Vinculante nº 31/STF, inclusive após o Recurso Extraordinário nº 547.245/SC, bem como pelo fato da doutrina tributária utilizar do entendimento como baliza (BRASIL, RE nº 651.703/PR, 2017, p. 53). Nesse cenário, o Ministro reiterou que, para que incida ISSQN sobre uma determinada atividade, "[…] mostra-se indispensável a presença de esforço humano, da realização de uma obrigação de fazer, ainda que envolva, para a execução, certas obrigações de dar" (BRASIL, RE nº 651.703/PR, 2017, p. 55).

Ainda, no Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ, julgado em 29/05/2020, relacionado ao Tema nº 300/STF, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, ao analisar a natureza dos contratos de franquia, o Supremo Tribunal Federal concluiu que os contratos de franquia possuíam natureza híbrida e, portanto, sujeitavam-se a incidência do ISSQN.

O Ministro Relator Gilmar Mendes expressou que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a partir de 2000, foi pacífica em afastar a incidência do imposto municipal sobre locação de bens móveis, uma vez essa prática está relacionada à obrigação de dar, e não de fazer (BRASIL, RE nº 603.136/RJ, 2020, p. 9). Entretanto, o Ministro Relator ressaltou que, quanto aos contratos de franquia, "[…] a velha distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer não funciona como critério suficiente para definir o enquadramento do contrato de franquia no conceito de "serviço de qualquer natureza", previsto no texto constitucional" (BRASIL, RE nº 603.136/RJ, 2020, p. 19), uma vez que, ao entendimento do Relator, haveria os dois tipos de obrigações.

Nesse contexto, percebe-se que, quanto à discussão da conceituação de serviços, sobretudo quanto à necessidade da dicotomia civilista para tanto, no aludido julgamento foi ressaltado que as obrigações de dar e de fazer não seriam mais suficientes para decidir sobre a incidência do ISSQN. Assim, vê-se que, mais uma vez, é desafiado o entendimento proferido no Recurso Extraordinário nº 116.121/SP.

Por fim, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.869/DF, julgada em 22/02/2023, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, decidiu que incide ISSQN sobre a cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento.

O Ministro Relator Gilmar Mendes, desde logo, argumentou que a tarefa de estabelecer o que são serviços de qualquer natureza ficou na responsabilidade do legislador complementar, conforme determinado no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, uma vez que ele indicará quais são os serviços que se sujeitam ao ISSQN, ainda que não esteja inteiramente livre para tanto, tendo em vista os limites apresentados pela Constituição Federal (BRASIL, ADI nº 5.869/DF, 2023, p. 8). O Ministro Relator complementou que "não existe, já no texto constitucional, definição precisa, exata e completa do que seja serviço de qualquer natureza" (BRASIL, ADI nº 5.869/DF, 2023, p. 9), uma vez que é a lei complementar que irá definir os serviços de qualquer natureza, nos termos do art. 156, inciso III, da Constituição Federal. Por fim, aduziu o Ministro que "[…] a mera inclusão na lista não transforma em serviço a atividade que, pela sua natureza, tenha outra qualificação jurídica […]" (BRASIL, ADI nº 5.869/DF, 2023, p. 10).

Explorando a conceituação de serviços, o Ministro Gilmar sustentou que, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, "[…] houve clara tentativa de rompimento com o primado do Direito Privado no que se refere à interpretação do texto constitucional, especificamente o artigo relativo ao imposto sobre serviços" (BRASIL, ADI nº 5.869/DF, 2023, p. 12), uma vez que, segundo o Relator do aludido julgado, a incidência do ISSQN e, consequentemente, a conceituação de serviço, não estaria mais vinculada à configuração de uma obrigação de fazer, nos termos do Direito Civil. O Ministro Relator, ainda, esmiuçou a utilização da dicotomia civilista para conceituar serviço para fins de incidência do imposto municipal (BRASIL, ADI nº 5.869/DF, 2023, p. 13-14):

> […] pode-se observar uma evolução na jurisprudência desta Corte Suprema, a qual inicialmente adotava com rigor a teoria civilista, mas que tem superado essa classificação e dado mais relevância à lista de serviços definida por meio de lei complementar e ao caráter imaterial da prestação de serviços. A partir do exposto, em que pese a dissociação de "prestação de serviço" da "obrigação de fazer", resta mantida a ideia de que o ISS incide sobre oferecimento de utilidade a outrem, podendo se realizar, ou não, com "obrigação de dar"

Outrossim, reiterou o Ministro Gilmar Mendes que se observa da jurisprudência do STF a tendência de a dicotomia civilista de obrigação de dar e de fazer ser superada definitivamente para conceituar uma atividade como serviço para fins de incidência do ISSQN, tendo em vista que, no momento do julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, a realidade das relações não era complexa como atualmente (BRASIL, ADI nº 5.869/DF, 2023, p. 19). Nesse contexto, aduziu o Ministro que "[…] resta cada vez mais difícil – para não dizer impossível – enquadrar determinadas atividades em classificações estanques como um mero dar ou um mero fazer" (BRASIL, ADI nº 5.869/DF, 2023, p. 19).

O Ministro Relator encerrou asseverando que, diante da tendência demonstrada pela jurisprudência da Corte Suprema, a lista de serviços anexa à lei complementar apresenta primazia, de modo que, as atividades que constassem dela, seriam consideradas serviço, nos termos do art. 146, inciso I e do art. 156, inciso III, ambos da Constituição Federal (BRASIL, ADI nº 5.869/DF, 2023, p. 19). Ainda, o Ministro Relator Gilmar Mendes complementou que, tendo em vista que o objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.869/DF tratava de obrigações mistas, impossível a realização da revisão formal da Súmula Vinculante nº 31 (BRASIL, ADI nº 5.869/DF, 2023, p. 20).

No cenário da argumentação exposta no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.869/DF, observa-se que, novamente, foi salientada a superação da dicotomia civilista de obrigação de dar e de fazer para conceituar serviços para fins de incidência do ISSQN, de modo que as disposições do Direito Civil passaram a ser insuficientes para a matéria, ganhando relevância, nesse quesito, nos termos do entendimento do Relator, a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Assim, conforme análise da jurisprudência do STF, resta nítido que as obrigações de dar e de fazer permanecem relevantes para conceituar uma atividade prestada a um terceiro como serviço, sobretudo tendo em vista a vigência do entendimento proferido na Súmula Vinculante nº 31/STF, uma vez que ela esclarece o que não pode ser considerado como serviço, isto é, locação pura de bens móveis, por consubstanciar uma obrigação de dar. Ainda, consoante os entendimentos proferidos pelos Ministros nos julgados analisados, a dicotomia civilista apresenta importância quando se está diante de atividades simples que possuem nitidamente a obrigação de dar ou a obrigação de fazer.

De outro lado, nos termos dos julgados analisados, observa-se que, diante das novas relações experienciadas pelos sujeitos na sociedade, bem como tendo em vista as novas tecnologias e as novas formas dos indivíduos receberem utilidades, a dicotomia civilista da obrigação de dar e de fazer não se mostra mais suficiente para enquadrar atividades complexas como serviço. Em verdade, conforme ressaltado pelo Ministro Gilmar Mendes, beira ao impossível enquadrar atividades inéditas, proporcionadas pela evolução tecnológica e das sociedades, em conceitos estagnados como são as obrigações de dar e de fazer.

Portanto, da jurisprudência do STF analisada, vê-se a tendência de o conceito de direito privado obrigação de fazer perder espaço para a compreensão do oferecimento de uma utilidade para outrem, com habitualidade e intuito de lucro, para conceituar uma atividade como serviço. Finalmente, observa-se que não houve a superação da Súmula Vinculante nº 31/STF, bem como de seu entendimento, uma vez que, desde o paradigmático Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, julgado em 11/10/2000, a jurisprudência do STF manteve-se firme no sentido de que não incide ISSQN sobre locação pura de bens móveis, concluindo que a atividade configuraria obrigação de dar.

Ademais, nos termos em que sustentado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.869/DF, pelo Ministro Relator Gilmar Mendes, para que se possa falar na superação da Súmula Vincula nº 31/STF, a Suprema Corte teria de analisar a incidência do imposto municipal sobre uma atividade que fosse pura e simplesmente locação de bens móveis, não podendo integrar a ela qualquer prestação de serviço.

CONCLUSÕES

Considerando-se todo o estudo exposto na presente pesquisa, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal há muito tempo discute o conceito de prestação de serviços para fins de tributação do ISSQN. O primeiro grande julgamento envolvendo o assunto ocorreu em 11/10/2000, momento em que a Suprema Corte adotou a dicotomia civilista, baseada na diferenciação entre obrigação de dar e de fazer, para definir o conceito de prestação de serviços para fins da tributação do imposto municipal.

De lá para cá, contudo, a jurisprudência do STF vem oscilando no sentido de relativizar a rigidez da adoção desses critérios, especialmente diante de atividades que envolvem atividades mistas, ou seja, uma

atividade que envolve obrigação de dar e de fazer em conjunto. Essa situação foi ainda mais agravada diante do desenvolvimento das novas tecnologias e dos novos serviços agregados à lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, fazendo com que o Supremo Tribunal Federal necessitasse de novos fundamentos para conceituar o que é serviço.

Todavia, mesmo diante de tais constatações, a Suprema Corte não abandonou por completo a utilização desses critérios, mostrando-se que a adoção da dicotomia civilista ainda se mostra relevante para definição de prestação de serviços para fins de tributação do ISSQN. Contudo, a adoção única desse critério não se mostra mais suficiente. Isso significa que tais critérios ainda ditam as conclusões do STF em seus julgamentos, mas a Suprema Corte vem buscando conceitos e critérios adicionais, tal como a compreensão ampla de que serviço é o oferecimento de uma utilidade para outrem, com habitualidade e intuito de lucro, ou a própria definição do serviço prevista em lei complementar.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias.** São Paulo: Malheiros, 2018.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal.** São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei.** 4ª ed. Atual. BARRETO, Paulo Ayres. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito constitucional de Serviços de Qualquer Natureza. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de. (Orgs.). **Racionalização do Sistema Tributário**. São Paulo: Noeses e IBET, 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5869/DF**. Requerente: ACEMBRA – Associação Cemitérios e Crematórios do Brasil. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2023, publicado em 02/03/2023. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=765893282. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116121/SP**. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Redator do Acórdão: Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, publicado

em 25/05/2001. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 547245/SC**. Recorrente: Município de Itajaí. Recorrido: Banco FIAT S/A. Relator: Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, publicado em 05/03/2010. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651703/PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, publicado em 26/04/2017. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 603136/RJ**. Recorrente: Venbo Comércio de Alimentos LTDA. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2020, publicado em 16/06/2020. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152. Acesso em: 10 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federa, [2010]. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1286. Acesso em: 10 ago. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CASQUET, Pedro. **O Conceito de Serviço e a Constituição Brasileira**. São Paulo: Almedina, 2014.

COSTA, Simone Rodrigues Duarte. **ISS a LC 116/06 e a Incidência na Importação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

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

GIARDINO, Cleber. ISS – competência municipal. **Revista de Direito Tributário**, ano IX, n. 32, abril-junho de 1985.

MACEDO, José Alberto de Oliveira. **Conflitos de Competência na Tributação do Consumo.** Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. São Paulo: 2013.

MELO, Fabio Soares de. **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS):** estrutura e jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

NOVAS PERSPECTIVAS SOBRE A EXTENSÃO DO CONCEITO DE SERVIÇOS: OS LIMITES DO ART. 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132, DE 2023

Rafaella Santos Costa[854]
Luciana Grassano Gouvea Mélo[855]

SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS; 2. O ART. 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO ADOTADOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL; 3. O CONCEITO DE SERVIÇOS E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: ENTRE O CRITÉRIO CIVILISTA E O CRITÉRIO ECONÔMICO; 4. O CONCEITO DE "SERVIÇOS" E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132, DE 2023; 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A despeito de a Constituição Federal de 1988 não haver definido o conceito de "serviços de qualquer natureza" para fins tributários, delegando ao legislador infraconstitucional a tarefa de fazê-lo, é no texto constitucional que se encontra delineada a competência tributária atribuída aos Municípios, e, nesta, o conteúdo material eleito pelo constituinte como base imponível de instituição de tributos. Assim, de um lado, há a materialidade do tributo prevista pelo constituinte, e, de

854 É mestre em direito pela UFPE (2023), especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2019). É advogada / rafaella@erickmacedo.adv.br.

855 É doutora em direito pela UFPE (2006), com estágio de doutoramento na Universidade Lusíada em Lisboa (CAPES, 2005) e de pós-doutoramento na Universidade de Bologna na Itália (CAPES, 2013). É professora titular da UFPE, nos programas de graduação, mestrado e doutorado em direito e ex-diretora da Faculdade de Direito do Recife (UFPE - 2007 a 2015). É Procuradora do Estado de Pernambuco / luggmelo@gmail.com.

outro, o exercício da competência tributária outorgada aos Municípios, que a exercerá por meio da atuação do legislador infraconstitucional.

O exercício dessa competência tributária, por sua vez, é objeto de várias controvérsias por parte da doutrina brasileira, o que trouxe reflexos na evolução da jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da matéria. Isso decorre, essencialmente, em razão do contraponto entre a "liberdade" do legislador infraconstitucional e o limite da materialidade do tributo prevista na Constituição Federal. Ou seja, em que medida o legislador do ente federativo está vinculado aos contornos existentes nas normas de estrutura[856] introduzidas pelo texto constitucional? A matéria foi regulamentada de modo exaustivo pelo constituinte[857]? Há espaço para que o legislador infraconstitucional interprete os signos trazidos pela Constituição Federal, atribuindo-lhes sentido[858]?

Em linhas gerais, pode-se afirmar que, no texto constitucional, há os elementos materiais que devem balizar a atuação do legislador infra-

---

856 Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, normas de estrutura são aquelas que disciplinam a produção de outras normas, tal qual ocorre na discriminação do exercício da competência pelos entes federados. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 68-69.

Em igual sentido, Roque Antônio Carraza, ao afirmar que "Tais normas autorizam os Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a criarem, *in abstracto*, tributos, bem como estabelecerem o modo de lançá-los e arrecadá-los, impondo a observância de vários postulados que garantem os direitos dos contribuintes".

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 425

857 ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição.** São Paulo: RT, 1971, p. 27; CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 590; BARROS CARVALHO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 246. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 55. ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p. 24.

858 ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 31. SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de Competências e Competência Residual. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 112. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; SCHOUERI, Luis Eduardo. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. 2013. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: < http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-144507/pt-br.php >.

constitucional; "assim, o próprio legislador, ao instituir o tributo, não tem total liberdade para definir a hipótese de incidência tributária, pois sua atuação é limitada pela atribuição constitucional de competência" (MÉLO, 2006: 73).

Esses elementos materiais existentes no texto constitucional, por sua vez, são compostos de vocábulos cuja exegese detém nítido caráter conceitual, exprimindo significados que implicam características necessárias e suficientes para sua configuração (ÁVILA, 2018: 24). Com isso, quer-se dizer que os entes políticos, no exercício da competência outorgada pela Constituição Federal, devem respeitar as limitações impostas pelos conceitos exprimidos pelas normas de competência tributária, isto é, os contornos da competência tributária predeterminados pelo constituinte.

É nesse contexto que o art. 110 do Código Tributário Nacional estabelece que é vedado ao legislador *"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"*.

O dispositivo, conforme se observa de sua leitura, possui vinculação direta com a disciplina da repartição das regras de competência tributária, na medida em que "a modificação de um conceito de direito privado pode vir a provocar uma indesejada ampliação da competência tributária" (COSTA, 2019: 219-219), o que, caso admitido, conduziria à imposição de efeitos jurídicos diversos daqueles objetivados pelo constituinte, implodindo-se a lógica estrutural do ordenamento jurídico (JÚNIOR, 2005: 245). Trata-se, pois, não somente de observância da determinação oriunda do Código Tributário Nacional, mas, mais do que isso, de "uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico" (CARVALHO, 2021:108).

Essa disposição, contudo, não suscita uma interpretação unívoca. De fato, desde a edição do Código Tributário Nacional, diversas foram as significações atribuídas ao dispositivo, a depender da metodologia interpretativa aplicada: de um lado, a doutrina que perfilha o caminho da interpretação literal, influenciada pelo positivismo normativista; de outro, a adoção dos métodos sistêmico e teleológico, que admitem a atribuição de sentidos, pelo legislador, com aportes de ciências fins (TORRES, 2006: 179-181).

É com base nessas premissas que se pretende investigar o conceito constitucional de "serviços" eleito pelo constituinte como materialidade nas regras de atribuição de competências tributárias, examinando-se as manifestações do Supremo Tribunal Federal, à luz do art. 110 do Código Tributário Nacional, para, em seguida, contrapô-las às disposições inauguradas pela nova Emenda Constitucional nº 132, de 2023.

2. O ART. 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO ADOTADOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A disciplina introduzida pelo art. 110 do Código Tributário Nacional determina que, sempre que a Constituição Federal lançar mão de um conceito de direito privado para delimitar uma regra de outorga de competência tributária, fica o legislador infraconstitucional subordinado ao conteúdo material introduzido pelo constituinte, preservando-se a conotação prescrita pela norma jurídica.

Os limites dessa subordinação, todavia, não ficaram isentos aos embates doutrinários, especialmente no que diz respeito aos métodos hermenêuticos e eventuais alterações nos núcleos de significação dos conceitos jurídicos trazidos pelo constituinte (ARAÚJO, 2007: 243-245[859]). Pôs-se em contraponto, em linhas gerais, a prevalência da segurança jurídica, a partir da inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, limitando a atuação do legislador ao primado do Direito Privado (BALEEIRO, 2019: 687-688), e, sob outra perspectiva, a necessidade de que os conceitos sejam interpretados a partir da visão ética vigente (TORRES, 2006: 180),

859 "Os defensores do método literal de interpretação preconizam que o dispositivo emanado no art. 110 do CTN, ao determinar que conceitos de direito privado devem ser abordados em sua letra, independentemente de sua apropriação por normas tributárias, ignoram o contexto de aplicação e, por isso, dão primazia à literalidade da legislação. (…) os partidários do método de interpretação teleológico defendem a interpretação econômica da legislação tributária, ou seja, focando as atenções às repercussões econômicas de determinada norma tributária, privilegiando o princípio da igualdade e da justiça da tributação, em detrimento do princípio da segurança jurídica. (…) Finalmente, a corrente que defende o método sistemático de interpretação, vislumbra no mandamento do art. 110 do CTN, a unidade do Direito. Nesse caso, seria até mesmo ocioso falar da leitura conjunta com o art. 109 do CTN."

BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

especialmente diante da necessidade de se adequar às novas realidades obrigacionais surgidas em decorrência da evolução da economia.

Essa delimitação é relevante porque, se "a tarefa de desarticular o real em séries é cumprida pelo conceito" (VILANOVA, 2013: 14), permitindo-se que o sujeito cognoscente conheça a realidade a partir dos significados atribuídos ao texto, a definição de um conceito não somente é indispensável, mas deve levar em consideração a função que desempenha no sistema do direito positivo, o que, no que importa a esse estudo, condiz com a significativa tarefa de demarcação das regras de competência tributária. Assim, "a expressão conceito constitucional, própria da ciência do direito, indica a ideia de conceitos construídos com base na lei máxima e que estariam a demarcar o processo de positivação do direito, bem como a própria interpretação das normas constitucionais" (ANDERLE, 2016: 35).

E se assim o é, as materialidades veiculadas pela Constituição Federal para repartição das competências tributárias detêm eminente caráter conceitual, não tipológico. Isso porque, "o tipo como ordenação de conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária" (AYRES BARRETO, 2016: 55), ainda que haja resíduos tipológicos (DERZI, 2008: 91-92).

Com isso, pode-se afirmar que, especialmente em matéria de competência tributária, os elementos contidos no texto constitucional exprimem conteúdos normativos que possuem como função no direito positivo a demarcação do campo de atuação do legislador infraconstitucional e, em última instância, a solução dos conflitos de competência tributária, o que evidencia a relevância de uma precisa delimitação dos conceitos constitucionais "que não podem ser superados quer pelo legislador, quer pelo aplicador ou pelo intérprete" (CARRAZA, 2020: 37).

É bem verdade que não é papel da Constituição Federal veicular definições, sendo já fartamente minuciosa em seu sistema constitucional tributário (MACHADO, 2013: 150). É bem verdade, também, que as referências terminológicas utilizadas pelo constituinte não são, necessariamente, unívocas, tampouco imunes à passagem do tempo, que, não raras vezes, parece conduzir ao perecimento da força normativa do

direito (GRAU, 2006: 58[860]). Ainda assim, não se pode desconsiderar que, no texto constitucional, encontram-se veiculados os parâmetros a serem observados na definição de onde se inicia e, fundamentalmente, onde se encerra o espaço para a instituição de tributos por cada ente tributante (AYRES BARRETO, 2016: 55). São os denominados "núcleos mínimos de significação" aos quais cabe ao legislador infraconstitucional atribuir significados (ANDERLE, 2016: 31), observando-se os conceitos existentes no âmbito do Direito Privado.

O ponto fulcral desse debate consiste, pois, no contraponto entre uma interpretação literal da Constituição Federal, que preserve os sentidos atribuídos aos conceitos de direito privado, e, ao mesmo tempo, a existência de conceitos porosos e imprecisos, aliada à necessidade de atualização dos conceitos frente às novas realidades econômicas que põem em evidência as limitações dos conceitos outrora desenvolvidos. Não se trata, evidentemente, de uma tarefa elementar, especialmente quando estamos diante dos conceitos jurídicos indeterminados, isto é, aqueles dotados de imprecisão e fluidez, "cuja realidade a que se referem não aparece bem definida, cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos" (COSTA, 2007: 176-177), conferindo ao intérprete elevado grau de subjetividade e, assim, ampliando o exercício de sua discricionariedade.

Todavia, ainda em tais casos, parece-nos que se encontram apresentados, sim, os limites necessários à identificação dos núcleos mínimos de significação dos enunciados constitucionais que atribuem competência tributária aos entes. São aqueles que conotam as propriedades necessárias e suficientes para a sua configuração: necessárias no sentido de que, sem elas, o conceito não se constata; suficientes no sentido de que, com elas, o conceito se verifica (ÁVILA, 2018: 24). Está-se, assim, diante de dois limites: "o limite de certeza positiva, que se consubstancia nas margens de seu núcleo, e o limite de certeza negativa, cujos lindes delimitam o que se exclui do conceito, desbordando do halo conceitual" (COSTA, 2007: 177).

---

860 "Perece a força normativa do direito quando ele já não corresponde à natureza singular do presente. Opera-se então a frustração material da finalidade dos seus textos que estejam em conflito com a realidade, e ele se transforma em obstáculo ao pleno desenvolvimento das forças sociais. Lá no Ensaio afirmo que ao intérprete incumbe, então, sob o manto dos princípios, atualizá-lo".

GRAU, Eros Roberto. Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito, 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 58-59.

É nesse contexto que se inserem os métodos de interpretação e o estabelecimento de sentidos pela construção linguística, cada qual objetivando assegurar a prevalência de princípios distintos, tendo o Código Tributário Nacional optado, ao que nos parece, pela predominância do princípio da segurança jurídica. Isto é, se a Constituição Federal utilizou-se de um conceito, "o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual ela se origina" (BALEEIRO, 2018: 2247), e, portanto, a cristalização da denotação e da conotação desse objeto pelo Código Tributário Nacional significa, em última análise, um comando de obediência ao que previu o constituinte no que diz respeito à relevante função de definição de competência tributária (CARVALHO, 2021: 62[861]).

Trata-se, assim, de um comando direcionado ao legislador infraconstitucional para que se atenha à competência outorgada pelo constituinte, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, sendo-lhe vedada a ampliação por meio de atribuição de novo sentido ao objeto que foi delimitado pela Constituição Federal. É o que nos ensina Aliomar Baleeiro, ao pontuar que "o CTN se apresenta tímido quanto à interpretação econômica: insinua-se, mas não a erige em princípio básico, proclamando, pelo contrário, o primado do Direito Privado quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e pelas formas deste ramo jurídico" (BALEEIRO, 2018: 2244). Essa intencionalidade fica ainda mais evidente quando a redação diversa que autorizava uma maior discricionariedade por parte do legislador infraconstitucional, e prevalência de um método interpretativo econômico, foi rechaçada pela versão final do Código Tributário Nacional[862].

---

861 Como ensina Paulo de Barros Carvalho, trata-se de um comando de obediência à lógica de hierarquia do sistema jurídico. Em suas palavras: "O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só, já determina essa inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança de que o art. 110 aviva" (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 62).

862 "A primitiva redação do projeto Aranha-R. G. Sousa, art. 76, parágrafo único, depois de revisto pela Comissão, posta em contraste com o atual art. 110, é também fecunda: "A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e

Essa conclusão, entretanto, nunca esteve cabalmente sedimentada. E é a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que nos confere a possibilidade de identificar os fundamentos utilizados para justificar a escolha por um ou outro método hermenêutico, quando do exame do alcance do art. 110, do Código Tributário Nacional. E isso porque a discussão é recorrente quando da investigação dos alargamentos de conceitos pelos entes tributantes quando do exercício das competências tributárias outorgadas pela Constituição Federal e, em especial, aqueles que repercutem em conflitos de competência tributária entre Estados e Municípios.

Pode-se afirmar que, ao longo das últimas décadas, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal posicionou-se, historicamente, por uma interpretação literal do comando contido no art. 110 do Código Tributário Nacional, ao restringir o alcance das expressões constantes no texto constitucional. Alguns exemplos paradigmáticos podem ser citados, como é o caso das investigações sobre o conceito de faturamento previsto no art. 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988, nas quais foi consagrada a concepção adotada pela legislaçãotributária

---

alcance próprios do institutos, conceitos e formas, a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados na Constituição etc.". E a Comissão justifica-se: "Admite o art. 76 (do projeto revisto) o emprego dos princípios gerais do Direito Privado apenas em sua esfera própria, que é a interpretação dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, a que faça referência a legislação tributária. Mas ressalva, no parágrafo único, a possibilidade de definição própria aos efeitos fiscais" (Trabalhos da Comissão Especial do CTN, cit., p. 183). A redação vitoriosa no texto do CTN, conquanto fiel à ideia originária, pôs em primeiro plano a preponderância do Direito Privado no campo que aquele diploma lhe reconhece. Em vez de enfatizar a possibilidade da modificação dos princípios gerais do Direito Privado, afirmou a sua eficácia, embora a limitando, e resguardando a alteração dos efeitos tributários. Há diferença que não deve escapar à atenção do intérprete precavido."

BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado.** 14. ed. rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

e comercial (vide ADC n.º 1-1-DF[863]; RE nº. 240.785/MG[864]; e o RE nº. 559.937/RS[865]).

---

863 "Note-se que a Lei Complementar n. 70/91, ao considerar o faturamento como 'a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza' nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro ILMAR GALVÃO, no voto que proferiu no RE 150764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços 'coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tãosomente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei n. 187/36)'".

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ADC nº 1/1-DF**. Inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91. Relator: Ministro Moreira Alves, em 01 de dezembro de 1993. Disponível: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>.

864 A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. […] Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea "b" do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758: "se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição" - RTJ 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, "a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas". A contrário sensu, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 240.785/MG**. Base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins. ICMS. Conceito de faturamento. Relator: Ministro Marco Aurélio, em 08 de outubro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>

865 "A lei extrapolou o conceito de "valor aduaneiro", definindo-o como se pudesse abranger, também, o ICMS devido na importação e o montante das próprias contribuições, sendo, portanto, inconstitucional. De acordo com o CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de

Outro exemplo de consagração da interpretação literal do art. 110 do Código Tributário Nacional consistiu no exame da expressão "folha de salários" contida no art. 195, I, da Constituição Federal, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal concluiu pela inconstitucionalidade da incidência da contribuição social sobre os valores pagos a autônomos e administradores então prevista no art. 21, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, porquanto deveria prevalecer o sentido trazido pela Consolidação das Leis do Trabalho e, assim, recaía apenas sobre os trabalhadores com vínculo empregatício que dão recibo em folha de pagamento (RE 177.296-4)[866].

Podemos citar, ainda, a conclusão apresentada no julgamento relativo ao reconhecimento da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS-Importação e da COFINS-Importação, que se orientou pela premissa de que a base de cálculo prevista na Constituição Federal de 1988 consiste no "valor aduaneiro", e que este conceito não pode ser alargado mediante a inclusão do tributo estadual (RE 559.937/RS)[867].

Essa orientação pela prevalência da aplicação do art. 110, do Código Tributário Nacional, a partir de um método hermenêutico literal tam-

---

direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, verbis: Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. 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. Assim, ainda que a finalidade da norma seja a "tutela do mercado interno", a parcela referente ao ICMS não pode ser inserida no conceito de "valor aduaneiro"."

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 559.937/RS**. PIS-Importação e COFINS-Importação. Conceito de valor aduaneiro. Relator: Ministro Dias Toffoli, em 20 de março de 2013. Disponível: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>.

866 BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 595.838/SP**. Folha de salários. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Relator: Ministro Dias Toffoli, em 23 de abril de 2014. Disponível: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6902768>.

867 BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 559.937/RS**. PIS-Importação e COFINS-Importação. Conceito de valor aduaneiro. Relator: Ministro Dias Toffoli, em 20 de março de 2013. Disponível: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>.

bém foi observada quando da apreciação do conceito de serviços, objeto do presente estudo. Entretanto, conforme será apresentado no item posterior, a superveniência de operações contratuais dotadas de maior complexidade pôs em evidência a insuficiência das regras de competência tributária originariamente previstas na Constituição Federal de 1988, demandando que fossem inseridos outros elementos à análise da delimitação deste conceito.

3. O CONCEITO DE SERVIÇOS E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: ENTRE O CRITÉRIO CIVILISTA E O CRITÉRIO ECONÔMICO

A Constituição Federal de 1988, como se sabe, outorgou aos Municípios, em seu art. 156, III, a faculdade de instituírem o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), desde que não compreendidos no art. 155, II, CF/88, e definidos em lei complementar. Ou seja, qualquer serviço que não se enquadre na competência do ICMS, desde que esteja previsto na lista anexa à LC nº 116/03, é tributável pelo ISS: sempre que houver a ampliação do âmbito de incidência de um, há a diminuição do campo de incidência do outro, razão pela qual a ampliação do conceito de "serviços" e "mercadoria" sempre foi um ponto sensível entre Estados e Municípios.

Nesse sentido, também como reflexo dos diferentes métodos hermenêuticos que recaem sobre o art. 110 do Código Tributário Nacional, duas correntes se destacaram na análise das discussões acerca do conceito do termo "serviço" contido no texto constitucional enquanto materialidade do ISS: de um lado, a expressão em sentido estrito, atrelada aos sentidos atribuídos pelo direito privado; e, de outro, a sua definição econômica (GRUPENMACHER, 2011: 134). Para esta segunda corrente, o conceito de serviço não estaria restrito apenas às atividades relacionadas à locação de serviços previstas no Código Civil de 1916, mas, também, incluiria outras atividades não compreendidas na tributação do ICMS, tais como os serviços impessoais e operações com bens imateriais (PISCITELLI; BOSSA, 2020: 337). A abrangência do conceito da expressão "serviços", assim, possuiria natureza residual, de modo a alcançar toda atividade que não constitua transferência de propriedade de bens materiais (JÚNIOR; BATISTI, 2018: 4), isto é, todo "resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material" (MORAES, 1984: 42).

O atributo essencial para a distinção entre a materialidade constitucional do conceito de "serviços" e a materialidade constitucional do conceito de "mercadorias" estaria no requisito da tangibilidade, pois, a despeito de o constituinte utilizar-se de definições consolidadas no direito privado, os seus conceitos jurídicos seriam decorrentes da incorporação das formulações da ciência econômica (MACEDO, 2017: 68-71[868]). Assim, se o próprio constituinte teria se utilizado de conceitos de direito econômico, propondo uma dicotomia entre os termos de "bens e serviços" que abrangeria todo o universo fruto das atividades econômicas, a incorporação de um método hermenêutico econômico não encontraria óbice na disposição do art. 110 do Código Tributário Nacional.

A análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, entretanto, permite-nos concluir que não foi essa a orientação adotada original-

---

868 "E não foi só à luz do antigo Direito Comercial, seja em sua primeira fase (Fase Subjetivista), seja em sua segunda fase, regida pela Teoria dos Atos de Comércio (Fase Objetivista), que o critério "tangibilidade" do bem negociado apresentou-se como elemento essencial para definição da fronteira entre as referidas materialidades. Com o advento do Direito Empresarial (Fase Moderna do Direito Comercial), esse critério foi não só mantido mas inclusive reforçado, com o Direito Empresarial incorporando, da Ciência Econômica, a expressão dicotômica "bens e serviços", caracterizando-se os bens pela sua tangibilidade (bens materiais), e os serviços pela sua intangibilidade (bens imateriais). O conceito da expressão dicotômica "bens e serviços" abrange o universo de todo o resultado da atividade econômica de produção e circulação (não havendo um tertium genus); e os conceitos constitucionais de "mercadorias" e de "serviços de qualquer natureza", para fins de incidência, respectivamente, do ICMS-Mercadoria e do ISS, acompanham essa dicotomia, na qual bens são "bens materiais" e "serviços são bens imateriais". (…) O conceito de "bens e serviços" foi sendo construído ao longo dos últimos dois séculos, pela Ciência Econômica. O Direito Privado, pelo ramo Direito Empresarial, foi incorporando da Ciência Econômica, desde o final do século XIX e início do século XX, não só o conceito econômico de "bens e serviços", mas também os conceitos econômicos de "empresário" e "atividade econômica". Esses três conceitos, muito bem construídos na Ciência Econômica, foram basilares para o Direito Empresarial. Tanto isso é verdade que esses conceitos são elementos constituintes da definição legal do conceito de empresário, núcleo central do Direito Empresarial, presente no art. 966 do Código Civil".

MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS-Mercadoria: licenciamento de software e a impossibilidade do avanço do conceituo constitucional de mercadoria como bem imaterial. In: Macedo, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael; PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, v. 6, p. 68-69

mente pela Corte. Ao contrário, a interpretação literal do art. 110 do Código Tributário Nacional prevaleceu também no que diz respeito ao conceito de "serviços", conforme se constata do representativo julgamento da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (RE 116.121[869]). Neste, "alicerçados na preservação dos institutos de direito privado utilizados pelo constituinte na repartição das competências tributárias, concluíram os Ministros que somente as obrigações de fazer, caracterizadas juridicamente como o esforço humano de elaborar uma utilidade em favor de terceiro, qualificam-se como prestação de serviços passíveis de serem tributadas pelo ISS e que não se confundem com a definição civil de locação de bens móveis" (PADILHA; BRITTO, 2023: 3). Baseou-se, pois, na distinção entre locação de serviços e de coisas (TORRES, 2006: 193), adotando o critério dicotômico da "obrigação de dar" e da "obrigação de fazer", preponderante, também, no âmbito da doutrina brasileira (BALEEIRO, 2015: 735; BARRETO, 2018: 33; ATALIBA, 1986).

Todavia, anos após, o Supremo Tribunal Federal, amparado na insuficiência desse critério civilista, passou a concluir pela necessidade da adoção de outros elementos para acomodar as novas realidades econômicas às previsões constantes nas normas de competência tributária criadas pelo constituinte. Sustentou-se, assim, na premissa de que "conceitos tributários não são imutáveis e fechados, mas caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica, devendo-se recorrer a outras ciências para melhor definir produtos e serviços resultantes da atividade econômica" (PADILHA; BRITTO, 2023: 3).

E, a fim de afastar eventual incompatibilidade desta guinada jurisprudencial à previsão contida no art. 110 do Código Tributário Nacional, a Corte pontuou que "o art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto evidente que não é possível engendrar-se

---

869 "IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional."

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 116.121**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Relator para o Acórdão: Ministro Marco Aurélio, em 11 de outubro de 2000. Disponível: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>

interpretação autêntica da Constituição feita pelo legislador infraconstitucional, na medida em que este intérprete não pode balizar ou direcionar o intérprete da Constituição" (RE 651.703[870]). Decidiu-se, logo, que não poderia o Código Tributário Nacional impor uma interpretação restritiva/literal aos conceitos utilizados pelo constituinte para definir competências tributárias, pois não estaria dentro do âmbito de competências de um legislador infraconstitucional, ainda que em sede de lei complementar.

Essa mudança de paradigma, no entanto, não tem sido unânime. De fato, ainda remanescem julgados do Supremo Tribunal Federal que, embora pontuem pela necessidade de se utilizar de novos critérios interpretativos, concluem pela ausência de superação do entendimento pelo critério dicotômico proposto pela corrente civilista, isto é, que o ISS incidiria apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar (RE 603.135[871]).

---

870 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**. Relator: Luiz Fux, em 29 de setembro de 2016. Disponível: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>

871 "Cito esse dispositivo [o art. 110 do Código Tributário Nacional] apenas a título de ilustração. Obviamente não pretendo interpretar a Constituição à luz do Código Tributário Nacional. Não é disso que se trata. Essa é uma daquelas disposições que, em verdade, não chegam propriamente a inovar – apenas explicam e reiteram aquilo que já se encontrava nas dobras do texto constitucional. Sim, porque admitir que ao legislador fosse dado alterar as materialidades utilizadas para repartir as competências tributárias, como já disse, seria o mesmo que reconhecer-lhe o direito de alargar ou estreitar os limites de sua própria competência ao seu bel-prazer. E isso evidentemente viola a Carta Constitucional. Não nego – e quero deixar isso bem claro – a importância do papel da legislação complementar na matéria. A Constituição não traz todas as soluções, muito menos em matéria tributária. Não existe, já no texto constitucional, definição precisa, exata e completa do que seja "serviço de qualquer natureza". Ao contrário, o comando disposto no art. 156, III, é expresso ao prescrever que os "serviços de qualquer natureza" serão "definidos em lei complementar". A rigor, penso que estamos diante de duas certezas. De um lado, é verdade que o art. 156, III, da Constituição prescreve caber a lei complementar definir o que se deve ter por "serviços de qualquer natureza" para efeito do imposto municipal; de outro, não se pode olvidar que essa definição se dá dentro de certos limites que já se devem colher do próprio texto constitucional."

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 651.703**. Relator: Gilmar Mendes, de 22 a 28 de maio de 2020 (sessão virtual). Disponível: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>

É curioso perceber que, tanto os julgados que chancelam o método hermenêutico econômico, como aqueles que se sustentam no método hermenêutico literal/restritivo, baseiam-se na aplicação do art. 110 do Código Tributário Nacional, conferindo-lhe aplicações distintas. A esse respeito, já alertava Ricardo Lobo Torres no sentido de que "o art. 110 do CTN, pela sua ambiguidade, serve tanto para alargar quanto para restringir o significado das palavras da Constituição" (2006: 189).

Em linhas gerais, pode-se afirmar que, ainda que o abandono ao critério civilista não tenha sido definitivo, o crescimento de uma tendência pela adoção do critério econômico reflete a fragilidade das materialidades tributárias em questão e das próprias regras de repartição de competência tributária existentes na Constituição Federal de 1988, pondo em evidência a sua obsolescência (CORREIA NETO; AFONSO; FUCK, 2020: 185) e demandando da Corte a aplicação da denominada interpretação evolutiva.

4. O CONCEITO DE "SERVIÇOS" E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132, DE 2023

Conforme visto acima, a insuficiência das regras de competência tributária então previstas na Constituição Federal de 1988 motivou uma guinada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que entendeu pela necessidade de adotar outros elementos na análise dos conceitos tributários previstos pelo constituinte para que esses acomodassem as novas realidades econômicas. Essa insuficiência foi apresentada, também, como uma das justificativas para a reforma do sistema constitucional tributário, e está plasmada na Emenda Constitucional nº 132, de 2023, que dentre outros pontos, unificou o ISS e o ICMS por meio da instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

De fato, a evolução das realidades encontradas, especialmente aquelas relacionadas aos novos modelos de negócios jurídicos firmados em decorrência da evolução da economia, pôs em evidência a crescente necessidade de que as normas que prescrevem as hipóteses de incidência tributária acompanhem esse desenvolvimento (SCAFF, 2023) e, ao mesmo tempo, a necessidade de que o sistema constitucional tributário fosse modificado, mediante a modificação das regras de competência tributária.

Afinal, as materialidades constitucionais pensadas pelo constituinte de 1988 mostraram-se nitidamente obsoletas, na medida em que "foram construídas para uma economia predominantemente orientada a bens tangíveis e repartem competências entre Estados e Municípios, dividindo as operações entre circulação de mercadorias e prestação de serviços. Ambas as premissas se mostram inadequadas à nova economia" (CORREIA; AFONSO; FUCK, 2019: 165). A fim de minimizar essa obsolescência, e, em especial, pôr fim aos conflitos de competência tributária entre Estados e Municípios, o caminho encontrado foi a unificação das bases tributárias, passando-se a prever uma única base para as "operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços" (inciso I do novo art. 156-A, da Constituição Federal de 1988[872]).

A unificação, contudo, não significou o abandono da materialidade constitucional do conceito de "serviços", que permanece constante no texto constitucional e cujo estabelecimento de conceito foi delegado, pelo constituinte derivado, ao legislador complementar, nos termos do §8º do aludido dispositivo (*"para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o caput poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos"*).

A disposição parece reproduzir a orientação há muito firmada pelo método hermenêutico econômico, na medida em que confere ao conceito de "serviços" uma extensão residual em detrimento à "operação com bens materiais ou imateriais". Afasta-se, pois, do requisito da tangibilidade anteriormente sustentado pela corrente civilista, para então, em uma leitura isolada do dispositivo, determinar que "serviço" será tudo o que não se referir a operações "com bens materiais ou imate-

---

872 "Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

(…)

§8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o caput poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos."

riais" e ponto final, sendo desnecessária, inclusive, uma ação do sujeito passivo (SCAFF, 2024: 688[873]).

Todavia, conforme alerta Humberto Ávila, os novos dispositivos constitucionais não podem ser lidos de modo isolado, como se ilhas fossem; ao contrário, devem observar uma série de limites, dentre os quais os estruturais e principiológicos impostos pela Constituição Federal de 1988 (2024: 703). Assim, a disposição contida no §8º do novo art. 156-A, da Constituição Federal de 1988 não constitui uma "carta em branco" ao legislador infraconstitucional, mas lhe permite que, observando todos os demais limites impostos pelo constituinte, "estabeleça o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance".

Isso significa dizer que, embora a Emenda Constitucional nº 132, de 2023, tenha inaugurado uma base constitucional ampla para a materialidade tributária das operações que atraem a incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), em especial aquela relativa ao conceito de "serviços", o legislador infraconstitucional, ao exercer a atribuição outorgada pelo §8º do novo art. 156-A, da Constituição Federal de 1988, deverá observar a imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico (CARVALHO, 2021:108), o que repercute, como visto, na observância da disposição contida no art. 110 do Código Tributário Nacional.

O Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024, apresentado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, com o objetivo de dispor acerca da regulamentação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, embora ainda não veicule disposições definitivas, permite-nos tecer algumas considerações. A mais relevante, no que importa ao objeto da presente análise, consiste no fato de que o projeto de lei limitou-se a reproduzir o enunciado previsto no §8º do novo art. 156-A, da Constituição Fede-

---

873 "Tributavam-se as operações com bens e a prestação de serviços. Essa palavra, que designa uma ação do contribuinte, simplesmente desapareceu do texto aprovado. Constata-se mesmo que sequer existem verbos para designar a incidência, delimitando o poder de tributar. (…) Tal como redigido, o imposto (IBS) e a contribuição (CBS) incidirão sobre o bem ou o serviço, e não em decorrência de uma ação do contribuinte. Parece claro que isso é uma falha redacional, mas que poderá trazer enorme judicialização, à míngua de precisão terminológica".

SCAFF, Fernando Facury. **Panorama sobre a EC n. 132: um Salto no Escuro, com Torcida a Favor**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 56, p. 681–700, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534.

ral de 1988, no §2º de seu art. 4º[874], sem, contudo, estabelecer qualquer conceito, nos termos outorgados pelo constituinte derivado.

Com efeito, conforme visto anteriormente, a apresentação de um conceito deve conter os elementos essenciais que permitam o estabelecimento dos limites negativos e positivos de certeza (COSTA, 2007: 177), sem o que não restam indicadas as propriedades necessárias e suficientes à sua configuração, tampouco o estabelecimento do seu conteúdo e alcance, conforme determinou o constituinte derivado (ÁVILA, 2024: 722[875]). Não se desconhece, evidentemente, que o Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024 apresenta, em caráter exemplificativo, uma série de operações que estariam sujeitas ao IBS e à CBS (§1º do art. 4º e art. 5º), mas tais disposições, para além de não diferenciarem o que se trataria de um "bem" ou de um "serviço", e, portanto, serem imprestáveis à determinação de um conceito, tratam-se de um "rol exemplificativo", o que igualmente não cumpre a função de delimitação vislumbrada pelo constituinte derivado.

Não se desconhece, também, que o constituinte derivado, ao outorgar ao legislador infraconstitucional a possibilidade de "estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance", utilizou-se do vocábulo "poderá", veiculando, portanto, uma faculdade que poderá ou não ser exercida. Entretanto, considerando que, neste caso, é o estabelecimento do conceito que permitirá uma demarcação precisa na regra de competência tributária e, portanto, a interpretação segura da norma constitucional, parece-nos que a renúncia pelo legislador foi equivocada, não bastando que seja transferido ao conceito de serviços "tudo o que não se enquadrar na definição de operação com

874 "Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre:

(…)

§2º Para fins da incidência do IBS e da CBS, considera-se operação com serviço qualquer operação que não seja classificada como operação com bem."

875 "Nesse sentido, seria inválida a lei complementar que, a pretexto de apresentar uma "definição" do "conceito" de "operações com serviços", se limitasse a reproduzir a expressão constitucional em seu texto simplesmente dizendo, por exemplo, que serviço é "qualquer operação que não seja enquadrada no conceito de operação com bens". Tal enunciado não cumpriria o dever constitucional de "estabelecer o conceito" de "operações com serviço", nem tampouco funcionaria como uma "definição", pois não demarcaria as suas fronteiras de modo a indicar o que se enquadra e o que não se enquadra em seu âmbito, não esclareceria a relação que ele mantém com outros conceitos, nem permitiria a compreensão pelos destinatários de quais seriam os seus normais referentes para a maioria dos casos".

bem, amplitude demasiada que termina tornando sem sentido a própria competência impositiva residual" (MACHADO SEGUNDO, 2024: 318).

É bem possível que, no curso do trâmite do processo legislativo, essa insuficiência seja constatada e corrigida. De fato, não há como se cogitar que, após décadas de embates doutrinários e jurisprudenciais acerca do conceito de "serviços", o que evidenciou a necessidade de reforma do sistema constitucional tributário e também motivou a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, esquive-se o legislador infraconstitucional de aproveitar a oportunidade de consagrar um conceito que abranja, efetivamente, a materialidade trazida pelo texto constitucional.

E isso porque, se, de um lado, a tributação do futuro exige uma Constituição mais enxuta, de outro, traz a necessidade de uma legislação infraconstitucional pormenorizada, "que concentre as definições dos pilares de um novo sistema, a fim de proporcionar maior agilidade e flexibilidade para ajustar o sistema tributário à nova e imparável realidade da economia e da sociedade" (AFONSO; PORTO; FUCK, 2020: 215), proporcionando, ao mesmo tempo, dinamicidade e segurança jurídica, elementos não contemplados pela proposta até o momento apresentada.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em conclusão, pode-se afirmar que, ao longo das últimas décadas, diferentes métodos hermenêuticos têm sido consagrados pela doutrina e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quando da aplicação do art. 110, do Código Tributário Nacional. A guinada de uma orientação que passa a consagrar a aplicação de critérios econômicos, em detrimento do critério dicotômico civilista, refletiu o afastamento da primazia da segurança jurídica, então consagrada a partir da inalterabilidade dos conceitos trazidos pela Constituição Federal de 1988, para permitir que os conceitos sejam interpretados a partir das novas realidades obrigacionais surgidas em decorrência da evolução da economia.

Ao mesmo tempo, essa insuficiência evidenciou a necessidade de que fosse realizada uma reforma do sistema constitucional tributário, cujas regras de delimitação de competência tributária caíram em obsolescência, o que veio a ocorrer recentemente com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023. A análise do novo texto constitucional, por sua vez, permite concluir que, embora superados os conhecidos conflitos de competência tributária travados entre Estados e Municí-

pios, ante a unificação do ICMS e do ISS, permanece na Constituição Federal de 1988 a materialidade constitucional do conceito de "serviços".

E, embora a nova redação aparente reproduzir a orientação há muito firmada pelo método hermenêutico econômico, na medida em que confere ao conceito de "serviços" uma extensão residual em detrimento à "operação com bens materiais ou imateriais", afastando-se o requisito da tangibilidade, esses contornos não parecem estar suficientemente apresentados, o que, até o momento, não foi solucionado, nem mesmo com a superveniência da apresentação do Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024, que se esquivou ao estabelecimento de um conceito para "serviços", a despeito da autorização constante no §8º do novo art. 156-A, da Constituição Federal de 1988.

É evidente que as dificuldades e incertezas são naturalmente inerentes ao processo de reformulação do texto constitucional, exigindo a modificação de perspectivas há muito tempo sedimentadas. Tais dificuldades e incertezas, no entanto, devem ser vistas como elementos catalisadores ao desenvolvimento de um direito positivo que, realmente, reflita os objetivos do constituinte, prezando, em especial, pelo equilíbrio entre a dinamicidade e a segurança jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **O art. 110 do Código Tributário Nacional: alteração de conceitos e definições do sistema jurídico**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição.** São Paulo: RT, 1971

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição – Pressuposto positivos – Arquétipo do ISS**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 37, n. 10, p. 29-50, 1986.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018

ÁVILA, Humberto. **Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS**. Revista Direito Tributário Atual, *[S.l.]*, n. 56, p. 701–730, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.31.2024.2542. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2542. Acesso em: maio de 2024.

BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado.** 14. ed. rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016

BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na lei**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 33

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. **A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil, Revista Brasileira de Direito**, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e C**ódigo **Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo.** 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/ Aplicação do Direito**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **ISS – Conceito de serviço e jurisprudência do STF.** Revista de direito tributário. São Paulo, v. 116, p. 185-190. Mesa Expositiva – XXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 2011

JÚNIOR, Reinaldo Pizolio. **Competência tributária e conceitos constitucionais.** 2005. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005

JÚNIOR, Silvio José Gazzaneo; BATISTI, Gabriel Miranda. **Novas perspectivas da tributaç**ão de serviços (e intangíveis). Estudos de Direito Tributário 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados. São Paulo, p. 265-296, out. 2018

MACEDO, Alberto. **ISS versus ICMS-Mercadoria: licenciamento de software e a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial**. In: Macedo, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael; PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). Gestão tributária municipal e tributos municipais. São Paulo: Quartier Latin, 2017, v. 6

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; SCHOUERI, Luis Eduardo. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. 2013. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: < http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-144507/pt-br.php >.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado social e tributação**: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. 2006. Tese (Doutorado em Direito Público) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino; BRITTO, Lucas Galvão. **Tributação das transações de software segundo as autoridades tributárias e o STF.** Revista de Direito e as Novas Tecnologias | vol. 20/2023 | Jul - Set / 2023 DTR\2023\912

PISCITELLI, Tathiane dos Santos; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). **Tributação da Nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020

SCAFF, Fernando Facury. **O futuro da tributação na nova economia digital.** Revista Consultor Jurídico, 13 de novembro de 2023. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-nov-13/o-futuro-da-tributacao-na-nova-economia-digital. Acesso em novembro de 2023.

SCAFF, Fernando Facury. **Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 56, p. 681–700, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534. Acesso em: maio de 2024.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de Competências e Competência Residual. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998

VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito de direito. In: VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos.** v. 1. São Paulo: Axis Mundi - IBET, 2003

ZILVETTI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998

INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: O CONCEITO DE SERVIÇO

Raphaelle Costa Carvalho[876]

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO – 2. AUSÊNCIA DE DEFINIÇÃO NORMATIVA DO CONCEITO DE SERVIÇO – 3. TENTATIVAS DE DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇO – 4. O CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – 5. CONCLUSÃO – 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUÇÃO

Na esteira do Código Civil de Napoleão, propriedade, sobretudo a imóvel, foi o arquétipo do Direito Privado no século XIX, e cabia ao Estado fornecer as condições para seu livre exercício, protegido de interferências externas. Sob a perspectiva dos bens móveis, a circulação de mercadorias representava materialidade econômica das mais relevantes. Porém, com a evolução dos mercados e, sobretudo, com o surgimento e a consolidação da Internet, os serviços ganharam destaque no cenário econômico e se verifica um contínuo aparecimento de novas formas pelas quais utilidades sociais são prestadas.

Nesse cenário, em que pese a importância que os serviços representam do ponto de vista econômico e tributário, é relevante observar que o ordenamento jurídico brasileiro não trata de definir o que se entende como "*serviço*". A Constituição Federal capta essa materialidade econômica e, no sistema de distribuição de competências tributárias entre os entes federativos, a atribui aos Municípios, aos que compete instituir e cobrar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Mas o texto constitucional – ou qualquer ato normativo de hierarquia inferior – não define o que se entende como serviço.

876 Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

Por isso, coube à literatura especializada tentativas de identificar o conceito de serviço, a partir da percepção de que a matéria representa verdadeiro ponto de interseção entre o Direito Tributário e o Direito Privado. Nesse sentido, verifica-se a utilização de lições civilistas e de outros ramos do conhecimento para definir a materialidade presente em normas de incidência tributária que submetem os serviços à cobrança de ISS.

Além disso, em diversas oportunidades, a questão foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), cuja jurisprudência denota a evolução que o tratamento do tema verificou desde a utilização da clássica distinção entre obrigação de fazer e obrigação de dar até a incorporação de elementos econômicos à interpretação tributária para que a definição do conceito de serviços seja feita de maneira adequada à realidade econômica concreta.

2. AUSÊNCIA DE DEFINIÇÃO NORMATIVA DO CONCEITO DE SERVIÇO

Na ordem constitucional brasileira, delimitar o conceito de serviço importa em traçar os limites de regras de competência tributária, considerando que se trata de materialidade econômica que, em caráter precípuo, foi atribuída aos Municípios. Quanto aos impostos, o Sistema Tributário instituído pela Constituição Federal de 1988 adotou um critério rígido de separação de competências tributárias, pelo qual elege certos signos presuntivos de riqueza e os atribui à esfera de cada um dos entes federativos, com vistas a estabelecer um equilíbrio fiscal entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, necessário ao exercício de sua autonomia. Verifica-se que competência tributária foi delimitada pelo constituinte por meio de signos que constituem o núcleo da materialidade dos tributos, *v.g.*, mercadoria, serviço, propriedade e renda.

Conforme explica Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior, "*sistema tributário nacional é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, e das regras jurídicas que os disciplinam*" e a própria noção de sistema tributário traz ínsita a coordenação dos tributos entre si e com o sistema econômico vigente, com as finalidades fiscais e extrafiscais da tributação e com as demais normas do ordenamento jurídico, dentre as quais os princípios constitucionais. Ainda de acordo com o mesmo autor, "*se não existir essa harmonia e se cada tributo não for parte de um todo com finalidade determinada, não se poderá falar*

em sistema tributário, porque esse não resulta do simples fato de o Estado cobrar tributos".[877]

A complexidade inerente à exigência de coordenação e harmonia entre as normas do sistema tributário tende a se intensificar no Brasil, que é um Estado Federal estruturado em três níveis autônomos entre si, com as atribuições dos entes fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências.[878] O art. 156, inciso III, da Constituição Federal prevê que compete aos Municípios instituir impostos sobre "*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*". Desse modo, à exceção do transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – que se submetem à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos Estados –, os serviços consubstanciam hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios, conforme definidos em lei complementar.

A Constituição Federal não define o que considera "*serviços de qualquer natureza*". E nem a Lei Complementar nº 116/2003 (referida no inciso III do art. 156 da CRFB) o faz. Na verdade, o que a referida lei estabelece são normas gerais de ISS – que, nos termos de seu art. 1º, "*tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador*". Nesse sentido, a lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 traz uma série de serviços a serem tributados pelo ISS, na medida em as leis municipais os definam como hipótese de incidência do referido imposto.

Contudo, não se encontra no ordenamento brasileiro o que se entende por conceito de serviços para fins tributários. E isso suscita duas importantes questões. A primeira é a discussão acerca da utilização de conceitos e tipos pelo Direito Tributário. A literatura especializada aponta que, tradicionalmente, os conceitos seriam construídos de forma abstrata a partir de características fixas, exaustivas e irrenunciáveis. Seriam dotados de precisão e isenção de valorações, com natureza fechada e rígida – e, por isso, submetidos à técnica de mera subsunção lógica.

---

877 ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 20ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. pp. 188/189.

878 DALARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. 31ª edição. São Paulo. Saraiva. 2012. p. 255.

Por sua vez, os tipos seriam construídos a partir de aspectos normalmente – mas não necessariamente – presentes, de modo mais fluido e flexível, com maior vínculo com a realidade concreta. Nesse sentido, teriam caráter mais aberto, de modo que não seriam definidos, mas apenas descritos e demandariam valorações, e não meras subsunções estritamente lógicas.[879]

Luís Queiroz indica que a tentativa de diferenciação entre conceito e tipo parece ter pouca ou nenhuma utilidade. Em primeiro lugar, há grande dificuldade de se estabelecer critérios razoáveis para se distinguir o conceito do tipo. Além disso, a existência de conceitos total ou absolutamente determinados é muito raro no Direito, *v.g.*, os conceitos numéricos. Ainda, há certo grau de indeterminação na construção de sentido de qualquer texto normativo, considerando certo grau de apreciação e influência da visão de mundo do intérprete.[880]

O autor observa, ainda, que a distinção entre conceito e tipo decorre de uma concepção exageradamente restritiva acerca da noção atribuída ao termo conceito, bem como de uma concepção igualmente restritiva do termo subsunção.[881] Nesse cenário, a fim de evitar "*prejuízos hermenêuticos decorrentes de divergências terminológicas inúteis e de distinções insuficientemente elaboradas*", Queiroz defende a conveniência e utilidade do uso do termo conceito de modo não restritivo, de modo a compreender o que se pretende designar de tipo ou cláusula geral. Assim, o autor propõe a seguinte definição de conceito, nessa perspectiva mais ampla e que abarca o tipo:

> *"conceito – é a noção, o sentido humanamente construído de algo, mediante compreensão-interpretação, que envolve valoração e uso da razão, sujeita aos fenômenos da indeterminação conceitual, da mutação conceitual e da diversidade espacial conceitual, informada socioculturalmente pela tradição, mas não presa e cristalizada por esta, pois um conceito construído está sujeito a permanentes*

---

879 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Interpretação e Aplicação Tributárias*: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. 1. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 101.

880 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Interpretação e Aplicação Tributárias*: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. 1. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. pp. 104/105.

881 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Interpretação e Aplicação Tributárias*: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. 1. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 107.

mudanças de índole cultural, econômica, moral, religiosa, científica, etc., que se dão no tempo e no espaço."[882]

A segunda questão atinente à ausência de conceituação de serviços, para fins tributários, no ordenamento brasileiro consiste no reconhecimento da perspectiva econômica do conceito de serviços, que antecede o exercício do poder de tributar dos entes federativos e a incidência de suas limitações constitucionais. Em verdade, como materialidade econômica, os serviços existem como atividades prestadas no âmbito da sociedade e, de certo modo, identificados a partir de um critério residual, após a delimitação dos setores primário (agrícola e extrativista) e secundário (industrial) – o que acarreta um universo heterogêneo de atividades que consubstanciam espécies de serviços.

3. TENTATIVAS DE DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇO

Diante da ausência de definição constitucional e legal acerca do conceito de serviços do ponto de vista econômico, coube à literatura especializada e à jurisprudência a construção do sentido necessário à incidência normativo-tributária. Em um primeiro momento, recorreu-se ao conceito de serviço tal como definido no art. 1.216 do Código Civil de 1916, no sentido de que "*toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição*".

Simone Costa Barreto explica que, a partir da contraposição ao conceito de locação de coisas, previsto no art. 1.188 do Código Civil de 1916 ("*na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição*"), os autores concluíram que o serviço possuía como núcleo uma obrigação de fazer, diferenciando-a de uma obrigação de dar.[883]

Nesse sentido, Aires Barreto identifica a obrigação de dar como um vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de algo já existente. Por sua vez, a obrigação de fazer impõe a execução, a elaboração, a realização de algo até então inexistente – de modo que consiste em um

---

882 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Interpretação e Aplicação Tributárias*: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. 1. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021. p. 108.

883 BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza*. *In* Racionalização do Sistema Tributário. Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). pp. 1.051/1.052.

serviço a ser prestado pelo devedor, importando na produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial.[884]

Importa destacar que as disposições contidas nos artigos 1.188 e 1.216 do Código Civil de 1916 são estabelecidas com idêntica redação, respectivamente, nos artigos 565 e 594 do Código Civil vigente. Por essa razão, há autores que entendem pela permanência, até os dias de hoje, do sentido atribuído ao conceito de serviços, para fins tributários, a partir das clássicas noções civilistas.[885]

Ao comentarem o art. 594 do Código Civil vigente, Gustavo Tepedino, Heloísa Helena e Maria Celina Bodin citam a definição cunhada por Orlando Gomes, segundo a qual o contrato de prestação de serviços é aquele "*mediante o qual uma pessoa se obriga a prestar um serviço a outra, eventualmente, em troca de determinada remuneração, executando-a com independência técnica e sem subordinação hierárquica*". Além disso, anotam que o objeto do contrato de prestação de serviços é a atividade humana, tanto física quanto intelectual, e que a remuneração é elemento essencial ao contrato – de modo que a presunção é a de onerosidade do serviço.[886]

A partir de uma interpretação sistemática do texto constitucional, Aires Barreto conceituou o "*serviço tributável*" como "*o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo*".[887]

Nesse sentido, o serviço tributável consistiria em um comportamento humano. Em um esforço humano pessoal que se consubstanciaria em uma obrigação de fazer. E, como corolário do princípio da capacidade contributiva, para ser tributável, essa atividade deve possuir conteúdo econômico, sob pena de ser excluída do âmbito da norma de incidência

---

884 BARRETO, Aires. *O ISS na Constituição e na lei*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009, p. 43.

885 BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza*. *In* Racionalização do Sistema Tributário. Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). p. 1.053.

886 *Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República* – Vol. II – 2. ed. Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza, Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. pp. 323/324.

887 BARRETO, Aires. *O ISS na Constituição e na lei*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009, p. 35.

tributária. Assim, também para fins tributários, identifica-se a remuneração do prestador como componente essencial dos serviços.[888]

Roque Antonio Carrazza identifica o elemento da alteridade como indissociável do conceito de serviço, pelo qual a prestação de serviços, para ser objeto da tributação pelo ISS, deve ser feita a terceiros, em caráter negocial. Dessa forma, os serviços que são prestados em proveito da própria pessoa física ou jurídica estão fora do âmbito de incidência tributária[889] – até porque, nesses casos, não há de se fala no elemento da remuneração, pois se confundiriam, em tese, as pessoas do credor e do devedor da mesma obrigação pecuniária, acarretando sua extinção.

Observa-se, ainda, que o serviço – para ser considerado enquanto tal – deve produzir um resultado ou utilidade, material ou imaterial, ao seu tomador (terceiro em favor de quem o serviço é prestado), em uma relação jurídica em que não haja subordinação – sob pena de eventual caracterização de vínculo de emprego, submetido a regime jurídico específico e não tributável pelo ISS. Além disso, para Aires Barreto, apenas os serviços prestados sob o regime de direito privado estariam no âmbito de incidência do ISS, de modo que o autor exclui da referida exação os serviços prestados sob o regime de direito público. Nesses casos, consistiriam em serviços públicos, imunes à incidência de impostos – dentre os quais, o ISS –, nos termos do art. 150, VI, "a", da Constituição Federal.

Por fim, para se submeter à incidência de ISS, o serviço deve estar compreendido na competência tributária dos Municípios, na forma como estabelecido na Constituição Federal e na lei complementar. Desse modo, excluem-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação – sujeitos à incidência do ICMS, de competência dos Estados – e os serviços não previstos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Assim, Simone Rodrigues Costa Barreto conclui que o conceito de serviço adotado pela Constituição Federal de 1988 possui origem no Direito Civil – que lhe atribui, como núcleo, uma obrigação de fazer. Nesse sentido, para fins de incidência de ISS, o serviço deve reunir as seguintes notas essenciais: (i) ser dotado de conteúdo econômico; (ii)

---

888 BARRETO, Aires. *O ISS na Constituição e na lei*. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009, p. 35.

889 CARRAZA, Roque Antonio. *Grupo de empresas – autocontrato – não-incidência de ISS – questões conexas*. Revista dialética de direito tributário nº 94, p. 117.

ser prestado a terceiro; (iii) sem subordinação; (iv) com finalidade de remuneração; (v) sob o regime de direito privado e (vi) estar compreendido na competência tributária dos Municípios, conforme estabelecido na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 116/2003.

Ocorre que a evolução tecnológica, de que são expoentes o surgimento e a consolidação da Internet e dos meios de comunicação digitais, acarretou no surgimento de novos serviços – inimagináveis em uma economia tradicional, *v.g.*, serviço de *streaming* – e na modificação da forma como serviços sempre foram prestados. Hoje em dia é possível acessar um aplicativo de celular e realizar cotação e contratação de certos serviços à distância, com a monitorização de resultados por meio de instrumentos tecnológicos, superando-se a necessidade da presença física do prestador ou de seu estabelecimento no local em que o tomador se beneficia da utilidade, como é o caso dos serviços de consultoria e de mentoria prestados de forma remota.

A atual realidade econômica e tecnológica permite, inclusive, que serviços sejam prestados sem interferência humana ou com grau reduzido de atuação, que passa a ser precipuamente verificada na fase inicial, de concepção e/ou programação de instrumentos tecnológicos por meio dos quais o serviço será prestado e a utilidade será usufruída pelo tomador. E tal evolução na forma como os serviços surgem e são prestados acarreta a necessidade de que a legislação tributária seja continuamente atualizada, com vistas a garantir efetividade na arrecadação e que novas materialidades sejam insertas no âmbito de incidência das normas impositivas.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 157/2016 alterou a Lei Complementar nº 116/2003 para adicionar itens relacionados à tributação digital na lista dos serviços que são tributados pelo ISS. No subitem 1.09, foi previsto o serviço de *streaming*, nos seguintes termos:

> "*1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)*".

Os resultados de pesquisas aplicadas apontam que há certa prevalência da tributação de atividades econômicas tipicamente digitais pelo ISS – de competência dos Municípios –, em relação aos impostos federais e estaduais. Isso seria efeito da combinação, no âmbito da economia digital, entre serviços e indústria, que acarreta uma produção cada vez

mais especialidade e que resulta em maior valor agregado – o que acaba por atrair a incidência do ISS e contribuir para a chamada "servicização" da economia.[890]

Nesse cenário, a disputa entre Estados e Municípios acerca da tributação de softwares foi decidida em favor da incidência única e exclusiva do ISS, independentemente de se tratar de software "de prateleira" ou customizado.[891] Ainda, quanto á prestação de serviços de provimento de acesso à Internet, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) afastou a tributação por ICMS-Comunicação em detrimento do ISS e editou, nesse sentido, o Enunciado nº 334 de sua Súmula ("*o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet*").[892]

---

890 *Regulação Tributária da Economia Digital*: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital? [recurso eletrônico] / Gustavo Fossati… [et al.]. – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022, p. 35.

891 Ações Diretas de Inconstitucionalidade 1945 e 5659. "3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. **Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software**. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS". (ADI 1945, Rel. Min. Cármen Lúcia, Rel. p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julg. em 24/02/2021, DJe 20/05/2021) [grifou-se]

892 *Regulação Tributária da Economia Digital*: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital? [recurso eletrônico] / Gustavo

O comércio eletrônico, por sua vez, vem sendo interpretado como serviço de intermediação de contratos ou de bens móveis ou imóveis por quaisquer meios e enquadrado nos subitens 10.02 e 10.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Quanto ao processamento na nuvem, suscitaram-se alegações de que o *cloud computing* não implicava nem uma obrigação de fazer e nem uma obrigação de dar, com vistas a afastar qualquer tributação – mas os Municípios vêm tributando esse serviço, com base no subitem 1.03 da lista, que trata do processamento de dados e congêneres.[893]

Verifica-se que a economia digital, ao mesmo tempo que inova na forma e nos valores produzidos pelos empreendimentos, modifica e desestrutura o mercado tradicional, em um verdadeiro processo de destruição criativa: "*a economia digital já não se separa do restante da economia; atravessa-a e modifica profundamente as formas de produção, prestação de serviços e venda de mercadorias*". Como destaca a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a economia digital "*está se tornando cada vez mais a própria economia*" – e essa é uma economia predominantemente de serviços (agregação de valor).[894]

No âmbito da Emenda Constitucional nº 132/2023, que aprovou a Reforma Tributária a ser implementada no País nos próximos anos, houve a instituição de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023).[895] Desse modo, fundiram-se as duas materialidades tradicionalmente atribuídas a Estados – transferência jurídica de mercadorias – e aos Municípios – prestação de serviços, pacificando

---

Fossati… [et al.]. – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022, p. 36.

893 *Regulação Tributária da Economia Digital*: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital? [recurso eletrônico] / Gustavo Fossati… [et al.]. – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022, p. 36.

894 *Regulação Tributária da Economia Digital*: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital? [recurso eletrônico] / Gustavo Fossati… [et al.]. – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022, p. 37.

895 Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

em muito a discussão acerca da configuração de uma ou outra hipótese de incidência e, por conseguinte, da competência tributária de cada um desses entes federativos.

4. O CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Foram submetidos ao Supremo Tribunal Federal (STF) diversas controvérsias jurídicas cuja resolução pressupunha enfrentar o tema relativo à definição do conceito de serviços. Em um primeiro momento, a Corte incorporou a clássica lição civilista que identifica o núcleo dos serviços como obrigações de fazer, diferenciando-os das obrigações de dar. **À época, era recorrente nos acórdãos o argumento** no sentido da impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de direito privado, com base no art. 110 do CTN. Nesse contexto, o STF editou o Enunciado nº 31 da Súmula Vinculante, no sentido de que "***é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis***", pelo fato de a locação ser entendida como obrigação de dar ou entregar.

Posteriormente, ao julgar os Recursos Extraordinários nºs 547.245 e 592.905 e permitir a incidência de ISS nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback*, o Supremo Tribunal Federal indicou que a interpretação do conceito de serviços no texto constitucional possui um sentido mais amplo do que o tão somente vinculado à obrigação de fazer, superando a premissa conceitual fixada no Recurso Extraordinário nº 116.121.[896] Naqueles julgados, a Corte identificou que o arrendamento mercantil

---

II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

896 TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. [RE 116121, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25/05/2001]

compreende três modalidades: (i) o *leasing* operacional; (ii) o *leasing* financeiro e o (iii) *leaseback*. Na primeira espécie haveria locação, nas outras duas, serviço. Ademais, destacou que a lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para fins do art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

O STF entendeu que, no arrendamento mercantil sob a modalidade de *leasing* financeiro – que constitui contrato autônomo que não é misto –, o núcleo é o financiamento, e não uma prestação de dar. E, identificado o serviço de financiamento, restaria configurada a hipótese de incidência do ISS, sendo irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses de *leasing* financeiro e do *leaseback*.

No *leasing* financeiro, a arrendadora adquire bens do fabricante ou fornecedor e disponibiliza seu uso ao arrendatário, mediante o pagamento de uma contraprestação periódica. Ao final do período de locação, abre-se ao arrendatário a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquirir o bem pelo preço residual fixado no contrato. Assim, prepondera o caráter de financiamento em que a arrendadora, que desempenha a função de locadora, figura como intermediária entre o fornecedor do bem e o arrendatário.[897]

Por sua vez, no *leaseback*, a própria arrendatária aliena um bem que lhe pertence à arrendadora e, em seguida, toma-o de volta, em arrendamento mercantil. São casos em que a empresa não dispõe de capital suficiente para se expandir. Nesse cenário, desafeta um bem que lhe pertence e o aliena a uma empresa de arrendamento mercantil, que muitas vezes realiza um pagamento à vista, promovendo-se o acréscimo desejado no capital da alienante. E, considerando que a empresa alienante necessita de utilizar aquele bem em suas atividades, a alienação é seguida do arrendamento do mesmo bem, por meio de um contrato de *leasing* em que a vendedora figura como arrendatária. A operação se reveste de todos os elementos existentes no contrato de *leasing* financeiro.[898]

---

897 Trecho do Voto do Ministro Relator Eros Grau, no Recurso Extraordinário nº 547.245 [RE 547245, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julg. em 02/12/2009, DJe 05/03/2010]

898 Trecho do Voto do Ministro Relator Eros Grau, no Recurso Extraordinário nº 547.245 [RE 547245, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julg. em 02/12/2009, DJe 05/03/2010]

Ainda, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, representou um relevante ponto de evolução na matéria. Na ocasião, foi submetida ao Supremo Tribunal Federal a controvérsia acerca da incidência, ou não, do ISS em relação aos Planos Privados de Assistência à Saúde, afetos ao Tema 581 da Repercussão Geral. O voto do Ministro Relator destacou que o aspecto central da discussão residiria na definição do que se enquadra como serviço, tendo em vista que apenas as atividades classificadas como tal – à luz da materialidade constitucional do conceito de serviço –, são passíveis de atrair a incidência do imposto, observados os termos da lei complementar.

Nesse sentido, "*ainda que previsto na lei complementar a que alude a Constituição, mas não se enquadrando como* serviço *sob a ótica da materialidade do art. 156, III, da CRFB/88, não poderá haver a incidência deste tributo*". O Ministro Relator ainda destaca que "*não se preconiza a tese da interpretação econômica no Direito Tributário, o que enfraqueceria a segurança jurídica, mas, também, não se predica o primado do Direito Privado como o único critério a nortear a interpretação do texto constitucional*"[899]

O Voto condutor do Acórdão ressalta a possibilidade de o Direito Tributário possuir conceitos implícitos próprios ou fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diferentes daqueles constantes da legislação infraconstitucional, ainda mais quando se tratar de interpretação do texto constitucional. No mesmo sentido do afirmado pelo próprio STF ao analisar os Recursos Extraordinários nºs 547.245 e 592.905, o Ministro Luiz Fux afirmou que não haveria um primado do Direito Privado diante da possibilidade de que o Direito Tributário – especialmente em sede constitucional – adote conceitos próprios, por ser, em última análise, Direito Positivo.

Nesse sentido, os conceitos adotados pelos enunciados normativos tributários podem se identificar com aqueles previstos em dispositivos já vigentes, mas essa correspondência não é necessária. E a necessidade de se interpretar o texto constitucional não pode implicar em incorporar à Constituição conceitos criados pela legislação infraconstitucional. Assim, o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional não veicula norma de interpretação constitucional, considerando que o legislador

---

899 Trecho do Voto do Ministro Relator Luiz Fux, no Recurso Extraordinário nº 651.703 [RE 651703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julg. em 29/09/2016, DJe 26/04/2017]

não poderia balizar ou direcionar o intérprete da Constituição.[900] O Ministro Relator destaca que qualquer conceito jurídico ou originário de outro campo do conhecimento, como a Economia, que tenha sido utilizado pelo constituinte para definir competências tributárias não é passível de ser alterado pela legislação infraconstitucional.

Ainda, em que pese a importância da distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer para se identificar as materialidades econômicas relativas ao ICMS e ao ISS, novos critérios de interpretação surgiram na tentativa de conciliar a tensão hermenêutica entre o Direito Civil e o Direito Tributário. Nesse cenário, o Voto condutor do Acórdão indica que a Constituição Tributária deve ser interpretada a partir de um pluralismo metodológico, que adota desde o método literal, até o sistemático e o teleológico. Por isso os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, sendo preciso recorrer, também, às ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade.

Para o Ministro Luiz Fux, embora os conceitos de Direito Civil exerçam um papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não exaurem sua atividade interpretativa: "***é inequívoco, assim, que a ideia de unidade do sistema jurídico repousa 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***".[901]

No Recurso Extraordinário nº 651.703, o STF reconheceu a importância de se recorrer à uma noção econômica de *serviço*, que não deriva e nem se confunde com a interpretação econômica do fato gerador, que buscava fundamentalmente um incremento na arrecadação. Por sua vez, a consideração do critério econômico na atividade hermenêutica encontra limites no sentido literal possível do texto normativo.

Sobre o tema, Luciano Amaro explica que a interpretação econômica ou consideração econômica do direito tributário, divulgada, a partir

---

900 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.

901 Trecho do Voto do Ministro Relator Luiz Fux, no Recurso Extraordinário nº 651.703 [RE 651703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julg. em 29/09/2016, DJe 26/04/2017]

da Alemanha, por Enno Becker, defende que "*não se deveria considerar, na referência feita pela lei tributária a um negócio jurídico regulado pelo direito privado, a* forma jurídica *por ele revestida, mas sim seu* conteúdo econômico". Por sua vez, Heinrich Beisse, na Alemanha, define a consideração econômica do direito tributário como uma aplicação do método teleológico, pelo qual se deve buscar o significado econômico das leis tributárias, alcançando-se uma *'interpretação mais livre de conceitos jurídicos, principalmente daqueles que têm significado flexível, para abranger estruturações "iguais"'*. [902]

A admissibilidade da consideração econômica se torna significativa, em especial, quanto a conceitos que tenham conteúdo determinado pelo Direito Civil. Por isso, a consideração econômica não apresentaria problemas em relação aos conceitos que o próprio Direito Tributário criou ou modificou para suas finalidades, mas sim, em relação aos conceitos criados fora do Direito Tributário, aos quais a finalidade da lei tributária exigiria uma divergência do conteúdo conceitual extratributário.[903]

Amílcar de Araújo Falcão, defensor da interpretação econômica do direito tributário no Brasil, afirmava que "*a menção que o legislador tributário faça à compra e venda, por exemplo, visa ao conteúdo econômico desse negócio, e não à forma jurídica pela qual o ato se exteriorize*". Assim, importaria verificar a capacidade contributiva evidenciada na operação, e não a sua correspondência formal com o modelo de um instituto jurídico privado que tivesse sido mencionado pela lei tributária como hipótese de incidência.

Acerca da interface do Direito Tributário e do Direito Civil na definição do conceito de serviços, importa destacar trecho do Voto do Ministro Luiz Fux no referido Recurso Extraordinário nº 651.703, em que afirma que a interpretação de conceitos tributários é norteada por três princípios, com base nas lições de Heinrich Beisse. O primeiro deles é o de que conceitos econômicos de Direito Tributário – criados pelo legislador tributário ou por ele convertidos para seus objetivos – devem ser

---

902 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pp. 253/254.

903 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pp. 253/254.

interpretados conforme critérios econômicos, *v.g.*, "rendas e proventos de qualquer natureza".[904]

O segundo princípio é no sentido de que conceitos de Direito Civil devem ser interpretados economicamente – respeitado o sentido literal das palavras – quando o objetivo da lei tributária imponha justificadamente um descolamento do conteúdo de Direito Privado, em nome do princípio da igualdade, *v.g.*, a referência a "empregadores" pelo art. 195 da Constituição Federal possui um sentido mais amplo do que o encontrado no Direito do Trabalho.

Por fim, o terceiro princípio apregoa que os conceitos de Direito Tributário devem ser interpretados conforme a definição dada pela legislação civil nas hipóteses em que exista certeza de que o legislador empregou exatamente o conceito de Direito Privado ou quando o sentido literal possível do texto normativo tributário não abre espaço para outra possibilidade interpretativa, *v.g.*, o fato gerador do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR, previsto no art. 153, VI, da Constituição Federal) se limita à propriedade do bem imóvel por natureza, não alcançando os imóveis por acessão.

Sobre a clássica distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer como premissa à definição do conceito de serviços, o Voto condutor do Acórdão destaca que a finalidade dessa classificação destoa daquela que constituinte pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos – *v.g.*, (i) serviços de comunicação, tributáveis pelo ICMS; (ii) serviços financeiros e securitários, tributáveis pelo IOF, e, residualmente, (iii) os demais serviços de qualquer natureza, tributáveis pelo ISS.

Ao assim fazer, o objetivo do legislador constitucional parece ter sido o de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, entendidos como bens imateriais – em contraposição aos bens materiais –, sujeitos à remuneração no mercado. Nessa perspectiva, o conceito de serviços não tem por premissa a configuração do Direito Civil, mas sim, "*relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador*".

---

904 Trecho do Voto do Ministro Relator Luiz Fux, no Recurso Extraordinário nº 651.703 [RE 651703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julg. em 29/09/2016, DJe 26/04/2017]

E compete à lei complementar referida no art. 156, III, da Constituição Federal erigir a serviços atividades econômicas que não se enquadrem em outra materialidade, considerando o caráter residual da definição de serviço. Além disso, é corolário do Princípio da Justiça Fiscal, sob a vertente da Capacidade Contributiva, que tais atividades – por representarem autênticas manifestação de riqueza – não escapem à tributação tão somente pela definição de um conceito de serviço, no plano abstrato, ser incapaz de captar todos as formas que os serviços podem vir a adotar na realidade econômica concreta.

Como já exposto, o art. 156, inciso III, da Constituição Federal atribui aos Municípios a competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, observados aqueles submetidos à incidência de ICMS, de competência dos Estados. Logo, a definição dos serviços sujeitos à tributação por ISS segue um critério residual, que tem como referência os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, referidos no art. 155, inciso II. Todos os demais, entendidos como serviços de qualquer natureza, se enquadram na hipótese de incidência do ISS – conforme definidos em lei complementar.

Nesse ponto, fala-se que a lei complementar que soluciona conflitos de competência tributária seria dotada de dupla presunção de constitucionalidade: para além da presunção de constitucionalidade que surge com toda lei desde a sua edição, por ser expressamente exigida pelo texto constitucional como instrumento de definição dos serviços tributados por ISS, as normas que se extraem da Lei Complementar nº 116/2003 seriam dotadas de um nível a mais dessa presunção, que seria, portanto, especialmente reforçada.[905]

E essa ideia parece nortear as conclusões alcançadas pelo Supremo Tribunal Federal em casos relativos ao conflito entre a incidência do ISS e do ICMS, especialmente os relacionados à tributação de operações mistas – que envolvem prestação de serviços e fornecimento de bens. No Recurso Extraordinário nº 784.439, a Corte consignou que ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços submetidos ao ISS, a Constituição fez uma escolha pragmática para evitar dúvidas se determinada operação seria tributada como prestação de serviços ou

905 Paulo Melo do Nascimento, J. (2018). Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária. *Revista Eletrônica Da PGE-RJ*, *1*(2). Disponível em: https://doi.org/10.46818/pge.v1i2.29. Acesso em: 6 de maio de 2024.

de circulação de mercadorias, especialmente tendo em conta o caráter misto de muitas operações econômicas. Observou, ainda, que sua jurisprudência é no sentido do caráter taxativo das listas de serviços.[906]

No referido julgado, o Plenário do STF entendeu que, para fins de tributação por ISS, seria irrelevante a nomenclatura dada ao serviço, considerando que são adotadas expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns itens da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, como a **fórmula "e congêneres"**. E não existiria óbice constitucional a essa técnica legislativa, de modo que eventuais excessos interpretativos seriam solucionados pelo Poder Judiciário.

Com base no decidido nos já citados Recursos Extraordinários nºs 592.905, de Relatoria do Ministro Eros Grau, e 651.703, de Relatoria do Ministro Luiz Fux – em que examinada a incidência do ISS, respectivamente, sobre as operações de arrendamento mercantil e sobre as realizadas pelas empresas de planos privados de assistência à saúde –, destacou que, embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência da Corte **não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais**, tendo fixado a seguinte tese de repercussão geral: "*é taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva*".[907]

Outro caso paradigmático no tema é o da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.764/DF, que analisou se os contratos que veiculam hospedagem de qualquer natureza na forma como previstos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 **são preponderantemente serviços para fins de tributação pelo ISS**. Na ocasião, o STF entendeu que, uma vez fixada na lista anexa à referida lei complementar que uma atividade corresponde a uma prestação de serviço – ainda que se trata de relação contratual mista ou complexa –, somente seria viável defender a inconstitucionalidade dessa opção legislativa quando a natureza

---

906 Ver RE 603136, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julg. em 29/05/2020, DJe 16/06/2020; RE 361.829, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006; RE 464.844 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe de 09.5.2008; RE 450.342 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 03.8.2007

907 RE 784439, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julg. em 29/06/2020, DJe 15/09/2020.

jurídica do negócio jurídico em questão não correspondesse, de fato, a um serviço.[908]

Nesse sentido, no contrato de hospedagem, a utilidade buscada pelo tomador consiste, em essência, no alojamento temporário e a sua função típica é a hospitalidade retribuída. Ademais, n**ão há o que se confundir entre a relação negocial de hotelaria e o contrato de locação de bem imóvel.** Dessa forma, não seria apropriada a leitura da hospedagem como uma obrigação de dar, considerando que **não se depreende dela, para fins tributários, unicamente uma locação da unidade habitacional pelo preço** da diária.

De acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, a interpretação constitucional da materialidade tributária prevista no art. 156, inciso III, da Constituição Federal não se limita à classificação obrigacional de matriz civilista, de modo que o ISS incide sobre atividades que representam tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, a Corte destacou que a lei complementar a que se refere o art. 156, inciso III, da Constituição Federal, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS, (i) elenca serviços por natureza; (ii) inclui serviços que, não caracterizando outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços para fim de incidência do tributo, por força de lei – tendo em vista que, se assim não o fossem, restariam incólumes a qualquer tributo e (iii) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.

5. CONCLUSÃO

Verifica-se a dificuldade em se tentar definir, de maneira abstrata, o que se entende por *serviços*, considerando a fluidez e amplitude do conceito, que é delineado de maneira residual, após a delimitação dos setores primário (agrícola e extrativista) e secundário (industrial) – o que acarreta um universo heterogêneo de atividades que consubstanciam espécies de serviços.

No cenário de ausência de definição normativa, coube à literatura especializada a tarefa de tentar delinear o conceito de serviços, por meio

908 ADI 5764, Real. Min. André Mendonça, Tribunal Pleno, julgado em 02/10/2023, Dje 16/10/2023.

de entendimentos que incorporaram lições civilistas e de outros ramos do conhecimento. Em especial, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) possui relevância ímpar na matéria, ao examinar casos paradigmáticos em relação aos quais o conceito de serviço era premissa à sua resolução.

A partir de uma evolução de entendimentos, que teve origem no emprego da distinção entre obrigações de fazer (que consubstanciariam serviços) e obrigações de dar (relativas à circulação de bens) e culminou no Recurso Extraordinário nº 651.703, a Corte chegou a um conceito de serviços que não tem por premissa a configuração do Direito Civil, mas sim, está "*relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador*".

Em que pese as insuficiências que possam ser verificadas a partir da aplicação de tal conceito no âmbito da realidade econômica concreta – ainda mais no contexto de evolução da economia digital –, é essa noção que norteia a solução das controvérsias levadas a exame pelo Poder Judiciário, em especial, as relativas ao conflito de incidência entre o ISS e o ICMS, diversas vezes analisado pela Corte Constitucional.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BARRETO, Aires. O ISS na Constituição e na lei. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza*. *In* Racionalização do Sistema Tributário. Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET).

CARRAZA, Roque Antonio. *Grupo de empresas – autocontrato – não-incidência de ISS – questões conexas*. Revista dialética de direito tributário nº 94.

Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República – Vol. II – 2. ed. Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza, Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

DALARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. 31ª edição. São Paulo. Saraiva. 2012. p. 255.

Paulo Melo do Nascimento, J. (2018). Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária. *Revista Eletrônica Da PGE-RJ*, *1*(2). Disponível em: https://doi.org/10.46818/pge.v1i2.29.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Interpretação e Aplicação Tributárias*: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. 1. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021.

Regulação Tributária da Economia Digital: a legislação tributária brasileira está apta a regular os desafios atuais da economia digital? [recurso eletrônico] / Gustavo Fossati… [et al.]. – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 20ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

DIREITO PRIVADO E DIREITO TRIBUTÁRIO: ORIGEM E INTERPRETAÇÕES DO ARTIGO 109 DO CTN

Sergio André Rocha[909]
Jorge Ricardo da Silva Júnior[910]

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. A ORIGEM DO ARTIGO 109 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL; 3. INTERPRETAÇÕES DO ARTIGO 109 DO CTN; 4. NOSSA POSIÇÃO SOBRE O ARTIGO 109 DO CTN; 4.1. O QUE SERIAM "PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO"?; 4.2. O USO DOS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO SOMENTE PARA A "PESQUISA"; 4.3. QUAL A FINALIDADE DO ARTIGO 109 DO CTN AFINAL?; 4.3.1. O QUE SERIAM "CONCEITOS, INSTITUTOS E FORMAS" DE DIREITO PRIVADO?; 5. CONCLUSÃO

1. INTRODUÇÃO

As controvérsias envolvendo a relação entre Direito Tributário e Direito Privado não são novas e já foram alvo de inúmeros trabalhos em nossa doutrina, alguns dos quais remontam a um período anterior ao próprio Código Tributário Nacional (CTN) e tiveram reflexos na sua elaboração.

As relações entre Direito Tributário e Direito Privado ganham destaque em razão de a tributação recair sobre fatos e situações com conteúdo econômico, muitas das quais são reguladas pelo Direito Privado.[911] É comum a utilização, pela legislação tributária, de conceitos normativos regulados, definidos e estudados nos campos do Direito Civil, Societário e Comercial.

---

909 Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da UERJ.

910 Pós-Graduando em Direito Tributário pelo IBDT. Advogado.

911 Ver: COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio Freitas (Coords.). *Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 87-88.

Assim, o legislador tributário, quando decide, por exemplo, adotar um instituto, um conceito ou forma já regulamentados pelo Direito Privado, pode fazer simples referência à sua delimitação neste ramo do Direito.[912] De outro lado, a depender do caso, pode o Direito Tributário partir de um instituto, conceito ou forma de Direito Privado e alterar sua categorização ou seus efeitos. Dessa forma, o Direito Tributário entra em relação com o Direito Privado, seja ao adotar integralmente institutos já regulados por ele ou ao modificá-los, o que torna relevante o estudo das interseções entre os dois ramos jurídicos.

Em um primeiro momento, a existência deste campo de atuação comum e a precedência histórica do Direito Privado fizeram com que o Direito Tributário fosse qualificado por alguns autores como um "Direito de superposição".[913]Entendia-se haver uma espécie de subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado, já que se acreditava que as leis tributárias faziam referência a institutos, conceitos e formas do Direito Privado e que apenas na ocorrência destes seria possível a aplicação das leis tributárias. Ou seja, na própria hipótese de incidência tributária estaria contido um ato ou negócio jurídico a ser qualificado a partir do Direito Privado, de tal sorte que, na inexistência ou invalidade de tal ato ou negócio jurídico, não haveria que se cogitar tributação.[914]

Esta era a posição defendida por Ruy Barbosa Nogueira, que, ao tratar do tema da relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado, a descreveu como "das mais intensas e estreitas". Em suas palavras:

> "As relações do Direito Tributário com o Direito Privado (Direito Civil e Direito Comercial) são, pois, das mais intensas e estreitas e isso porque, como vimos, o Direito Privado é de elaboração anterior, e 'regula os direitos e obrigações de ordem privada concernentes às pessoas, aos bens e às suas relações' (art. 1º do Cód. Civil). Por sua vez, o Direito Tributário é de elaboração mais recente e regula o tributo que incide sobre grande parte do campo já disciplinado pelo Direito Privado. Ora, 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. Somente

---

912 Ver: SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 62.

913 Ver: COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio Freitas (Coords.). *Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 87-88.

914 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 764.

> nos casos em que os institutos não lhe sirvam ou naqueles em que vá além o Direito Tributário, é que este precisa elaborar. Assim sendo, as relações entre esses ramos são muito intensas e estreitas."[915]

Nada obstante, conforme será visto, para o Direito Tributário, os atos e negócios jurídicos de Direito Privado não têm seus efeitos e contingências transportados de forma automática para aplicação da lei tributária. Ademais, nada impede que o legislador tributário modifique ou reelabore tal conceito para fins tributários e lhes atribua outras propriedades que não aquelas do Direito Privado, desde que o conceito não tenha sido utilizado para definir ou limitar competências tributárias.

Dessa breve introdução, pode-se perceber as complexidades e controvérsias que circundam o tema. No Código Tributário Nacional, as discussões relacionadas a esta matéria têm se voltado para o capítulo que trata da "Interpretação e Integração da Legislação Tributária", especialmente aos artigos 109 e 110 do CTN.

O presente estudo tem como objetivo analisar a origem e as interpretações do artigo 109 do CTN, bem como delimitar sua função na interpretação e na aplicação da legislação tributária. Não analisaremos neste texto o artigo 110 do Código, nem as controvérsias que o circundam.

Para tanto, em primeiro lugar, trataremos da origem do artigo 109 do CTN por meio da análise dos trabalhos da Comissão Especial do CTN sobre este dispositivo. Em seguida, examinaremos as interpretações do artigo 109 na doutrina e apresentaremos a interpretação que nos parece mais adequada.

2. A ORIGEM DO ARTIGO 109 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O artigo 109 do CTN dispõe que "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".

Em sua origem, o artigo 109 deriva do artigo 132 do Anteprojeto do Código Tributário Nacional ("Anteprojeto"), de autoria do professor Rubens Gomes de Sousa, e do artigo 76, *caput*, do Projeto do Código Tributário Nacional ("Projeto de CTN"). O artigo 132 estabelecia que:

---

915 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O Direito Tributário e suas Relações com Outras Disciplinas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 37, 1954, p. 517-520.

> "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."

Note-se que o dispositivo coloca os denominados princípios gerais de direito privado como **método suplementar de interpretação** somente no que diz respeito à pesquisa da definição, conteúdo e alcance dos conceitos de Direito Privado utilizados na lei tributária, de tal sorte que os referidos princípios refletiriam elementos de interpretação. Note-se ainda que o artigo 132 deveria ser lido conjuntamente com o que dispunha o artigo 131, *caput*, no sentido de que "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."[916] Como se sabe, este último dispositivo não foi incorporado ao CTN.

Nessa linha de ideias, a utilização dos princípios gerais de direito privado seria supletiva e restrita à pesquisa dos conceitos estabelecidos pelo direito privado que fossem reproduzidos pela legislação tributária, e, além disso, os conceitos de direito privado manteriam a sua definição em tal ramo do Direito, salvo quando expressamente alterados pelo direito tributário.

Os artigos 131 e 132 do Anteprojeto foram consolidados e deram origem ao artigo 76 do Projeto de CTN, o qual estabelecia que:

> "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

916 O parágrafo único do art. 131 apresentava importante determinação, buscando evitar a ocorrência de evasão ou redução indevida de tributos: 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 têrmos 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.

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."

No relatório apresentado por Rubens Gomes de Sousa ao Projeto do CTN, que consta nos trabalhos da Comissão Especial do CTN, o autor refere que o artigo 76 teve como objetivo afastar o recurso aos princípios gerais de direito privado como método supletivo na interpretação da lei tributária, de forma a complementar o artigo 75, que tratava dos métodos supletivos de interpretação.[917] Nesse sentido, conforme referiu Rubens Gomes de Sousa, o artigo 76 admitia o "emprego dos princípios gerais de direito privado apenas em sua esfera própria, que é a interpretação dos institutos, conceitos e formas daquele direito, a que faça referência a legislação tributária".[918]

O parágrafo único, por sua vez, permitia expressamente que a lei tributária modificasse os institutos, conceitos e formas de direito privado, desde que estes não tivessem sido utilizados expressa ou implicitamente para definição de competência tributária. O referido parágrafo é semelhante ao artigo 110 do CTN.[919]

Na visão de Rubens Gomes de Sousa, a disposição do parágrafo único era uma consequência da autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado, baseada na diversidade dos objetivos visados por um e por outro: o Direito Privado regula a validade jurídica dos atos, o Direito Tributário investiga o seu conteúdo econômico.[920]

O Anteprojeto e o Projeto do CTN continham referências mais específicas à utilização de conceitos de direito privado na lei tributária, e a função da primeira parte do artigo 109 era evidente e, em certa medida, necessária. Ademais, nos trabalhos da comissão especial do CTN estava

---

917 MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954. p. 183.

918 MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954. p. 183.

919 A principal diferença entre ambos está no fato de que o art. 110 não dispõe expressamente sobre a possibilidade de a lei tributária alterar conceitos de direito privado, visto que se limita a estabelecer a impossibilidade de alteração desses conceitos, formas e institutos quando utilizados para definir competência tributária.

920 MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954. p. 183.

claro que os "efeitos tributários" remetiam a concepções econômicas do fato gerador.[921]

Isso fica evidente na leitura do artigo 74 do Projeto (derivado do artigo 129 do Anteprojeto), o qual afirmava que a interpretação da legislação tributária visaria sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nominalmente referidos, mas também àquelas produzissem ou fossem suscetíveis de produzir resultados equivalentes, com ressalvas às taxas e aos impostos cujo fato gerador fosse a celebração de um negócio jurídico.

Contudo, não obstante as intenções manifestadas no Anteprojeto e no Projeto do CTN, a interpretação do atual artigo 109 do CTN não é tão clara e, em razão disso, deu azo a diversas posições sobre tal dispositivo na doutrina tributária, conforme se passa a demonstrar.

3. INTERPRETAÇÕES DO ARTIGO 109 DO CTN

Como afirmado, apesar das intenções dos autores do CTN, a redação do artigo 109 do CTN é objeto de interpretações divergentes em nossa doutrina tributária.

De um lado, alguns autores entendem que o artigo 109 estabelece uma abordagem de consideração econômica do fato gerador. De outro lado, há os que sustentam que o dispositivo, em verdade, expressa a prevalência conceitual do Direito Privado sobre o Direito Tributário. Há também interpretações de que a norma permite ao legislador combater abusos, e outras de que apenas delimita a relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado.

Antes de tratarmos especificamente das interpretações do artigo 109 na doutrina , passaremos por uma breve análise das lições de Rubens Gomes de Sousa sobre este dispositivo.

O autor, ao tratar do que denominou de "interpretação moderna do direito tributário", afirma que o aplicador da lei pode e deve utilizar todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização integral das finalidades a que a lei se destina, ou seja, deve privilegiar uma interpretação teleológica da lei.[922] Dentro desse critério e tendo em

---

921 Cf. GALENDI JÚNIOR. Ricardo André. *A Consideração Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 362.

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

vista que o objetivo da lei tributária é a obtenção de receita ao Estado nos termos da lei, a sua interpretação deve seguir cinco princípios.[923]

Em *primeiro lugar*, podem ser utilizados todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização integral da lei.

Em *segundo lugar,* os atos, fatos, contratos ou negócios jurídicos previstos como base de tributação devem ser interpretados de acordo com seus efeitos econômicos, e não conforme a forma jurídica. Esse princípio seria o vetor dos três seguintes, o que demonstra o claro posicionamento de Rubens Gomes de Sousa pela consideração econômica.

Em *terceiro lugar*, os efeitos dos atos, fatos, contratos ou negócios jurídicos são aqueles determinados pela Lei Tributária, de tal sorte que não podem ser modificados pela autonomia das partes.

Em *quarto lugar*, os negócios jurídicos cujos efeitos econômicos são idênticos devem produzir efeitos tributários também idênticos, não obstante as formas jurídicas distintas adotadas pelas partes no âmbito do direito privado.

Por fim, em *quinto lugar*, o fato de um negócio jurídico ser nulo de direito, ou até mesmo ilícito, não impede a sua tributação, desde que os efeitos econômicos sejam produzidos.

A análise desses cinco princípios estabelecidos por Rubens Gomes de Sousa revela sua opinião pela utilização da consideração econômica de uma forma mais ampla, e não somente nos casos de abuso de formas ou elusão, o que inclusive é reforçado pelos dispositivos do Anteprojeto e do Projeto de CTN[924].

No entanto, um relato de Alfredo Augusto Becker indica que a opinião de Rubens seria outra, ou, ao menos, teria mudado. De acordo com o relato, Rubens Gomes de Sousa, na condição de Presidente da Comissão que elaborou o Código Tributário Nacional, teria enviado

---

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

924 Veja-se o item 80 do Relatório apresentado por Rubens Gomes de Sousa ao Projeto de CTN sobre o artigo 74: "80. O art. 74 dispõe que a interpretação da legislação tributária visará sua aplicação em função dos resultados, efetivos ou potenciais, dos atos, fatos ou situações jurídicas que sejam objeto de tributação, ainda que não nominalmente referidos na própria lei. A norma atinge, assim, um duplo objetivo: afasta o método superado da interpretação literal, e orienta a interpretação da lei tributária no sentido da pesquisa do conteúdo econômico das situações materiais ou jurídicas que sejam objeto de tributação."

uma carta a Becker solicitando um parecer jurídico contra o abuso de formas e a consideração econômica, conforme trecho de sua obra "Carnaval Tributário":

> "Nessa carta Rubens me pedia um parecer jurídico demonstrando que a 'Teoria do Abuso das Formas Jurídicas e a Interpretação Econômica das Leis Fiscais' era um absurdo jurídico que deixava o contribuinte ao arbítrio subjetivo do Ministério da Fazenda e não ao julgamento objetivo dos Tribunais. Era uma teoria introduzida no Código Tributário alemão pelo Nazismo e que autorizou a morte financeira dos contribuintes alemães de forma igual à morte física dos judeus."[925]

Marciano Seabra de Godoi, ao comentar o relato de Becker, afirma ser estranho que Rubens Gomes de Sousa, após introduzir no Anteprojeto (artigo 131, parágrafo único) e manter no seu Projeto (artigo 86) uma norma antielusiva para combate ao abuso de formas e à fraude à lei tributária, tenha requerido um parecer de Becker com o objetivo de sepultar sua própria iniciativa.[926] Além disso, afirma ser ainda mais estranho o fato de Rubens Gomes de Sousa ter defendido, em Seminário Organizado por Geraldo Ataliba, a ideia de aplicar a interpretação econômica somente às hipóteses em que verificado o chamado abuso de formas.[927]

Não obstante essa estranheza, a interpretação de Rubens Gomes de Souza acerca do artigo 109 do CTN parece consagrar, em certa medida, essa ideia manifestada no referido seminário. Para o autor, este seria o alcance do artigo 109:

> "O conteúdo real deste dispositivo é, portanto, um mecanismo para permitir ao aplicador da lei contrariar as manobras de evasão, aplicando, aliás, a norma geral de direito processual, de que o juiz, quando se convença de que as partes instauraram o processo para obter resultado diverso daquele que aparece, dará sentença por forma que obste esse resultado, ou seja, ao abuso da lei."[928]

---

925 BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2 ed. São Paulo: LEJUS, 1999. p. 30.

926 GODOI, Marciano Seabra. Interpretação do direito tributário. In: Rocha, Sérgio André (coord.). Curso de Direito Tributário. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 247.

927 GODOI, Marciano Seabra. Interpretação do direito tributário. In: Rocha, Sérgio André (coord.). Curso de Direito Tributário. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 247.

928 SOUSA, Rubens Gomes de. Normas de interpretação no código tributário nacional. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de et. al. (Coords.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1975. p. 378.

Assim, o autor do Anteprojeto do CTN concebeu o artigo 109 como um instrumento destinado ao aplicador da lei para o combate a eventuais ilicitudes, e não propriamente como um dispositivo para consagrar a consideração econômica do fato gerador, como indicavam os comentários que constam dos Trabalhos da Comissão do CTN. No entanto, há na doutrina interpretações distintas da manifestada por Gomes de Sousa, conforme se passa a demonstrar.

Para Johnson Barbosa Nogueira, o artigo 109 consagraria uma interpretação econômica com base na autonomia do Direito Tributário em relação aos conceitos de Direito Privado. Segundo este autor o artigo 109 teria acolhido a "2ª variante conceitual da interpretação econômica",[929] a qual seria "fundada na autonomia estrutural do Direito Tributário em relação aos outros ramos, notadamente os do Direito Privado", pretendendo que "os conceitos de Direito Privado não devam ser acolhidos pelo Direito Tributário, o qual utiliza-se de conceitos próprios, ou – quando menos – que os conceitos civilistas sejam recebidos com efeitos específicos determinados pela lei tributária".[930]

O pensamento de Sacha Calmon se aproxima do entendimento de Rubens Gomes de Sousa, ao afirmar que o dispositivo seria um meio de combate ao abuso de formas. No entanto, ao contrário de Gomes de Sousa, o autor entende que o artigo seria direcionado ao legislador e não ao aplicador da lei, bem como não significaria uma permissão para a interpretação econômica dos fatos geradores.[931] Em suas palavras, "a regra endereça-se ao legislador, nunca aos intérpretes oficiais da lei fiscal (Executivo e Judiciário)".[932]

Nessa linha, para evitar o abuso de formas do direito privado, permite-se ao legislador, por exemplo, equiparar um contrato de locação a um contrato de comodato (salvo entre parentes próximos) para fins de imposto de renda, de forma a evitar que os particulares

---

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

930 NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 19.

931 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 580.

932 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 580.

elidam a tributação, afirmando existir comodato onde, em verdade, existe locação.[933]

Já na interpretação de Ruy Barbosa Nogueira, o artigo 109 do CTN teve dupla finalidade aos dispor sobre os princípios gerais de direito privado: afastar tais princípios como meio supletivos de interpretação da lei fiscal e deixar esclarecido o aspecto das relações que o Direito Tributário mantém com o Direito Privado. Assim, para o autor, quando as categorias do Direito Privado são apenas referidas pela lei tributária, o intérprete deve buscar o seu sentido no Direito Privado, já que não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração.[934]

Em linha semelhante e com maior aprofundamento são as manifestações de Luciano Amaro e de Marciano Seabra de Godoi.

Luciano Amaro afirma que o artigo 109 dispõe que os institutos de direito privado devem ter sua definição, conteúdo e alcance pesquisados com o instrumental técnico do Direito Privado, não para fins de Direito Privado, mas sim para fins tributários. No entanto, como bem adverte o autor, a pesquisa do Direito Privado para definição dos efeitos tributários só serve ao Direito Tributário quando a lei tributária se vale de instituto do Direito Privado para definição da hipótese de incidência tributária.[935]

Sobre isso o autor levanta uma relevante questão: tendo o Direito Tributário "importado" um instituto de Direito Privado sem modificá-lo, como serão definidos os respectivos efeitos jurídico-tributários?[936] É justamente nesse ponto que entra em jogo a segunda parte do artigo 109, que estabelece que esses efeitos não deverão ser pesquisados com o emprego dos princípios gerais do Direito Privado.

Para o autor, a determinação da segunda parte do artigo 109 se justifica, pois no Direito Privado atuam princípios que ora visam a proteção de uma das partes, ora estabelecem presunções ou critérios de interpre-

---

933 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 580.

934 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 117.

935 AMARO, Luciano. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 25 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 226.

936 AMARO, Luciano. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 25 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 226.

tação não invocáveis para o efeito de regular a relação jurídico-tributária entre fisco e contribuinte.[937]

Seguindo essa linha, Marciano Seabra de Godoi sintetiza a sua interpretação do artigo 109 do CTN nos seguintes termos:

> "[…] se a legislação tributária não se refere a institutos e conceitos do direito privado ou a eles se refere transformando seu sentido 'para fins de aplicação da legislação tributária' (expressão muito comum na legislação tributária), não cabe cogitar sobre a aplicação do art.109. Se a legislação tributária faz menção a um instituto do direito privado sem especificar-lhe um sentido diferente, então o conceito deste instituto, tal como configurado no direito privado, será determinante para concluir se a lei tributária incidirá ou não, e os princípios gerais de direito privado podem ser utilizados para investigar se, num caso concreto, houve ou não a prática daquele instituto de direito privado. Fora disso, fora dessa investigação do alcance ou do conteúdo de um instituto do direito privado mencionado na legislação tributária, os princípios gerais de direito privado são irrelevantes em matéria tributária."[938]

Tanto a interpretação de Marciano Seabra de Godoi quanto a de Luciano Amaro buscam esclarecer a função e o limite da utilização dos princípios de Direito Privado no âmbito do artigo 109 do CTN, quais sejam, a pesquisa da definição, do alcance e do conteúdo dos institutos de Direito Privado, de tal sorte que tais princípios são irrelevantes para definir os efeitos tributários desses institutos.

Nessa linha é a lição de Regina Helena Costa acerca do artigo 109. Para a autora, o artigo estabelece que, conquanto os princípios gerais de Direito Privado sejam utilizados para pesquisa da definição do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado no âmbito do Direito Tributário, a definição dos respectivos efeitos tributários é de domínio exclusivo do Direito Tributário e deverá ser feita de modo expresso.[939]

Impende ressaltar que, nessa linha de raciocínio, não há sentido em se afirmar que o dispositivo é direcionado ao legislador, já que a sua aplicabilidade seria limitada aos casos em que o legislador tributário

---

937 AMARO, Luciano. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 25 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 226.

938 GODOI, Marciano Seabra. Interpretação do Direito Tributário. In: Rocha, Sérgio André (coord.). Curso de Direito Tributário. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 253.

939 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 193.

se valesse de um instituto de Direito Privado sem modificá-lo. Ou seja, tendo sido "importado" o conceito de Direito Privado, caberá ao intérprete a pesquisa no Direito Privado a fim de verificar o real conteúdo e alcance do instituto.

Hugo de Brito Machado entende que, efetivamente, ao definir uma hipótese de incidência tributária, o legislador pode utilizar um conceito, instituto ou forma do Direito Privado e atribuir-lhes expressamente significado e alcance diversos para fins tributários. No entanto, se a lei tributária não alterar expressamente o conteúdo e o alcance do instituto de Direito Privado utilizado, não poderá o intérprete atribuir esses efeitos distintos com base no artigo 109 do CTN.[940] Nesse sentido, ressalta o autor que:

> "Relevante é notar que o art. 109 do CTN refere-se aos princípios gerais de direito privado. Assim, os conceitos, institutos, as formas, prevalecentes no direito civil ou no direito comercial, em virtude de elaboração legislativa, prevalecem igualmente no direito tributário. Só os princípios do direito privado é que não se aplicam para determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do direito civil ou comercial.
> Se determinado conceito de direito privado não for adequado aos fins do direito tributário, o legislador pode adaptá-lo. Dirá que, para os efeitos tributários, ou para os efeitos deste ou daquele tributo, tal conceito deve ser entendido desta ou daquela forma, com esta ou aquela modificação. Essa adaptação é obra do legislador e não do intérprete, pois este não pode, a qualquer pretexto, modificar a lei. Se o conceito não é legal, mas apenas doutrinário, pode o intérprete adaptá-lo aos fins do direito tributário."[941]

Dessa forma, somente o legislador pode modificar os institutos de Direito Privado e definir efeitos próprios para fins tributários (salvo aqueles utilizados para fins de competência tributária – artigo 110), de tal sorte que o intérprete não pode transfigurar esses institutos, tampouco pretender atribuir efeitos distintos a eles.

Com raciocínio semelhante, Aliomar Baleeiro refere que o legislador reconhece o império das normas do Direito Civil e Comercial em relação à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas consagrados no campo desses dois ramos jurídicos, o que, no entanto, não impede o Direito Tributário de lhes atribuir expressamente efei-

---

940 MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004. v. II. p. 203.

941 MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e o Direito Tributário Brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Org.). *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais,1989. p. 47.

tos diversos do ponto de vista tributário.[942] Misabel Derzi, em nota às considerações de Aliomar Baleeiro, rechaça a leitura do artigo 109 que consagra a interpretação econômica e afirma que o artigo 109 autoriza o legislador tributário a atribuir a um instituto de Direito Privado efeitos tributários peculiares. Não tendo o legislador atribuído efeitos tributários distintos de forma expressa, não cabe ao intérprete definir tais efeitos.[943]

Da mesma forma, Sampaio Dória afirma que o artigo 109 permite que o legislador tributário altere expressamente a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado, salvo aqueles utilizados para fins de competência tributária (artigo 110).[944] Nessa leitura, o dispositivo é dirigido ao legislador, e não ao aplicador da norma.

Merece destaque a doutrina de Ricardo Lobo Torres acerca do artigo 109 do CTN, que aparentemente destoa da abordagem dos autores até aqui referidos. Lobo Torres afirma que o "CTN pretendeu estabelecer uma hierarquia entre os métodos de interpretação, especialmente entre o sistemático e o teleológico ou econômico".[945] No entanto, a ambiguidade do artigo 109 nesse ponto gera duas leituras distintas e contrastantes.

Numa leitura conjunta dos artigos 109 e 110, o CTN privilegia o método sistemático, quando a questão envolve institutos e conceitos utilizados pela Constituição. Por outro lado, se lido separadamente o artigo 109, a interpretação é de que há prioridade ao método teleológico ou à consideração econômica do fato gerador, ao menos quando o conceito não tenha sido utilizado pela Constituição.

Nessa linha, o autor esclarece o problema dos métodos de interpretação e as consequências das duas leituras do artigo 109:

> "De notar que o problema dos métodos de interpretação se relaciona intimamente com o das fontes do Direito e com o equilíbrio entre Direito

---

942 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 685.

943 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 685.

944 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão fiscal*. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 99.

945 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Atualizado por Sérgio André Rocha. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 132.

> Tributário e Direito Privado, bem como o da licitude da escolha das formas jurídicas ou da ilicitude da elisão.
> De modo que das duas leituras possíveis do art. 109 exsurgem necessariamente os seguintes corolários: a) exclusividade da legislação como fonte do Direito, subordinação do Direito Tributário ao Privado e liberdade na eleição da forma dos negócios jurídicos – no caso de prevalência do método sistemático; b) inclusão da jurisprudência entre as fontes, autonomia do Direito Tributário e ilicitude da elisão – na hipótese inversa da superioridade do método teológico."[946]

Não obstante esta dualidade de corolários, Lobo Torres critica fortemente o artigo 109 ao afirmar que, além de ambíguo e contraditório, é retrógrado ao pretender hierarquizar de forma apriorística os métodos de interpretação e as fontes do Direito Tributário, os quais, em verdade, se equivalem e interagem nos moldes do pluralismo metodológico.[947]

José Maria Arruda de Andrade, afirma que pelo artigo 109, "o intérprete autêntico (Poder Executivo-Administração e editor de medidas provisórias; Legislativo e Judiciário) não está adstrito aos princípios do direito privado ou aos conceitos, formas e institutos de outros ramos do direito". Isso autoriza, contudo, que sejam utilizadas pelo Direito Tributário as mesmas definições e os mesmos institutos do Direito.[948]

Além disso, o autor também analisa as duas leituras possíveis do artigo 109 apresentadas por Ricardo Lobo Torres. Nesse ponto, afirma que a leitura do artigo 109 de forma isolada e favorável à visão teleológica estaria de acordo com os defensores da autonomia do direito tributário e da consideração econômica. Já a outra leitura possível (artigo 109 e 110 lidos conjuntamente) "tem um caráter sistemático, já que recusa a independência do direito tributário perante os outros ramos (e suas legislações) e preconiza que os conceitos de direito privado utilizados pela lei tributária conservarão seu sentido e alcance originais".[949] Vale ressaltar que José Maria Arruda de Andrade parece concordar com a

946 TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. Atualizado por Sérgio André Rocha. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 132-133.

947 TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. Atualizado por Sérgio André Rocha. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 133.

948 ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 258.

949 ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 259.

conclusão de Ricardo Lobo Torres, ao referir que no processo de interpretação não há como isolar os métodos de interpretação, tampouco hierarquizá-los.[950]

Apresentamos até aqui algumas correntes de interpretação do artigo 109. As opiniões dos autores citados, como foi visto, não são idênticas, de tal sorte que esta classificação pretende sistematizar as interpretações de acordo com os pontos em comum dos autores apresentados. Eis as posições acerca do artigo 109:

i. **Norma de combate ao abuso de formas e evasão**: o artigo 109 teria como objetivo o combate ao abuso de formas ou à evasão (Rubens Gomes de Sousa e Sacha Calmon). Enquanto para Rubens Gomes de Sousa o artigo seria destinado ao intérprete, para Sacha Calmon, seria destinado ao legislador.

ii. **Norma que consagra a interpretação econômica**: o artigo 109 consagraria a teoria da interpretação econômica do fato gerador, com a autonomia do direito tributário em relação ao direito privado (Johnson Barbosa Nogueira, Ricardo Lobo Torres e José Maria Arruda de Andrade).

iii. **Norma que define e limita o papel dos princípios gerais de Direito Privado**: trata-se de uma interpretação objetiva e que parece ser a mais literal do dispositivo, no sentido de que o artigo 109 busca limitar a utilização dos princípios gerais de Direito Privado à pesquisa da definição, do alcance e conteúdo dos institutos de direito privado quando importados pela lei tributária. Fora dessa finalidade, tais princípios perdem sua relevância para o Direito Tributário, até porque não constam como um método supletivo de interpretação no artigo 108 do CTN. (Ruy Barbosa Nogueira, Luciano Amaro, Marciano Seabra de Godoi e Regina Helena Costa). O dispositivo seria destinado ao intérprete, e não ao legislador, já que o seu pressuposto de aplicação é o de que o legislador tributário tenha importado o conceito do Direito Privado.

iv. **Norma que prevê que, salvo a alteração explícita pela lei tributária, os conceitos, institutos e formas de Direito Privado são recepcionados pelo Direito Tributário sem alteração:** O artigo 109 permitiria ao legislador alterar expressamente a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito

950 ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma Tributária. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 261.

> Privado, salvo aqueles utilizados pelas Constituições Federal e Estaduais e pelas Leis Orgânicas Municipais para fins de competência tributária. Essa leitura aparenta levar em conta mais a redação do artigo 110 do CTN do que a redação do artigo 109, já que este não faz referência ao legislador, nem à possibilidade de modificação dos conceitos pela lei tributária. Nessa leitura a norma é destinada ao legislador, e não ao intérprete. (Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleeiro, Sampaio Dória e Misabel Derzi).

Apesar dos fundamentos apresentados, não compartilhamos nenhuma dessas interpretações, conforme passamos a expor.

4. NOSSA POSIÇÃO SOBRE O ARTIGO 109 DO CTN

Para maior clareza de nossos comentários, vale a pena trazer, novamente, a redação do artigo 109 do CTN, segundo o qual "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".

Segundo vemos, este é claramente um dispositivo **direcionado ao intérprete**, e que estabelece duas regras:

- Os princípios gerais de Direito Privado **são utilizados** para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas.
- Os princípios gerais de Direito Privado **não são utilizados** para a definição dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado.

Note-se de plano que a compreensão dessas duas regras passa pela definição de "princípios gerais de Direito Privado".

4.1. O QUE SERIAM "PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO"?

Para responder a essa questão, é necessário, em primeiro lugar, investigar o que o Direito Privado entende por "princípios gerais" e se estes, de fato, correspondem aos princípios gerais de Direito Privado mencionados pelo artigo 109 do CTN. Esclarecida tal questão, será analisada a utilização desses princípios no âmbito do artigo 109 do CTN.

O Decreto-Lei nº 4.657/1942, antiga "Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro" e atual "Lei de Introdução às normas do Direito Brasi-

leiro" estabelecia em seu artigo 4º que "quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípio gerais de direito.

Note-se de pronto que a lei faz menção aos princípios gerais de direito (e não de Direito Privado), os quais têm função supletiva na interpretação ao lado dos costumes e da analogia, intenção que está clara no dispositivo. Contudo, a lei não menciona que princípios seriam esses, de maneira que coube à doutrina civilista essa investigação.

Nesse sentido, ao investigar a noção de "princípios gerais do direito", Eduardo Espínola, refere que muitos escritores, especialmente os italianos, sustentaram que tais princípios seriam decorrentes do Direito Natural. De acordo com o autor essa opinião se tornou popular na doutrina civilista:

> "Essa opinião ganhou vigor todo especial, quando, recentemente, Del Vecchi, o propulsor moderno do direito natural na Itália, proclamou, em estudo notabilíssimo, que os princípios gerais de direito são as mesmas exigências naturais do direito, que, intuitivas aos primórdios da reflexão filosófica, cada vez mais se vieram esclarecendo, através de tradição ininterrupta, tempos afora; exigências que se transfundiram no ordenamento positivo, nunca deixarão de ser as supremas verdades do direito ***in genere***, isto é, aqueles elementos lógicos e éticos do direito, que, por serem racionais e humanos, são virtualmente comuns aos diversos povos."[951]

No entanto, o autor destaca a tendência de delimitação da noção de princípios gerais de direito, retirando-lhe a compreensão de princípios universais. Nesse contexto, surgiram opiniões de que os princípios gerais do direito seriam aqueles decorrentes do Direito romano. Essas opiniões, no entanto, não se justificam, uma vez que o Direito romano perdeu o seu caráter de fonte subsidiária. Outros autores defendiam a compreensão dos princípios gerais de direito como sendo os de direito nacional, fornecidos pela legislação vigente no país.[952]

Maria Helena Diniz destaca seis escolas jurídicas que buscaram conceber a noção de "princípios gerais de direito", quais sejam:[953]

---

951 ESPINOLA, Eduardo. *A Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 112-113.

952 ESPINOLA, Eduardo. *A Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 114-115.

953 DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Interpretada*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 146-149.

i. a que combate a concepção de princípios gerais, sem os negar, mas considerando-os como mecanismos de suprimento;
ii. a que identifica os princípios gerais de direito como normas do direito natural;
iii. a que entende os princípios gerais como normas inspiradas na equidade, de forma que a própria equidade seria um princípio geral que serve de base a todos os princípios;
iv. a que considera que os princípios gerais têm caráter universal, ditado pela ciência e pela filosofia jurídica;
v. a que, numa visão positivista, caracteriza tais princípios como historicamente contingentes e variáveis que estão na base do direito legislado, são anteriores a ele e constituem os parâmetros fundamentais do ordenamento jurídico;
vi. a que adota uma posição eclética a fim de conciliar os princípios sistemáticos com o direito científico ou com os imperativos da consciência social, ou mesmo os princípios sistemáticos com a concepção da escola livre.

Para a autora, os princípios gerais do Direito não são preceitos de ordem ética, nem política, sociológica ou técnica, mas elementos que compõem o Direito. São normas de valor genérico que orientam a compreensão do sistema jurídico, em sua aplicação e integração, estejam ou não positivadas.[954] Ou seja, tais princípios fazem parte do ordenamento jurídico e, consequentemente, possuem força normativa.

Deve-se destacar que tanto Eduardo Spinola quanto Maria Helena Diniz examinaram os princípios gerais de direito a partir do art. 4º da antiga Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, que estabelecia a utilização dos princípios gerais de direito no caso de omissão da Lei, ou seja, de integração de lacunas.

O artigo 109 do CTN, por sua vez, refere-se à utilização dos princípios gerais de Direito Privado na pesquisa da definição, alcance e conteúdo dos seus institutos conceitos e formas.

O Direito Privado constitui o arcabouço normativo que disciplina as relações jurídicas entre particulares em posição de igualdade formal. Trata-se de ramo jurídico que encontra sua razão de ser na necessidade de regular os vínculos patrimoniais e extrapatrimoniais no âmbito

954 DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Interpretada*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 151.

da autonomia privada, conferindo segurança jurídica às transações e relações interpessoais que constituem o tecido social.

A função precípua do Direito Privado consiste em estabelecer as balizas dentro das quais os sujeitos de direito podem exercer sua liberdade de autodeterminação e criar direitos e obrigações mediante o exercício da autonomia da vontade. Note-se, portanto, que as finalidades do Direito Privado distanciam-se significativamente daquelas do Direito Tributário, o que torna complexa, por vezes, a transposição de conceitos e institutos de um campo para o outro.

No que tange aos princípios estruturantes do Direito Privado, destacam-se alguns vetores fundamentais que orientam sua aplicação e interpretação. Os mais relevantes serão expostos a seguir.

O princípio da autonomia da vontade figura como pedra angular do sistema do Direito Privado, conferindo aos particulares a prerrogativa de regular seus interesses mediante a celebração de negócios jurídicos, observados os limites legais. Este princípio manifesta-se em múltiplas dimensões, abrangendo desde a liberdade de contratar ou não contratar até a possibilidade de determinar o conteúdo e os efeitos dos atos jurídicos praticados. A autonomia da vontade constitui, destarte, expressão da dignidade humana no campo patrimonial, pois permite que os indivíduos sejam protagonistas de suas próprias relações jurídicas.

Intimamente conectado ao anterior, o princípio da liberdade contratual assegura aos contratantes a faculdade de escolher com quem contratar, escolher o conteúdo do contrato e a forma de sua manifestação, constituindo, assim, expressão da liberdade individual no campo patrimonial. Tal liberdade, contudo, não é ilimitada, pois encontra restrições nas normas de ordem pública, nos bons costumes e na vedação ao abuso de direito.

O princípio da liberdade das formas, por sua vez, estabelece que os negócios jurídicos podem ser celebrados mediante qualquer forma jurídica, salvo quando a lei exigir forma específica para sua validade. Trata-se de corolário da autonomia da vontade que privilegia o consenso sobre o formalismo, permitindo que a vontade das partes se manifeste da maneira mais adequada às circunstâncias do caso concreto. Este princípio encontra particular aplicação no Direito Contratual, em que vigora a regra geral do consensualismo, admitindo contratos verbais, escritos ou até mesmo tácitos, conforme a natureza da relação jurídica.

O princípio da igualdade formal permeia toda a sistemática do Direito Privado e estabelece que os sujeitos de direito são iguais perante a lei, independentemente de sua condição social, econômica ou política. Tal princípio, contudo, vem sendo temperado pela crescente incidência do princípio da igualdade material, que reconhece as desigualdades fáticas existentes entre os contratantes e autoriza tratamento diferenciado em favor da parte mais vulnerável na relação jurídica.

A boa-fé objetiva emerge como princípio transversal de fundamental importância e impõe aos sujeitos de direito o dever de atuar com lealdade, honestidade e cooperação em suas relações jurídicas. Tal princípio transcende a mera ausência de má-fé e constitui verdadeiro standard de comportamento que deve nortear a conduta dos particulares desde as tratativas preliminares até a extinção da relação jurídica.

O princípio da força obrigatória dos contratos, expresso na máxima *pacta sunt servanda*, confere estabilidade às relações jurídicas ao estabelecer que os contratos validamente celebrados fazem lei entre as partes. Não obstante, tal princípio não possui caráter absoluto, podendo ser mitigado em situações excepcionais, como nos casos de onerosidade excessiva superveniente ou de lesão.

O princípio da vedação do enriquecimento sem causa constitui importante instrumento de correção de desequilíbrios patrimoniais injustificados por impedir que alguém se locuplete à custa de outrem sem fundamento jurídico legítimo. Este princípio, de matriz equitativa, visa preservar a justiça comutativa nas relações patrimoniais e conferir ao prejudicado o direito de repetir o que foi indevidamente transferido. Sua aplicação pressupõe a existência de enriquecimento de uma parte, empobrecimento correlato da outra e ausência de causa jurídica que justifique tal deslocamento patrimonial.

O princípio da responsabilidade, em suas modalidades contratual e extracontratual, estabelece o dever de reparar os danos causados a terceiros, seja por descumprimento de obrigação assumida, seja por violação do dever geral de não lesar. A responsabilidade civil desempenha função reparatória fundamental no Direito Privado e assegura que aquele que sofreu prejuízo em razão de conduta alheia seja adequadamente ressarcido. O sistema brasileiro adota, como regra geral, a responsabilidade subjetiva, baseada na culpa, sem prejuízo de casos específicos de responsabilidade objetiva, fundada no risco da atividade ou na teoria do risco criado.

O princípio da função social dos contratos introduz dimensão coletiva no Direito Privado, porquanto estabelece que o exercício dos direitos patrimoniais deve observar não apenas os interesses individuais dos titulares, mas também os interesses da coletividade. Tal princípio representa importante evolução do Direito Privado clássico, pois que incorpora valores solidaristas e impõe limites ao exercício dos direitos subjetivos que se mostre contrário ao bem comum.

Estes princípios, em sua interação dialética, conformam a estrutura do direito privado contemporâneo, que busca conciliar a preservação da autonomia individual com a realização da justiça social e adapta-se às transformações sociais e econômicas sem perder de vista sua função essencial de regular as relações entre particulares de forma justa e equilibrada.

Partindo desses princípios gerais do Direito Privado, a regra prevista no artigo 109 do CTN estabeleceria basicamente que, na interpretação de dispositivos da legislação tributária que fazem referência a institutos, conceitos e formas de Direito Privado, seria possível recurso a tais princípios gerais. Contudo, estes seriam irrelevantes para a determinação dos efeitos tributários dos dispositivos que se valessem dos mesmos institutos, conceitos e formas de Direito Privado.

4.2. O USO DOS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO SOMENTE PARA A "PESQUISA"

Voltando ao artigo 109 do CTN, vemos que ele estabelece que "os princípios gerais de direito privado utilizam-se **para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos**, conceitos e formas".

Esta parte destacada é importante. Mesmo no que se refere à definição, ao conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, os "princípios gerais do Direito Privado" servem apenas para a sua "pesquisa". Em outras palavras, o que o artigo 109 estabelece é que eles podem ser utilizados como "elemento de interpretação" para tal "pesquisa".

Quando lemos o artigo 109 sob essas luzes, notamos que parece incompatível com o seu texto qualquer interpretação de que este dispositivo determinaria uma vinculação do Direito Tributário a definições do Direito Privado. O artigo 109, como regra de interpretação que é, apenas prevê a possibilidade de uso dos princípios gerais de Direito

Privado para a interpretação de textos normativos que se valham de seus institutos, conceitos e formas.

Ao chegarmos a esta conclusão, fica a percepção de inutilidade deste artigo. Afinal, que dúvidas poderiam haver sobre o uso dos princípios gerais de Direito Privado como elementos de interpretação, *topoi* relevantes para a interpretação de tais institutos, conceitos e formas?

Esta ideia de inutilidade do artigo 109 é superada ao darmos relevo à sua parte final: "mas não para definição dos respectivos efeitos tributários". Vejamos.

4.3. QUAL A FINALIDADE DO ARTIGO 109 DO CTN AFINAL?

Ora, se é claro que não é necessário um dispositivo legal para autorizar o intérprete a usar princípios gerais de Direito Privado para interpretar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas do próprio Direito Privado, parece-nos que, em verdade, o artigo 109 deve ser lido não como uma regra positiva, mas como uma regra negativa. O que é relevante nele não é a **autorização** da utilização dos princípios gerais de Direito Privado para a pesquisa da definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas do próprio Direito Privado, mas a **proibição** da sua utilização para a "definição dos respectivos efeitos tributários".

Como texto normativo sobre a interpretação de textos normativos, o artigo 109 do CTN tem duas diferentes regras:

i. a primeira autoriza a utilização dos princípios gerais de Direito Privado para a pesquisa da definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas do próprio Direito Privado; e
ii. a segunda proíbe a utilização dos princípios gerais de Direito Privado para a definição dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado utilizados pela legislação tributária.

Nessa linha de ideias, cremos que o objetivo último do artigo 109 do CTN é vedar a utilização, pelo intérprete da legislação tributária, de princípios de Direito Privado para definir os efeitos fiscais dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado.

Por outro lado, em relação à primeira parte, lemos no artigo 109 apenas uma autorização para a utilização dos princípios gerais de Direito Privado para a pesquisa da definição, conteúdo e alcance de seus institutos, conceitos e formas. Assim sendo, nos marcos do pluralismo

metodológico, tais princípios gerais seriam apenas um dos elementos à disposição do intérprete, não havendo uma espécie de vinculação a tais princípios. Dessa forma, parece-nos um equívoco confundir o artigo 109 com um dispositivo que estabelece que institutos, conceitos e formas de Direito Privado devem, no Direito Tributário, manter idêntica definição que possuem naquele ramo do Direito.

Nessa linha, a introdução do artigo 109 justificava-se para deixar explicito que a interpretação desses conceitos de Direito Privado fosse realizada conforme os critérios de interpretação utilizada naquele ramo. Isso porque, à época, era relevante a crença na autonomia interpretativa do Direito Tributário. Vale ressaltar, nesse sentido, a opinião de Rubens Gomes de Sousa sobre o então parágrafo único do art. 76 do Projeto de CTN, de que o dispositivo era uma consequência da autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado, baseada na diversidade dos objetivos de um e de outro (conforme destacado no item 2).[955]

A partir de nossa posição sobre o artigo 109 do CTN, vemos que é procedente a crítica de Ricardo Lobo Torres de que ele "não faria a menor falta", por ser incongruente e ambíguo.[956]

Com efeito, o fato de que os princípios gerais de Direito Privado podem ser utilizados para a pesquisa da definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas do próprio Direito Privado é da natureza da interpretação jurídica. De outra parte, o fato de os efeitos dos textos normativos tributários não serem pautados pelos princípios gerais de Direito Privado, é igualmente intuitivo, embora não se deva interditar ao intérprete a utilização de quaisquer elementos de interpretação que possam auxiliar na criação de normas jurídicas a partir de textos normativos.

---

955 MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954. p. 183.

956 TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. Atualizado por Sérgio André Rocha. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024. p. 144.

4.4. O QUE SERIAM "CONCEITOS, INSTITUTOS E FORMAS" DE DIREITO PRIVADO?

Há, ainda, uma dificuldade adicional com a interpretação deste artigo 109 do CTN: entender o que seriam "conceitos, institutos e formas de Direito Privado".

De fato, haverá situações nas quais não teremos dúvidas de estar diante de um conceito, instituto ou forma de Direito Privado. Por exemplo, quando a legislação tributária faz referência à fusão, cisão ou incorporação, não parece haver dúvidas de que estamos diante de formas de Direito Privado.

Em outros casos, temos institutos que, nos parece, não se circunscrevem ao Direito Privado. Por exemplo, prescrição e decadência são institutos de Direito Privado, ou são institutos de Direito?

Aqui, cremos ser necessário evitar a confusão com uma espécie de "titularidade" de certos institutos jurídicos, que pode ser criada pela precedência histórica do Direito Privado. Prescrição e decadência não são institutos de Direito Privado, são institutos do Direito.

Mesmo conceitos que são vistos como mais próximos ao Direito Privado podem ter definição e alcance próprios no Direito Tributário. Basta vermos o exemplo do conceito de simulação. Não nos parece que a simulação no Direito Tributário tenha a mesma definição, alcance e finalidade da simulação no Direito Privado. Como já sustentamos, "não nos parece que a definição do vocábulo 'simulação' no Direito Tributário esteja restrita à moldura prevista no artigo 167 do Código Civil".[957]

Percebe-se, portanto, que, além de transitar entre a irrelevância e a criação de complexidade, a própria identificação das situações nas quais o artigo 109 do CTN seria aplicável não é trivial e pode gerar dúvidas e perplexidade.

---

957 ROCHA, Sergio André. Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 502.

5. CONCLUSÃO

O presente artigo buscou revisitar criticamente o art. 109 do CTN, analisando sua origem histórica, as interpretações da doutrina tributária e os possíveis sentidos do dispositivo, que gera múltiplas divergências doutrinárias.

Não obstante as posições apresentadas, entendemos que o artigo 109 do CTN não deve ser lido como regra de prevalência dos conceitos, formas e institutos do Direito Privado, entendimento majoritariamente defendido pela doutrina. Trata-se, na realidade, de norma dirigida ao intérprete, que apenas autoriza a utilização dos princípios gerais de Direito Privado para a pesquisa da definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas do próprio Direito Privado; e proíbe a utilização dos princípios gerais de Direito Privado para a definição dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado utilizados pela legislação tributária.

Por outro lado, há uma questão que merece maior reflexão — a própria definição de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizada pela legislação tributária. Certo sempre esteve o Professor Ricardo Lobo Torres. Trata-se de um dispositivo incongruente e ambíguo. Melhor seria se não existisse.

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

Victor de Moraes Soares e Souza[958]

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. A INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA E A RELAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO. 3 O ABUSO DE DIREITO E SUA APLICABILIDADE AO DIREITO TRIBUTÁRIO. 4. CONCLUSÃO

1. INTRODUÇÃO

Historicamente, a relação entre Direito Tributário e Direito Privado sempre foi alvo de debates na doutrina. Em um primeiro momento prevaleceu corrente de perfil formalista que defendia a subordinação do Direito Tributário, caracterizando-o meramente como um direito de sobreposição.

Nova corrente, nascida no início do século XX na Alemanha, passou a defender posicionamento oposto, pela autonomia do Direito Tributário[959]. Os autores filiados a tal corrente, fortemente motivados pela necessidade de aumento da arrecadação em razão dos gastos com a guerra[960], defendiam a possibilidade de interpretação econômica do fato gerador, e, consequentemente a prevalência dos interesses do Fisco.

---

958 Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-Graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV-SP). Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio).

959 Leciona Huck (1996, p.70): "Justifica essa linha de ideias, pois estas decorrem de uma reação plausível ao excessivo formalismo conceitual que dominava o pensamento jurídico da época, sobretudo o germânico."

960 SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024, p. 432. p. 20-21

Para o primeiro grupo, o planejamento tributário era visto como forma legítima de economizar tributos, enquanto para o segundo, poderia ser desconsiderado pelo Fisco, justamente por meio da interpretação econômica.

Atualmente, a doutrina caminha para a desconstrução tanto da ideia de autonomia quanto de subordinação do Direito Tributário, prevalecendo a unidade do direito.

É também firme o entendimento da maior parte dos autores no sentido de que o contribuinte tem direito de economizar tributos, bem como que esse direito não é absoluto. Portanto, o principal ponto de controvérsia atualmente existente relaciona-se com os limites de um planejamento tributário legítimo[961].

No centro desse debate está a figura do abuso do direito, que é instituto de Direito Privado positivado no artigo 187 do Código Civil de 2002.

De fato, é certo que o ordenamento rechaça práticas ilícitas como forma de escapar da tributação. Mas segue a discussão sobre se há, no ordenamento jurídico brasileiro, cláusula geral antielisiva que permita a aplicação do instituto do abuso de direito à seara tributária. São estes os pontos que o presente artigo, sem a intenção de esgotar o tema, pretende explorar.

2. A INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA E A RELAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO

É por meio da interpretação da norma tributária que o intérprete é capaz de identificar, em relação ao contribuinte, os "*limites de liberdade que lhe restam nas suas atividades pessoais e empresariais que tenham reflexos tributários*"[962].

No passado, o modelo interpretativo dominante era "[…] excessivamente formalista e conceptualista e […] instava a preeminência do direito civil sobre o direito tributário, […] sobrevalorizando a legalidade estrita, acolhendo com poucas limitações a autonomia da vontade

961 ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada*: doutrina e situação pós ADI 2.446. 2. ed. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito, 2021. p. 17-18.

962 ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: GEN, 2023. 528p.

privada"[963]. Esse modelo estava baseado em subcorrente do positivismo jurídico denominada *jurisprudência dos conceitos*.

Por isso, até a primeira década do século XX, predominava sem grande contestação a ideia de que o Direito Tributário deveria ser entendido como uma espécie de direito de sobreposição. A partir desta concepção, os tributos somente poderiam incidir sobre situações jurídicas previamente definidas por outro ramo do direito.

Sobre o tema, leciona Schoueri e Coster (2018, p. 697)[964]: "*Era como se ao Direito Tributário faltasse autonomia para fazer incidir os tributos, dependendo sempre de que outro ramo do Direito determinasse a ocorrência da situação prevista no antecedente da norma tributária*".

Portanto, entendia-se que havia subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado, responsável por definir as situações jurídicas que dariam azo à tributação.

Essa relação pressupõe que a tributação depende da efetivação de negócios jurídicos tal como definidos pelo Direito Privado. Ou seja, a interpretação da norma tributária não deveria superar os contornos já previamente definidos pelo Direito Privado.

Ainda citando Schoueri (2024, p.432)[965]: "*Noutras palavras: na hipótese tributária haveria, necessariamente, um fato jurídico de natureza privada; na inexistência (ou invalidade) deste, não haveria que cogitar de tributação*".

A Constituição Alemã de Weimar, promulgada em 1919, representou verdadeira modificação de paradigma ao positivar subcorrente diversa do positivismo jurídico, alinhada a *jurisprudência dos interesses*, antagônica à *jurisprudência dos conceitos*, e que se fundava na autonomia e na independência do Direito Tributário em relação ao Direito Privado.

Com efeito, a Constituição de Weimar adotou a chamada teoria da consideração econômica, que pregava que a interpretação da norma

---

963 *Ibid*., 2023.

964 SCHOUERI, Luis Eduardo; COSTER, Tiago Rios. A relação entre o direito tributário e o direito privado – análise do recurso extraordinário 540.829 (incidência de ICMS-importação sobre operações de leasing internacional). *In*: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (orgs.). *Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 693-708

965 SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024, p. 432.

tributária não deveria levar em consideração os institutos tal como previamente definidos pelo Direito Privado, mas sim os efeitos econômicos apurados nas operações realizadas pelos contribuintes[966].

Em outras palavras, a hipótese de incidência tributária não se vincularia a efetivação ou não de determinado negócio jurídico tal como disciplinado pelo Direito Privado, mas deveria considerar a capacidade contributiva evidenciada no caso concreto.

É por isso que a interpretação econômica pode ser entendida como tentativa de efetivação de ideais de justiça em detrimento do princípio da liberdade e da segurança jurídica[967]. Na visão de Rothmann (1973, p.173)[968]: "*Hipóteses economicamente iguais devem ser tratadas de forma igual*".

Para ilustrar o que significa a aplicação desta teoria, vale destacar a citação que Amaro (2023, p. 98)[969] faz de Falcão, defensor da interpretação econômica no Brasil. Confira-se: "[…] *esse autor cita o exemplo de um contrato de locação no qual a anormalidade do aluguel previsto levaria o aplicador da lei tributária a considerar tal ato como compra e venda, dado que o conteúdo econômico seria o mesmo, fazendo sobre ele incidir a mesma norma prevista para a compra e venda*".

Como se vê a partir do exemplo acima, defendia-se que quando o legislador tributário faz referência a determinado instituto de direito privado, este busca alcançar o conteúdo econômico da operação, de forma que não deveria ser especialmente importante, para fins de incidência da norma, qual foi a forma jurídica empregada.

Fica evidente que a interpretação econômica tinha como objetivo criar instrumental que viabilizasse tributar situações de elisão fiscal. Com efeito, permitia-se que autoridades fiscais requalificassem operações engendradas pelos contribuintes de forma a evitar a prática de

---

966 Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024, 609p.

967 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 13.

968 ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Direito Tributário*: estudo de casos e problemas. 5ª Coletânea. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 173

969 FALCÃO, 1959 *apud* AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2023, cit. p.98

determinado negócio jurídico com o objetivo de escapar da incidência tributária[970].

A interpretação econômica influenciou juristas e ordenamentos jurídicos de todo o mundo. No Brasil não foi diferente, conforme destaca Baleeiro (2000, p.688-689)[971] ao lembrar que o artigo 129[972] do anteprojeto do Código Tributário Nacional, elaborado por Rubens Gomes de Sousa, positivava de forma expressa a interpretação econômica. Esse dispositivo foi incorporado, com mudanças de redação, no artigo 74 do projeto do Código Tributário, como se vê:

> "Art. 74. A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produza ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes"

Os artigos 85 e 86 do projeto do Código Tributário traziam previsões complementares, que igualmente serviam à internalização da teoria. Veja-se:

> "Art. 85. A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto na alínea IV do art. 130."
>
> Art. 86. A autoridade administrativa ou judiciária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais

---

970 SCHOUERI, Luis Eduardo; COSTER, Tiago Rios. A relação entre o direito tributário e o direito privado – análise do recurso extraordinário 540.829 (incidência de ICMS-importação sobre operações de leasing internacional). *In*: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (orgs.). *Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. P. 693-708

971 BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 688-689.

972 "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"

> 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, nem diferir o seu pagamento."

Contudo, em razão das críticas que a interpretação econômica já sofria por parte relevante da doutrina[973] à época, os artigos 74, 85 e 86 do projeto não foram aprovados no texto final do Código Tributário.

E não se pode negar que é justificada a resistência em aderir inteiramente à possibilidade de interpretação econômica, uma vez que a sua aplicação historicamente acarretou exageros[974], em especial por conta do alto grau de indeterminação conferido à hipótese de incidência tributária.

Para sumarizar as críticas nesse sentido, Amaro (2023)[975] cita alegoria originalmente formulada por Berliri: "*se instituído um tributo sobre cães, a interpretação econômica levaria a tributar também os gatos, dada a circunstância de, em ambas as situações, demonstrar-se análoga capacidade contributiva*".

Nesse sentido também leciona Abraham[976]: "Por sua vez, a denominada "interpretação econômica do fato gerador", de origem alemã, representava a prevalência dos interesses do Fisco em face do Contribuinte, em que se aplicava a interpretação do conteúdo dos atos na busca da realidade material, desconsiderando-se os meios e as formas empregadas, através da flexibilização da legalidade e dos direitos fundamentais do cidadão. Os excessos empregados através desta metodologia – pelo uso de subjetivismos discricionários, presunções arbitrárias ou alargamento desarrazoado do conteúdo da norma por parte do Fisco –

---

973 Nesse sentido: "*A doutrina da Interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário*". (BECKER, 1998. p. 130)

974 SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024.

975 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 98.

976 ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: GEN, 2023. p. 190

fizeram com que restasse rechaçada esta modalidade interpretativa no Estado Democrático de Direito."

Percebe-se que os métodos de interpretação da norma tributária baseados na *jurisprudência dos conceitos* e na *jurisprudência dos interesses*, que representavam extremos inconciliáveis, falharam.

Como reação, sucedeu nova corrente, denominada *jurisprudência dos valores*. Essa corrente supera tanto o primado do Direito Civil quanto a autonomia do Direito Tributário, e tem por pressuposto o pluralismo metodológico, que requer a ponderação de métodos de interpretação e de princípios jurídicos diante do bem a ser protegido no caso concreto[977].

Com isso, busca-se balancear os princípios da igualdade e da capacidade contributiva com o princípio da liberdade. O intérprete deve estar habilitado a considerar a substância econômica em detrimento da forma apenas para combater o planejamento tributário ilegítimo.

É nesse sentido que Torres (2006, p.155)[978] prega a superação das correntes extremadas, defendendo que o intérprete deve estar aberto a utilizar diferentes métodos interpretativos:

> "No Brasil, depois do longo período de polarização entre interpretação sistemática e interpretação econômica, entre primado do direito privado e autonomia do direito tributário e entre jurisprudência dos conceitos e dos interesses, já se nota 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."

A título exemplificativo, vale destacar que esse entendimento foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 651.703/PR no dia 29/09/2016, ocasião na qual discutia-se a incidência do Imposto sobre Serviços sobre as atividades de operadoras de planos de saúde:

> "EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156 III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO

---

977 SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024, p. 432. p.771

978 TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 155

SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA ISSQN, PREVISTO NO ART 156 III, DA CRFB/88.
(…) 10. **A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico**, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. 11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, **conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível**. Consequentemente, **deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemáticos quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos**."

No julgado cuja ementa segue parcialmente transcrita acima, o Supremo Tribunal Federal acolheu o pluralismo metodológico, e acertadamente demonstrou que falta clareza à redação dos artigos 109 e 110 do CTN, que tratam sobre a interpretação da norma tributária.

Como ensina Torres (2006, p.136)[979]: "*O art. 109 do CTN é ambíguo e contraditório, pois pretende hierarquizar métodos de interpretação de igual peso, sem optar com clareza pelo sistemático ou pelo teleológico. Demais disso, mistura posições teóricas divergentes, se filia a correntes doutrinárias conflitantes e emburilha as consequências das opções metodológicas, confundindo as relações entre o Direito Tributário e o Privado e entre as diversas fontes do Direito*."

Por essa razão, compreendemos que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi acertada ao se aliar à doutrina equilibrada, que se baseia na ideia de unidade do direito e no equilíbrio entre valores e normas, eliminando a hierarquia dos métodos de interpretação.

Os diferentes posicionamentos doutrinários acerca da relação entre Direito Privado e Direito Tributário foram bem sintetizados por Abraham (2024, p.51)[980]:

> "Mas o Direito Civil também tem relações próximas com o Direito Tributário, especialmente no que se refere à interpretação das normas tributárias,

979 TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 136.

980 ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: GEN, 2023. p. 51.

existindo três posições doutrinárias a respeito: a) autonomia do Direito Tributário, que clamava pela consideração da teoria da interpretação econômica do tributo, em que o Direito Tributário formaria seus próprios conceitos, independente do Direito Civil, por ser uma relação de poder, tendo em Enno Becker, Trotabas e Vannoni seus defensores; b) primado do Direito Civil, de índole positivista e conceptualista, em que as definições do Direito Civil teriam primazia sobre as instituições tributárias, devendo o Direito Tributário, de preferência, receber os institutos tais como definidos no multissecular direito privado; c) equilíbrio, em que os conceitos de Direito Tributário são os mesmos do Direito Civil, em homenagem à unidade do Direito, salvo quando os conceitos de direito privado forem usados com excesso de formalismo, deformação ou abuso de modo a evitar ilegitimamente o pagamento de tributos. Esta corrente enfatiza a apreciação sistêmica do ordenamento, valorizando a interpretação pluralística e teleológica, tendo em Tipke um de seus grandes defensores."

Feito estes breves apontamentos sobre as diferentes correntes que abordam a interpretação da norma tributária, com foco na relação entre Direito Tributário e Direito Privado, passamos a abordar especificamente o conceito de abuso de direito e se este é passível de aplicação no âmbito do Direito Tributário.

3. O ABUSO DE DIREITO E SUA APLICABILIDADE AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Está configurado abuso quando o titular de determinado direito ultrapassa os limites do exercício regular deste direito.

Nas palavras de Tepedino (2024, p.365)[981], o abuso de direito "[…] *consiste no exercício de posição jurídica de modo incompatível com a função que lhe é própria, isto é, com a finalidade que justifica axiologicamente a sua proteção pelo ordenamento*".

No mesmo sentido, leciona Perlingieri (2008, p.683)[982]: "*O abuso é o exercício contrário ou de qualquer modo estranho à função da situação subjetiva. Se o comportamento concreto não for justificado pelo interesse que impregna a função da relação jurídica da qual faz parte a situação, configura-se o seu abuso*".

---

981 TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena D. *Fundamentos de Direito Civil*: teoria geral do direito civil. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense: 2024, v.1,, p.365

982 PELINGIERI, Pietro. *O direito civil na legalidade constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 683.

Por sua vez, Lima (1947, p.326)[983] destaca que a teoria do abuso de direito tem a função de "[…] *alargar o âmbito das nossas responsabilidades, cerceando o exercício de nossos direitos subjetivos, no desejo de satisfazer melhor o equilíbrio social e delimitar, tanto quanto possível, a ação nefasta e deletéria do egoísmo humano. Como corretivo indispensável ao exercício do direito, ela veio limitar o poder dos indivíduos, mesmo investidos de direitos reconhecidos pela lei, conciliando estes direitos com os da sociedade*".

Vale mencionar que o Código Civil de 1916 não previa a figura do abuso de direito, de forma que sua aplicação dependia de leitura *contrario sensu* do seu artigo 160. O artigo 187 do Código Civil de 2002, por sua vez, positiva a figura do abuso de direito da seguinte forma:

> "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

A literalidade do dispositivo acima transcrito conceitua o ato abusivo como ato ilícito, o que pode causar estranhamento. Isso porque, sabe-se que para que haja abuso é preciso que haja antes um direito legítimo.

E é justamente por isso que entendemos que o abuso de direito não deve ser conceituado como ato ilícito, ou ao menos como ato ilícito em sua conceituação clássica, que pressupõe a violação de determinada regra.

Nesse sentido, Tepedino e Oliva (2024, p. 365)[984] ensina que: "*Ao se referir a ato ilícito no artigo 187, aludiu o legislador à ilicitude lato sensu, isto é, à antijuridicidade que não se confunde com o ato ilícito stricto sensu, previsto no artigo 186 do Código Civil. O ato praticado em abuso do direito não se confunde com o ato ilícito, já que o comportamento do titular do ato abusivo se encontra formalmente autorizado pela ordem jurídica, desvirtuando-se, contudo, ao contrariar a finalidade econômica e social almejada pelo legislador, a boa-fé objetiva ou os bons costumes*".

---

983 LIMA, Alvino. Abuso do direito. *In*: SANTOS, J.M. de Carvalho (org.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, Rio de Janeiro, 1947. v.1, p. 326.

984 TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena D. *Fundamentos de Direito Civil*: teoria geral do direito civil. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense: 2024, v.1, p.365

Por sua vez, Atienza e Ruiz Manero (2014)[985] classificam os atos ilícitos em típicos e atípicos, a depender de se o ato viola uma regra (ilícito típico) ou um princípio que justifica a existência da regra (ilícito atípico). E, nesse sentido, o abuso de direito seria um ilícito atípico.

Em um esforço para delimitar quais ações seriam, na prática, abusivas, Atienza e Ruiz Manero elencam condicionante que são bem sintetizadas por Agliardi (2020, p.174)[986]:

> "(i) a existência de uma regra permissiva de um direito subjetivo; (ii) a geração de um dano a terceiros por conta do exercício desse direito subjetivo; (iii) o caráter injustificado desse dano, que se dá quando (iii.i) a ação praticada pelo detentor do direito subjetivo tem o único objetivo de provocar um dano, ou quando (iii.ii) o dano se mostra excessivo e não está impedido por uma regra (se o dano estivesse proibido por uma regra, se estaria diante de um mero conflito entre a regra permissiva e a regra proibitiva, e não de um ilícito atípico); (iv) a criação, pelo aplicador, de uma nova regra que constitui uma exceção à norma permissiva, porque o "caráter injustificado do dano gerado determina que aquela ação praticada pelo detentor do direito subjetivo fique fora dos princípios que justificam a regra permissiva."

Especificamente sobre a positivação da teoria do abuso de direito pelo Código Civil no ano de 2002, Torres[987] defende que esse evento fez parte de um "*momento de renovação do direito brasileiro, com a superação de posições formalistas e com a procura do mais íntimo relacionamento com a ética, sem falar na busca de inserção no mundo globalizado*".

Isso porque, apenas um ano antes da promulgação do Código Civil, havia sido sancionada a Lei Complementar nº 104, que alterou o Código Tributário Nacional para inserir parágrafo único do seu artigo 116, que prevê o seguinte:

> "Art. 116. […]
> 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"

---

985 ATIENZA, Manuel; e RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder*. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 27-28.

986 AGLIARDI, Débora Dolfini. A Aplicação do Abuso de Direito como Limite ao Planejamento Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: IBDT, n.46. p.171-198. 2020

987 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 269.

Ou seja, pode-se dizer que na visão de Torres (2006) as alterações promovidas no Código Civil e no Código Tributário seriam parte de um mesmo movimento, de combate ao formalismo e ao individualismo, para privilegiar a substância e o coletivo.

E mais, Torres (2006) defende ainda que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional seria verdadeira cláusula geral antielisiva, que seria responsável por positivar a proibição do abuso no Direito Tributário[988].

De forma semelhante, Greco (2004, p.181)[989] deixa claro seu posicionamento no sentido de que o abuso de direito, enquanto instituto de Direito Privado, seria aplicável também ao Direito Tributário. A positivação do abuso como ato ilícito pelo Código Civil de 2002 deixaria esse fato ainda mais claro. Isso porque, havendo ilícito, não haveria que se falar em planejamento tributário legítimo.

Contudo, há relevante divergência doutrinária sobre o alcance do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário, bem como sobre a aplicação direta do artigo 187 do Código Civil à seara tributária. A maior parte dos autores que se dedicam ao tema entendem que o ordenamento jurídico brasileiro não possui uma cláusula geral antielisiva, mas sim uma cláusula antievasiva.

A título exemplificativo, vale citar o entendimento de Derzi (2020, p. 467-468) [990] sobre o alcance do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional: "[…] *trata-se de norma, sim, combativa à evasão fiscal, e não à elisão fiscal. O poder que ela atribui às autoridades fiscais diz respeito justamente à desconsideração de atos e negócios jurídicos relativamente simulados, fraudulentos – e, portanto, situados nas plagas da ilicitude*".

Vale destacar que o pensamento de Derzi (2020) está em linha com o que expusemos acima, acerca da impossibilidade de se classificar o ato

---

988 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 243-244.

989 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 181

990 DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento Tributário, a ADI 2.446 e a Constitucionalidade da Norma Geral Antievasiva no Sistema Tributário Nacional. *In*: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Orgs.). *Temas de Direito Tributário em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020. p. 467-468.

abusivo como ilícito, a despeito da redação do artigo 187 do Código Civil. Assim, somente havendo ato ilícito, ou seja, evasão fiscal, o contribuinte poderia ter seus negócios jurídicos ou atos desconsiderados pela administração tributária.

Sintetizando o pensamento de diversos autores que representam a visão majoritária da doutrina sobre o tema, Rocha (2021, p. 138) [991] afirma que:

> "Também sobre o parágrafo único do artigo 116 do CTN, vimos bastante uniformidade nas teorias de Hugo de Brito Machado, Misabel Derzi e Sacha Calmon. Vê-se, claramente, que esses autores rechaçam com veemência a possibilidade de a aplicação deste dispositivo resultar na cobrança de tributo que não esteja explicitamente previsto em lei, resumindo-o a uma regra adicional sobre a possibilidade de desconsideração de atos simulados – aplicável à simulação"

Ademais, há ainda outro grupo de autores que não são aderentes à corrente majoritária, e que entendem que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário é uma regra de atribuição de competência, que ainda careceria de regulamentação. E, mais, que não poderiam ser aplicadas diretamente as previsões do Código Civil às discussões tributárias. Nesse sentido leciona Godoi (2016), como citado por Rocha (2021, p. 144) [992]:

> "[…] a existência de uma norma geral antielusão contida no Código Tributário *obriga* o Fisco a recorrer a tal via para corrigir os atos elusivos dos contribuintes, não sendo correta a aplicação conjunta ou mesmo subsidiária das figuras da fraude à lei e do abuso de direito previstas no Código Civil de 2002 (arts. 166, IV e 187, respectivamente). Nesse particular, discordamos das orientações de Marco Aurélio Greco, que defende que um caso de planejamento tributário com fraude à lei ou abuso do direito pode ser combatido pela Administração mediante a aplicação do Código Civil"

Com a devida vênia a entendimentos dissonantes, embora possa-se afirmar que a intenção original do legislador tenha sido a de criar uma cláusula geral antielisão, como fica claro a partir da leitura da exposição

---

991 ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada*: doutrina e situação pós ADI 2.446. 2. ed. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito, 2021. p. 138

992 *ibid*. p. 144; GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 510.

de motivos[993] da Lei Complementar nº 104/2001, fato é que a redação final do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não tem esse efeito.

Isso porque, o dispositivo limita-se a prever a possibilidade de a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Sendo assim, tem-se que o fato gerador do tributo efetivamente ocorre, e o contribuinte busca dissimulá-lo para evitar a tributação. Ao prever que o fato gerador ocorre, a norma deixa clara a sua natureza antievasiva.

De fato, para que pudesse servir como cláusula geral antielisiva, seria preciso que a norma alcançasse fatos geradores que não ocorreram por força do abuso que foi perpetrado pelo contribuinte, e não fatos geradores que ocorreram e que seriam mascarados por dissimulação.

Ademais, essa constatação leva à conclusão de que para que a norma pudesse alcançar fato gerador que não ocorreu, seria preciso utilizar-se de analogia, o que é vedado expressamente pelo artigo 108, parágrafo primeiro[994] do Código Tributário Nacional.

E, embora concordemos com Torres (2006, p.266)[995] a respeito da possibilidade de criação de exceção à proibição de analogia, discordamos que isso tenha sido realizado pelo artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Como já mencionado, entendemos que a despeito da intenção do legislador em inovar no ordenamento, a redação final do referido dispositivo não chegou a estabelecer norma elisiva, tendo se limitado a

---

993 Consta da exposição de motivos que: "VI – A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate de procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito"

994 "Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

§1º O emprêgo da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."

995 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 266.

reiterar a possibilidade de combate à evasão fiscal, nos termos do que já estava previsto no artigo 149, VII do Código Tributário Nacional.

Ademais, discordamos de Greco (2004) quanto à possibilidade de aplicação direta do artigo 187 do Código Civil em discussões de natureza tributária. Isso porque, o Código Civil é lei ordinária, e o artigo 146 da Constituição Federal de 1988 determina que as normas gerais de Direito Tributário devem estar previstas em lei complementar[996].

Logo, em linha com o mencionado acima, seria preciso que o legislador tivesse alterado a redação do Código Tributário Nacional para prever exceção à vedação do uso da analogia, viabilizando a utilização do instituto do abuso de direito, o que, reiteramos, não foi realizado pela Lei Complementar nº 104/2001.

Por fim, como bem ressaltou Derzi e Lobato (2020, p. 470)[997], é importante destacar que ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, e que nessa ocasião a Ministra Relatora Cármen Lúcia esclareceu que o dispositivo é uma cláusula geral antievasiva, e não antielisiva.

4. CONCLUSÃO

Com base no exposto, verificamos que há divergência quanto à aplicabilidade do abuso de direito, que é instituto de Direito Privado, em discussões de natureza tributária. Há corrente minoritária que tem tido forte influência na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que defende que as disposições do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional ou o artigo 187 do Código Civil são capazes de legitimar a utilização do abuso de direito como limite ao planejamento tributário.

Por sua vez, outra parte da doutrina, majoritária, argumenta que o abuso de direito não se aplica à desconsideração de planejamentos tri-

---

996 ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72

997 DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento Tributário, a ADI 2.446 e a Constitucionalidade da Norma Geral Antievasiva no Sistema Tributário Nacional. *In*: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Orgs.). *Temas de Direito Tributário em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020. p. 470.

butários, uma vez que não há previsão legal específica, já que o Código Civil não é diretamente aplicável e o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não teria natureza de norma antielisiva.

Restou demonstrado que embora a intenção original do legislador fosse a de criar uma cláusula geral antielisiva, que viabilizaria a aplicação do abuso de direito ao Direito Tributário, a redação final do dispositivo introduzido no Código Tributário pela Lei Complementar nº 104/2001 não possui tal abrangência.

E, nesse sentido, mantem-se a proibição de analogia em matéria tributária, que impede a aplicação das disposições do Código Civil de 2002, uma vez que não foi positivada exceção à essa regra.

Por fim, inobstante as diferentes interpretações acerca da aplicabilidade do instituto do abuso de direito aos planejamentos tributários, fato é que atualmente é consenso na doutrina que o direito à economia tributária não é ilimitado. Cada vez mais o Direito Tributário se alinha à *jurisprudência dos valores*, aproximando-se de ideais éticos e de justiça, de forma a vedar formas ilegítimas de o contribuinte se imiscuir do seu dever fundamental de pagar tributos.

É nesse contexto que concluímos que o direito positivo fixa como limite ao planejamento tributário a impossibilidade de simulação, ou, em outras palavras, a prática de atos ilícitos pelo contribuinte com o objetivo de evitar o pagamento de tributos, sendo certo que o abuso de direito não pode ser considerado como ato ilícito.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 5.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: GEN, 2023. 528p.

AGLIARDI, Débora Dolfini. A Aplicação do Abuso de Direito como Limite ao Planejamento Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: IBDT, n.46. p.171-198. 2020

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2023. 214p.

ATIENZA, Manuel; e RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder*. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 27-28.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, 606 p.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. 1063 p.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998. 686 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Planejamento Tributário, a ADI 2.446 e a Constitucionalidade da Norma Geral Antievasiva no Sistema Tributário Nacional. *In*: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Juselder Cordeiro da (Orgs.). *Temas de Direito Tributário em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Belo Horizonte: Arraes, 2020. p. 467-468.

GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário.* São Paulo: Malheiros, 2016. p. 510.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, 495 p.

HUCK, Hermes Marcelo. Elisão e evasão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. *Tese* (Doutorado junto ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 1996, p. 70

LIMA, Alvino. Abuso do direito. *In*: SANTOS, J.M. de Carvalho (org.). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, Rio de Janeiro, 1947. v.1, p. 326.

PERLINGIERI, Pietro. *O direito civil na legalidade constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. 1161 p.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. 208p.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada*: doutrina e situação pós ADI 2.446. 2. ed. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito, 2022. 174p.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 224p.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.).

Direito Tributário: estudo de casos e problemas. 5ª Coletânea. São Paulo: Bushatsky, 1973, 450 p.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2024, 609p.

SCHOUERI, Luis Eduardo; COSTER, Tiago Rios. A relação entre o direito tributário e o direito privado – análise do recurso extraordinário 540.829 (incidência de ICMS-importação sobre operações de leasing internacional). *In*: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (orgs.). *Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 693-708

TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena D. *Fundamentos de Direito Civil*: teoria geral do direito civil. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense: 2024, v.1, 440p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. 474p.

HERMENÊUTICA JURÍDICA "LÍQUIDA": DA ANÁLISE DOS CONTRATOS MISTOS, HÍBRIDOS E COMPLEXOS AO NOVO CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO STF

Vinícius Antônio Almeida de Carvalho[998]
Viviane Pereira do Nascimento Freire[999]
Paulo Rosenblatt[1000]

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1. CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO NA JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO STF; 2. A REFORMULAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS PELO STF E O QUADRO DE INCERTEZA JURISPRUDENCIAL ATUAL; 3. RESGATE DA ORIGEM DA MUDANÇA INTERPRETATIVA A PARTIR DOS JULGADOS A RESPEITO DA INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE RELAÇÕES CONTRATUAIS MISTAS, HÍBRIDAS OU COMPLEXAS COMO "OBRIGAÇÕES DE FAZER"; CONCLUSÕES; REFERÊNCIAS

INTRODUÇÃO

O debate acerca da interação entre o direito privado e o direito tributário é antigo e recorrente, tanto na doutrina quanto na jurisprudência. A interpretação da lei tributária é plurissignificativa e, por existirem indefinições teóricas, semânticas e até mesmo de regime jurídico, foram visualizadas características na lei tributária que exigiriam critérios

998 Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Advogado.

999 Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Advogada.

1000 PhD pelo Institute of Advanced Legal Studies, Universidade de Londres. Professor de Direito Financeiro e Tributário na Universidade Católica de Pernambuco. Procurador do Estado de Pernambuco. Advogado.

próprios de interpretação e de qualificação dos institutos, conceitos e formas privatistas[1001].

Uma posição teórica, por muito tempo dominante – e que ainda ressoa com certa força em trabalhos acadêmicos e decisões judiciais – considera o direito tributário como um direito de sobreposição, com a prevalência do direito privado. A concepção de unicidade do ordenamento jurídico (sendo ambos partes inseparáveis de uma única ordem jurídica), contudo, vem afastando essa visão reducionista do direito da prevalência de um ou outro *a priori*, assim como o reconhecimento do fato de que nem sempre o direito tributário incide sobre situações jurídicas reguladas por um ramo de direito privado, mas sobre situações econômicas previstas em lei[1002].

Assim, negócios jurídicos regulados em leis civis podem ter consequências tributárias, desde que a hipótese de incidência esteja descrita em lei. As palavras e expressões utilizadas pelo legislador podem levar os intérpretes a conclusões diferentes, a depender do contexto temporal e espacial nos quais a norma é aplicada. Daí a importância de compreender as diversas técnicas e métodos de interpretação, integração e qualificação empregados no direito tributário.

De acordo com Karl Engisch, "a tarefa da interpretação é fornecer ao jurista o conteúdo e o alcance (extensão) dos conceitos jurídicos"[1003]. Este é um dos fundamentos conceitualistas contidos no capítulo referente à interpretação e integração da legislação tributária no CTN.

Em meio a uma realidade marcada pela multiplicidade de significados "atribuíveis" ao texto normativo, mostram-se mais atuais do que

---

1001 SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 767

1002 "Por muito tempo, o Direito Tributário foi visto como um "Direito de Sobreposição", o que implicaria que a tributação incidiria sobre situações jurídicas, estas entendidas como aquelas reguladas por outro ramo do Direito. Assim, havia uma espécie de subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado, já que se acreditava que as leis tributárias fariam referência a fenômenos do Direito Privado e apenas na ocorrência destes é que seria possível que aquelas fossem aplicadas. Noutras palavras: na hipótese tributária haveria, necessariamente, um fato jurídico de natureza privada; na inexistência (ou invalidade) deste, não havia que cogitar de tributação. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Idem*, p. 784.

1003 ENGISCH, Karl. Introdução ao Pensamento Jurídico. (Trad. João Baptista Machado). 7 ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 126.

nunca as lições de Zygmunt Bauman sobre a "modernidade líquida" e o permanente estado de "liquidez":

> Se o 'fundir a fim de solidificar' era o paradigma adequado para a compreensão da modernidade em seu estágio anterior, a 'perpétua conversão em líquido', ou o 'estado permanente de liquidez', é o paradigma estabelecido para alcançar e compreender os tempos mais recentes – esses tempos em que nossas vidas estão sendo escritas[1004].

A ideia de liquidez em Bauman expõe a fragilidade que existe no corpo social e suscita dúvidas acerca da solidez dos institutos criados e utilizados pela sociedade. Acrescentamos que isso é uma realidade no meio jurídico, em que conceitos sólidos muitas vezes se liquidificam, adaptando-se a novos invólucros ao sabor das circunstâncias.

Trazendo a ideia de significados "líquidos" e múltiplos para o campo tributário, é possível resgatar a lição de Hugo de Brito Machado de que: "A escolha final de um desses significados geralmente é um ato de política jurídica, e deve recair naquele significado que melhor realize os valores fundamentais que ao Direito cumpre preservar"[1005]. Percebe-se, assim, não apenas uma oscilação entre a jurisprudência dos conceitos à jurisprudência dos valores, mas também uma oportunidade para o decisionismo casuístico, com a consequente ausência de previsibilidade das decisões judiciais.

Ocorre que essa busca pela efetivação dos valores fundamentais albergados pela norma não pode implicar em um distanciamento do operador jurídico de concepções e significados prefixados pelos ramos específicos aos quais pertencem certos termos jurídicos, sob pena de ofensa à segurança jurídica e à repartição de competências constitucionais.

O presente estudo irá demonstrar a origem titubeante da mudança de entendimento do STF acerca do conceito de serviço, a partir das decisões paradigmas, mas com novos contornos dados por julgamentos recentes em sede de controle concentrado de constitucionalidade, nos quais houve desde uma postura hesitante ou vacilante, até um o reconhecimento explícito de completa mudança da correnteza da jurisprudência "líquida" constitucional tributária.

1004 BAUMAN, Zygmunt. Legisladores e Intérpretes: sobre modernidade, pós-modernidade e intelectuais. Rio de Janeiro: Zahar, 2010, p. 13

1005 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 113.

1. CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO NA JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO STF

Os conceitos, princípios e institutos de Direito Privado são utilizados ordinariamente pela lei fiscal e, nesses casos, é necessário obedecer à formulação inicial de tais institutos, encontrada no próprio ramo civil de origem. A esse respeito, prescreve o art. 110 do CTN, como forma principalmente de delimitar as competências tributárias:

> 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 objetivo basilar do art. 110 do CTN é preservar a consistência do sistema "*numerus clausus*" de repartição de competências tributárias entre os entes políticos federados, quando utilizados conceitos de direito privado já sedimentados para delinear o poder de tributar desses entes. Por isso, não cabe ao intérprete e nem ao legislador tributário definir conceitos, formas e institutos de direito privado de forma diversa daquela estabelecida pela Constituição Federal, e nem é permitido ao direito privado definir os efeitos tributários dos negócios jurídicos. Trata-se de importante regra de interpretação das normas jurídicas.

De acordo com Hermann Hesse, o processo hermenêutico é dividido em duas etapas: a primeira, denominada pré-compreensão, envolve a carga valorativa prévia e histórica que os intérpretes trazem ao analisarem uma norma; e a segunda etapa está relacionada à dependência da interpretação a um caso concreto, sem o qual seria impossível aplicar uma solução material. De acordo com este autor, "não há interpretação constitucional independente dos problemas concretos"[1006]. O processo hermenêutico, ao necessariamente vincular-se à interpretação e à aplicação da norma jurídica, deve sempre considerar a realidade fática, respeitando as condições materiais específicas de cada caso.

Compreender o significado do texto da norma não é uma tarefa fácil. A interpretação do direito pelos Tribunais Superiores, notadamente pelo Supremo Tribunal Federal (STF), apresenta ainda maiores dificuldades,

---

1006 JUST, Gustavo. Interpretando as teorias da interpretação. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 131.

devido aos variados métodos interpretativos e diversas linhas decisórias, um fenômeno denominado pluralismo metodológico. Diz-nos Ricardo Lobo Torres que o foco de tal fenômeno deve ser evitar que o contribuinte use a interpretação para manipular conceitos jurídicos abertos ou indeterminados, evitando-se, por consequência, o abuso de direito. Para ele, deve-se buscar o melhor critério interpretativo a partir de um sopesamento de princípios jurídicos, levando-se em conta o bem jurídico a ser tutelado[1007].

Atualmente, o STF tem entendido que cabe a ele analisar se o legislador considerou a estrutura do direito privado ao definir a hipótese de incidência tributária. O Constituinte teve a liberdade para se vincular ou não aos institutos, formas e conceitos civilistas. O uso de uma expressão que também aparece no direito privado não significa necessariamente que ela deva ser interpretada da mesma forma também na área tributária. As expressões na legislação tributária devem ser interpretadas de acordo com o contexto em que são utilizadas. No entanto, é possível que o legislador se baseie no direito privado e, nesse caso, a autonomia privada deve ser respeitada. A grande questão é como decidir se a Constituição Federal deu ou não sentido diverso ao mesmo conceito existente no direito privado, inexistentes quaisquer parâmetros objetivos, ou utilizar o conceito de direito privado ou dele se afastar a depender do contexto[1008].

De toda sorte, existem barreiras semânticas, legislativas e até mesmo econômicas que, de certa forma, impedem (ou deveriam impedir) os intérpretes – especificamente os juízes das altas cúpulas – de exercerem um papel "criativo" e casuístico na definição de novos conceitos de direito privado. Tal prática, se levada a efeito de forma desmedida, pode resultar em sérias incongruências normativas, além de inconsistência e imprevisibilidade das decisões judiciais.

A própria autonomia privada, que norteia a criação de institutos e formas de direito privado, pode induzir o intérprete a uma falsa sensação de liberdade para criar as normas jurídicas ou estender o seu conteúdo e alcance. Nesse sentido:

> […] muitas vezes, em virtude da autonomia privada, surgem formas e circunstâncias jurídicas que apresentam em seu seio os mesmos fatos presentes

1007 TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, 164-166.

1008 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ibidem*.

> naquelas formas e naqueles negócios jurídicos contemplados pelo legislador, mas cujo emprego não fora previsto por este e, portanto, não foram incluídas no texto. Surge, daí, uma discrepância entre o texto e o sentido da lei, dando espaço à interpretação extensiva ou, ultrapassados os limites do dispositivo em questão, à analogia[1009].

O princípio da autonomia privada permite que as partes estabeleçam livremente acordos e negócios jurídicos, contemplados ou não pelo legislador. A discrepância entre o texto e o sentido da norma ocorre quando a situação ou os fatos não se adequam ao texto, mas ainda assim estão alinhados com sua finalidade ou teleologia. O espaço que a interpretação extensiva ocupa é a ampliação de conceitos e formas estabelecidas para incluir situações implicitamente mencionadas, mas que se enquadram no "espírito da lei". Por sua vez, a analogia é empregada quando uma situação não prevista em lei é similar a outra já regulamentada. A vedação do §1º do art. 108 do CTN garante que a analogia não seja aplicada de forma gravosa aos sujeitos passivos, ou seja, o seu uso não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Portanto, quando confrontado com situações não previstas em lei, cabe ao intérprete verificar se está diante de um instituto de direito privado e analisar a sua definição, seu conteúdo e alcance. Caso tenha se utilizado de conceitos econômicos (como renda e acréscimo patrimonial, por exemplo), é no próprio direito tributário que se deve buscar o seu sentido e alcance. E não há sobreposição, nem prevalência de um sobre o outro.

Os Tribunais Superiores frequentemente se deparam com questões controversas envolvendo institutos e conceitos de direito privado relacionados ao direito tributário. Tradicionalmente, os contribuintes interpretavam a expressão "conforme o direito privado", guiados literalmente pelo art. 110 do CTN[1010]. E muitas vezes esse debate atra*ía e ainda atrai* a antiga e polêmica *técnica de interpretação que interfere no desenvolvimento hermenêutico de institutos de direito privado: a interpretação econômica.*

Diferentemente de outras abordagens, a interpretação econômica transcende a mera teleologia da lei, abrangendo considerações sobre a capacidade contributiva dos sujeitos passivos e os objetivos sociais e econômicos subjacentes à legislação tributária. Esse método de inter-

---

1009 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Idem*, p. 787.

1010 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ibidem*, p. 788.

pretação visa compreender como a legislação tributária influencia as decisões econômicas dos contribuintes, além de avaliar os impactos dessa influência na arrecadação.

Amílcar Falcão, ao discorrer sobre este critério interpretativo, e citando Dino Jarach, assim ponderou:

> A matéria tributária também se atém a fenômenos de caráter econômico-financeiro. O critério político - que é a base do imposto - é o da capacidade contributiva, que representa uma apreciação político-social de fenômenos ou manifestações de riqueza […] A consequência lógica é a de que a aplicação do imposto, de acordo com os fins e funções das instituições fixadas pelo legislador, não pode ser outra senão a de interpretar fatos seguindo sua natureza econômica, porque só ela é capaz de indicar-nos qual é a realidade que o legislador quis apreciar e valorar para efeitos tributários[1011].

Embora a interpretação econômica tenha sido considerada no Anteprojeto do Código Tributário Nacional, ela não foi formalmente incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro. Essa exclusão se deveu, em parte, à incompatibilidade dessa técnica com os princípios do sistema tributário brasileiro, especialmente a legalidade tributária e a vedação à utilização de analogias para tributar fatos não previstos em lei. A interpretação econômica muitas vezes resulta em conclusões analógicas, o que é vedado pela legislação tributária brasileira, que reforça o princípio da estrita legalidade, tanto formal quanto material.

Como ensina Jeferson Teodorovicz, a estrutura hermenêutica da interpretação econômica iniciada por Enno Becker e seus adeptos, depois introduzida no Código Tributário Alemão, "resumia-se à autorização da autoridade tributária para desconsiderar declarações ou negócios – ainda que seguissem fielmente os padrões formais do Direito Privado – quando houvesse dúvida sobre a respectiva compatibilidade com o que aconteceria na realidade (econômica) dos fatos"[1012]. Porém, como dito, esse já é um debate antigo – embora recorrente[1013].

1011 FALCÃO, Amilcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro, 1959, p. 90 e ss.

1012 TEODOROVICZ, Jeferson. O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade: Perspectivas, Possibilidades e Desafios. **Revista Direito Tributário Atual**, *[S. l.]*, n. 48, p. 568–637, 2023. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1857. Acesso em: 6 jun. 2024.

1013 Nesse artigo, não será abordada a dicotomia conceitos e tipos, sobre a qual remetemos o leitor ao seguinte trabalho esclarecedor: LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade

A apreciação econômica é essencialmente uma interpretação jurídica, pois se limita a explorar aspectos economicamente relevantes que o legislador decidiu incorporar na lei. Assim, as normas tributárias destinam-se a converter essas situações econômicas em obrigações tributárias, ou a adaptar situações civis existentes para que também possam ser enquadradas como obrigações tributárias, caso essa tenha sido a opção do legislador. Significa dizer que o legislador pode ou não utilizar conceitos de direito privado.

Segundo Schoueri, o direito privado não oferece maior segurança que o direito tributário, e a "consideração econômica é apenas um critério para auxiliar a definir o sentido de um enunciado normativo, não podendo, porém, ultrapassar o "sentido possível" das expressões empregadas". Além disso, ele diz que o emprego da consideração econômica possui limites, que são: (1) se a situação fática não se subsumir à hipótese construída a partir da consideração econômica, ou (2) se a intepretação teleológica revelar que o legislador não contemplou situações econômicas, mas, na verdade, vinculou-as a conceitos de direito privado[1014].

> Na busca de maior segurança para o contribuinte, protegendo-o contra as investidas fiscais do Estado, já não se prega, na atualidade, uma interpretação exclusivamente econômica da norma tributária… A interpretação da norma há de ser sempre jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. O direito tributário prende-se ao fenômeno econômico, e este não deve ser desconsiderado em seu processo interpretativo. Não seria aceitável que o intérprete ou aplicador da norma ignorasse por completo as formas jurídicas, saindo em busca do significado econômico do negócio em análise. Mas uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do fato econômico na racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, equitativa e pragmática[1015].

---

de um Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 50, p. 569–591, 2022. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2175. Acesso em: 7 jun. 2024.

1014 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ibidem*.

1015 HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 328-9.

Dessa forma, a despeito da consideração econômica ser parte inerente da hermenêutica jurídica no direito tributário, é preciso respeitar os seus limites, além de prestigiar os precedentes dos tribunais superiores, em homenagem à segurança jurídica e à expectativa legítima dos contribuintes.

Segundo Flávio Neto, a esse respeito, há diferentes maneiras de o direito tributário interagir com o direito privado, dependendo das necessidades específicas da legislação e dos objetivos políticos e econômicos subjacentes. Na remissão, o legislador tributário escolhe adotar diretamente conceitos, institutos ou formas do direito privado sem modificá-los, de modo que são incorporados tal como estão na legislação tributária. Já na remissão com ajuste, o legislador utiliza os conceitos do direito privado, mas faz ajustes específicos para atender às necessidades ou objetivos da legislação tributária; ou seja, as alterações se limitam a permitir que esses conceitos funcionem dentro do contexto tributário sem alterar completamente a sua natureza original. Na relação independente, o legislador decide criar institutos e conceitos novos e independentes dos equivalentes do direito privado, para atender aos objetivos específicos da política tributária. E, quarto, na interferência reversa, as alterações dos conceitos, institutos e formas pelo direito tributário afetam ou modificam o direito privado, de modo que este é que precisa se adaptar à nova realidade ou incorporar as alterações[1016].

O presente artigo trabalha com o fato do quanto a utilização de conceitos privados pelo Judiciário tem se mostrado "líquida" e dúbia a depender do caso concreto, escapando a tais limitações, o que se verifica claramente na reformulação do conceito constitucional de "serviços". Isso ocorre porque os termos privados foram interpretados e depois ressignificados de maneira abrupta[1017]. E tal fato tem levado os contribuintes a um estado de imprevisibilidade.

1016 FLÁVIO NETO, Luís. Entre o Amor e a Indiferença: vamos discutir a Relação? O Relacionamento do Direito Tributário com o Direito Privado e o Caso da Permuta de Ações sem Torna. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 38, p. 92–116, 2017. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1467. Acesso em: 7 jun. 2024.

1017 […] o desenvolvimento histórico da atividade tributária sempre demonstrou estranha e previsível tendência do desvirtuamento de conceitos de Direito Privado unicamente para facilitar ou potencializar a arrecadação tributária pelo Fisco, gerando riscos inerentes à segurança jurídica, ao patrimônio e à liberdade do cidadão […]. TEODOROVICZ, J. Autonomia do Direito Tributário: revisitando a Polêmica do Uso

A verdade é que a relação do STF com o art. 110 do CTN sempre foi dúbia. No julgamento que levou à declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/1998, que ampliou o conceito de faturamento, por exemplo, destaca-se o seguinte trecho do voto do relator e que foi trazido para a ementa do julgado:

> A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários[1018].

Assim é que são considerados os elementos do direito tributário, mas a realidade deve se sobrepor ao aspecto formal, o que significa dizer que a apreciação econômica dos fatos é parte da interpretação de qualquer julgado, cujo pressuposto é analisar a relação entre o direito privado e o direito tributário e decidir a origem dos conceitos, institutos e formas envolvidos.

Apesar de o direito já possuir muitos conceitos "solidificados", surgem novas formas de interpretação e aplicação, com consequências na produção de efeitos tributários. De acordo com Paulo Silas Taporosky Filho: "O problema vem dos atores, dos operadores, daqueles que utilizam e praticam o direito. Com base em suas próprias convicções (frágeis, quebrantadas, insustentáveis, ou seja, líquidas), alguns acabam colocando em prática aquilo que pensam o que deve ser enquanto o direito fosse. É o solipsismo judicial"[1019]

A partir desse pensamento sociológico de Bauman, depreende-se que os julgadores buscam, não raro, aplicar e decidir o direito não conforme as concepções já consolidadas pelo próprio tribunal do qual são mem-

---

dos Conceitos de Direito Privado em Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual, (30), 180–207. p. 19.

1018 STF. RE 390840, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09-11-2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215. RE 346084, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09-11-2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170.

1019 FILHO, Paulo Silas Taporosky. Direito líquido: um pouco de Bauman para o Direito. Disponível em: <https://emporiododireito.com.br/leitura/direito-liquido-um-pouco-de-bauman-para-o-direito-por-paulo-silas-taporosky-filho>. Acesso em 20/05/2024.

bros, mas de acordo com as circunstâncias do momento, do que resulta uma "liquidez" e incerteza indesejadas para a atividade jurisdicional.

2. A REFORMULAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS PELO STF E O QUADRO DE INCERTEZA JURISPRUDENCIAL ATUAL

O julgamento paradigmático do STF que aqui se busca explicar é um nos quais houve uma mudança completa de interpretação. Nele, entendeu o Tribunal Pleno do STF que as operadoras de planos privados de assistência à saúde realizam o fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS)[1020], alterando um entendimento anterior já consolidado a respeito do conceito constitucional de serviço, como inerente ao direito privado.

Ali prevaleceu o argumento que definiu serviço como sendo uma "utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador"[1021]. Este acórdão rompeu um paradigma histórico ao se afastar dos precedentes anteriormente consolidados por aquele Tribunal, ignorando que o conceito de serviços adotado pela Constituição Federal se refere a uma "obrigação de fazer", que tinha por finalidade abarcar outras situações econômicas não caracterizadoras dos fatos geradores de ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) e do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras).

Alguns métodos interpretativos, como o semântico, o histórico, o sistemático e o jurisprudencial evidenciam os equívocos da recente decisão para a coerência e a consistência das decisões do STF, ainda que ele afirme não se apartar dos seus próprios precedentes.

De acordo com o argumento semântico, o sentido de uma expressão é aquele obtido pelo entendimento comum de suas palavras componentes. Este entendimento pode ser o ordinário, ou seja, a forma como é compreendido pela maioria das pessoas, ou o técnico, utilizado por especialistas em determinado assunto.

1020 STF. RE 651703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29-09-2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017.

1021 BRASIL, STF, RE n. 651.703, 2016.

Ordinariamente, a palavra "serviço" sugere um "fazer" algo para a satisfação de outrem. Tecnicamente, o termo pode ser assim entendido, conforme a definição de Pontes de Miranda[1022]: "Servir é prestar atividade a outrem. Em sentido larguíssimo, serve quem promete e presta atos a outrem, ou quem promete e presta resultado"[1023]. A Constituição Federal de 1988 adotou este conceito, uma vez que não o modificou expressamente nem atribuiu à palavra "serviço" uma nova definição, consoante já estava cristalizado nos precedentes anteriores do próprio STF:

> TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional[1024].

Com o argumento sistemático, por sua vez, as palavras recebem significados a partir de uma análise conjunta de todo o sistema jurídico do qual fazem parte. Sobre isto, ensina Neil MacCormick: "argumentos sistemáticos são aqueles que conduzem a um entendimento aceitável de um texto jurídico visto particularmente em seu contexto como parte de um sistema jurídico"[1025]. Quanto ao conceito constitucional de serviços, pelo argumento sistemático, o sentido a ser atribuído ao art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988 – que trata do ISS – não deve divergir do contexto no qual se encontra inserido, nem da coerência textual e normativa da própria Carta Constitucional.

Além disso, a busca por coerência das normas constitucionais conduz o intérprete **à conclusão de que o termo "serviços" não pode ser** modi-

---

1022 MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de direito privado. Parte especial- Direito das obrigações: Contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho, tomo XLVII. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964. p. 3.

1023 ÁVILA, Humberto. Competências tributárias - um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 50.

1024 STF. RE 116121, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11-10-2000, DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669.

1025 MACCORMICK, Neil. Rhetoric and the rule of law. A theory of legal reasoning. Oxford: Oxford University Press, 2009. p. 127.

ficado aleatória e arbitrariamente, devendo estar em conformidade com o sentido a ele atribuído pelo direito privado, o qual foi incorporado pela Constituição da República. Caio Augusto Takano observa que a Carta Magna absorveu o conceito de serviços de tal forma que o seu núcleo de significação faz expressa referência ao direito privado, não podendo ser modificado de forma indiscriminada pelo intérprete ou pelo legislador tributário[1026].

Essa interpretação ressalta a importância dos artigos 109 e 110 do CTN, que proíbem o legislador tributário de alterar conceitos originários do direito privado e que sejam, expressa ou implicitamente, utilizados pelas Constituições Federal e dos Estados, assim como pelas Leis Orgânicas de Municípios e do Distrito Federal.

Existem duas possibilidades excludentes entre si: ou a Constituição é composta por palavras que encerram conceitos dos quais o hermeneuta não pode se afastar, ou ela está repleta de termos cujos significados e sentidos podem ser livremente interpretados; possuir ambas as conotações, especialmente a pretexto de um pluralismo metodológico, tornaria o texto constitucional contraditório. Foi exatamente isso que ocorreu no julgamento do RE 651.703/PR: o STF, ao buscar uma extensão do conceito de serviços, admitiu um significado "mínimo" comum e, ao mesmo tempo, permitiu uma margem de liberdade ("liquidez") ao legislador em atribuir à palavra serviço outros sentidos, conforme lhe convier[1027].

A esse respeito, veja-se o excerto abaixo:

> […] A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princí-

1026 TAKANO, Caio Augusto. A relação entre o direito tributário e o direito privado e seus impactos no limite ao planejamento tributário. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, ano 2, v. IV, 2017. p. 55.

1027 LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019. p. 303.

pio da sua supremacia constitucional. 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. 11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos. 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico. 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. 15. A classificação das obrigações em "obrigação de dar", de "fazer" e "não fazer", tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título "Das Modalidades das Obrigações", no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada *cum grano* salis […][1028].

Ao analisar detalhadamente essa decisão, percebe-se que, apesar de adotar uma abordagem mais tipológica, em vários trechos fez referência a termos como "enquadramento" e "definição", que reforçam a existência de um conceito já estabelecido. Além disso, ela declarou que o

1028 STF. RE 651703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29-09-2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017

emprego dos termos "de qualquer natureza", no art. 156, inciso III, teria por finalidade expandir o conteúdo semântico do vocábulo "serviços", ampliando-se, assim, a competência tributária. Esse entendimento é extraído do trecho do voto do ministro relator Luiz Fux, que foi acompanhado pelo ministro Barroso:

> Por decorrência lógica, a utilização da expressão 'de qualquer natureza' no art. 156, III, da CRFB/88, para conferir maior amplitude semântica a termo a qual leve a ampliação de competência tributária não é novidade na carta constitucional. Recurso análogo foi utilizado pelo legislador constituinte quando, para alargar a competência tributária do imposto de renda, incluiu o termo 'proventos' no art. 153, III, da CRFB/88, o qual isoladamente considerado, tem o sentido apenas de remuneração de aposentadoria dos servidores públicos.

No entanto, a provável intenção do legislador constituinte não foi alargar o conceito de serviços, mas sim identificar mais claramente, no âmbito constitucional, o conceito que já era oriundo do direito privado, ao mesmo tempo em que condicionado à previsão taxativa em lei complementar nacional.

E o argumento histórico, na sequência, visa compreender uma norma a partir do contexto da época em que elaborada. A partir dele, defende-se o posicionamento de que o art. 156, inciso III, da Constituição Federal, deve ser interpretado no sentido de se reconhecer que os Municípios possuem competência para instituir impostos apenas sobre as atividades que configurem uma "obrigação de fazer", não podendo, por isso, ampliar tal sentido para se utilizar do ISSQN como um imposto residual[1029].

Por fim, existe o argumento de que as normas devem ter seus significados determinados com base nos precedentes firmados pelo tribunal competente, no contexto de julgamentos de casos relacionados à interpretação e aplicabilidade dessas normas[1030]. Este tipo de argumento é conhecido como jurisprudencial, pelo qual se exige coerência e consistência do tribunal com os seus próprios julgados, a exigir a sua observância também pelas instâncias inferiores.

O STF possuía antiga e vasta jurisprudência que sempre definiu "serviços" como tudo aquilo que se amolda às "obrigações de fazer",

---

1029 LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. *Idem*, p. 308.

1030 ÁVILA, Humberto. *Idem*, p. 165.

contradizendo, assim, a decisão mencionada[1031], e criando, ao mesmo, uma espécie de *overruling*, sem que fosse feito o devido *distinguish*. Na verdade, observa-se que houve simples mudança de entendimento.

Como exemplo do posicionamento jurisprudencial histórico, destaca-se o julgamento da incidência do ISS sobre operações de *leasing*. Neste caso, o STF reafirmou o conceito constitucional de serviços como sendo essencialmente uma "obrigação de fazer", e não uma "obrigação de dar". Para contornar a distinção, definiu-o como um contrato misto, que será debatido mais adiante. Veja-se:

> Recurso extraordinário. Direito tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Operação de leasing financeiro. Artigo 156, III, da Constituição do Brasil. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento[1032].

O STF dedicou-se a definir o termo "serviço", buscando delimitar seu sentido e abrangência. Na ementa acima transcrita, o Tribunal Pleno caracterizou as operações de *leasing* (arrendamento mercantil) como um contrato cujo núcleo central corresponde a uma "obrigação de fazer". Por esse fundamento, foi reconhecida a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre tais operações.

Se os termos utilizados pela Constituição fossem passíveis de constantes alterações, com significados "líquidos" e frágeis, não haveria motivo para proibir o legislador complementar de expandir esses conceitos. Por isso, entende-se que a Constituição não planejou definir o conceito de "serviços", mas apenas incorporar o conceito preexistente no direito civil, demonstrando a inobservância do argumento jurisprudencial.

1031 Ao adotarmos a cultura dos precedentes, que possui origem no *common law* inglês, o direito é criado com base nas decisões dos magistrados que, ao julgarem o mérito da causa de repercussão geral, observam questões relevantes sob o aspecto econômico, político, social ou jurídico, produzindo teses de observância obrigatória e vinculante para todas as instâncias inferiores.

1032 BRASIL, STF, RE 592.905/SC, 2009.

É evidente a insegurança jurídica gerada pelo reformulado conceito constitucional de "serviços", colocando os contribuintes em um estado de imprevisibilidade e incerteza, visto que os sentidos de termos constitucionalmente utilizados e tributados podem mudar repentinamente, dependendo apenas da vontade do legislador ou do Judiciário.

Embora este posicionamento crítico sobre a decisão do STF não se oponha à possibilidade de um Tribunal modificar o seu entendimento para acompanhar o desenvolvimento da sociedade, é necessário que a mudança seja fundamentada e coerente, e não ao mero sabor das inclinações dos membros da ocasião ou de suas posturas ativistas. Assim, essas transformações exigem um sólido embasamento jurídico, e que se reconheça explicitamente a mudança de entendimento, sem buscar contornar esse problema decisório.

3. RESGATE DA ORIGEM DA MUDANÇA INTERPRETATIVA A PARTIR DOS JULGADOS A RESPEITO DA INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE RELAÇÕES CONTRATUAIS MISTAS, HÍBRIDAS OU COMPLEXAS COMO "OBRIGAÇÕES DE FAZER"

A mudança de posição do STF acerca do conceito jurídico de serviços, de uma vinculação total ao direito civil, passando a um conceito próprio e autônomo do direito tributário – o ISS incidiria sobre "oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador"[1033] – foi finalmente reconhecida como um corte em relação ao passado de precedentes.

A esse respeito, veja-se o seguinte trecho explícito do voto do relator, ministro Gilmar Mendes, quando do julgamento da cessão de uso de espaço em cemitérios

> Nesse campo, menciono, primeiramente, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, que em certa medida inaugurou o entendimento da Corte sobre a matéria. Naquele caso, a parte autora contestava a incidência do ISS sobre a locação de guindastes, sustentando, em síntese, que inexistia atividade pessoal do locador que pudesse configurar serviço, gerando a atividade apenas uma mera obrigação de dar. Ao proferir o voto, o Min.

1033 STF. RE nº 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe de 26/4/2017, p. 21.

> Marco Aurélio, redator para o acórdão, convenceu-se dos argumentos da recorrente e conduziu sua tese no sentido da aplicação do conceito de serviço do Direito Civil à questão tributária, concluindo que "somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento" (RE nº 116.121/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Red. Acórdão Min. Marco Ao proferir o voto, o Min. Marco Aurélio, redator para o acórdão, convenceu-se dos argumentos da recorrente e conduziu sua tese no sentido da aplicação do conceito de serviço do Direito Civil à questão tributária, concluindo que "somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento" (RE nº 116.121/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Red. Acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25/05/2001, p. 04). […]
>
> O entendimento firmado por este Tribunal, porém, sofreu importante alteração quando da apreciação do RE nº 651.703/PR (Tema 581), em que se discutiu a incidência do ISS sobre atividades desempenhadas por operadoras de planos de saúde. […]
>
> Nesse contexto, firmou-se importante precedente neste Tribunal, a partir do voto do Min. Relator Luiz Fux, porquanto houve clara tentativa de rompimento com o primado do Direito Privado no que se refere à interpretação do texto constitucional, especificamente o artigo relativo ao imposto sobre serviços. O relator buscou fazer prevalecer a tese de que a incidência do ISS não mais estaria vinculada à existência de obrigação de fazer, do Direito Civil, e que havia sido considerada requisito para exigibilidade do imposto no precedente supramencionado. Segundo esse julgado, o ISS incidiria sobre "oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador" (RE nº 651.703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 26/4/2017,p. 21)[1034].

Nesse acórdão, portanto, verifica-se que houve um reconhecimento inicial da "importante alteração" do entendimento anterior do STF de que serviço era um conceito atrelado ao direito civil e confinado às obrigações de fazer. No entanto, ao final do voto condutor, deixou-se essa questão de descontinuidade jurisprudencial em suspenso, consoante se depreende do trecho abaixo do acórdão supra citado:

> Portanto, a jurisprudência desta Suprema Corte parece caminhar no sentindo de definitivamente superar a divisão entre obrigação de dar e de fazer para fins de definição de qual tributo incidirá, se ISS ou ICMS, partindo para uma posição que confere primazia ao definido em lei complementar.
>
> O caso concreto, contudo, não exige que formalmente revisemos a Súmula Vinculante nº 31, eis que estamos diante de obrigações mistas, as quais,

1034 STF ADI 5869, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 22-02-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 01-03-2023 PUBLIC 02-03-2023

> conforme inúmeros precedentes desta Suprema Corte, encontram-se sujeitas ao ISS, desde que previstas em lei complementar.

Porém, chama atenção outro ponto de início dessa ruptura com o conceito privatista de serviço, mas sem abandonar a noção de "obrigação de fazer". Isto se deu a partir da análise dos contratos incidentes sobre relações mistas, híbridas ou complexas, isto é, aquelas em que a obrigação de fazer se dá conjuntamente com a obrigação de dar, e nas quais é difícil ou impossível separar uma da outra como partes autônomas.

Primeiro, há 10 (dez) anos, o tribunal se debruçou sobre caso de locação de maquinário com operadores. Entendeu-se que, nesse contrato, as relações seriam complexas e inseparáveis:

> EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. INCIDÊNCIA EM CONTRATOS MISTOS. LOCAÇÃO DE MAQUINÁRIO COM OPERADORES. RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DA SÚMULA VINCULANTE 31. DESCABIMENTO. A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional. Agravo regimental conhecido e não provido[1035].

Veja-se que, assim como o ICMS incide sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (art. 155, §2º, IX, *b*, da CF/1988), conhecida como operação mista (venda de mercadoria junto a alguma prestação de serviço[1036]), aqui se tem uma raciocínio similar. Se a locação do bem não puder ser separada do serviço presta-

---

1035 STF. Rcl 14290 AgR, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22-05-2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-118 DIVULG 18-06-2014 PUBLIC 20-06-2014 RTJ VOL-00238-01 PP-00088

1036 A esse respeito é a Súmula 163 do STJ: "O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviço em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação".

do, aquela também será tributada pelo ISS conjuntamente com a obrigação de fazer.

Nos contratos complexos, mistos ou híbridos, então, o requisito para a incidência do ISS sobre a totalidade da operação é a confusão ou baralhamento dos objetos, com a impossibilidade de distinguir a locação da prestação de serviços. Para isso, decide-se que há uma prevalência da obrigação de fazer em relação à obrigação de dar.

Esse entendimento, posteriormente, adquiriu um maior detalhamento quando do julgamento do tema 300 da repercussão geral, em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia (*franchising*)[1037]. Nessa ocasião, porém, o relator, novamente o ministro Gilmar Mendes, foi mas reticente e não admitiu integralmente a mudança de precedente, sob o argumento de se tratar da natureza mista do contrato, consoante trecho abaixo:

> Entendeu, portanto, esta Suprema Corte, em sede de repercussão geral, que "as operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, previsto no art. 156, III, da CRFB/88". Entretanto, como as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista (isto é, englobam tanto um "dar" quanto um "fazer"), não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar. Pode-se assentar, contudo, que, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar[1038].

Esse argumento criou uma espécie de exceção para admitir a incidência do ISS, sem exigir que a Corte rompesse com a sua própria jurisprudência firmada e reiterada.

Por fim, tem-se o recente caso do contrato de hospedagem pelo setor hoteleiro, em que se considerou que o serviço de hotelaria (hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres, além da ocupação por tempo-

---

1037 STF. RE 603136, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 29-05-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-149 DIVULG 15-06-2020 PUBLIC 16-06-2020.

1038 STF. RE 603136, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 29-05-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-149 DIVULG 15-06-2020 PUBLIC 16-06-2020.

rada com fornecimento de serviço) *não comporta um contrato simples de locação de unidade habitacional, mas uma natureza mista, híbrida ou complexa, na medida em que prestado um serviço cuja característica principal é a hospitalidade*. E, na linha do raciocínio do relator, ministro André Mendonça, entendeu-se que não se poderia decotar da base de cálculo do ISS a fração relativa à locação do bem imóvel, pela natureza unitária da atividade econômica desempenhada, de modo que o ISS deveria ter como base de cálculo o preço total da operação[1039].

Nota-se, assim, que o argumento da natureza mista serve ao propósito de escapar da discussão acerca do conceito jurídico de serviço para fins tributários, com a consequente e necessária delimitação da competência tributária.

Por outro lado, foi o primeiro passo para que esse conceito de serviço como obrigação de dar se tornasse "líquido", até o momento em que o Tribunal passou a admitir a incidência do ISS sobre outras circunstâncias em que a obrigação de fazer não estiver presente, e ainda que ausente o caráter misto, híbrido ou complexo da relação negocial.

Essa fluidez, contudo, está longe de trazer segurança jurídica e caminhará com o ISS até a sua extinção no prazo assinalado na EC n. 132/2023, bem como nos muitos anos subsequentes até que se ultime todo o contencioso relacionado a esse imposto, e se é que o imposto sobre bens e serviços – IBS e a contribuição sobre bens e serviços – CBS serão capazes de superar esse problema definitório.

CONCLUSÕES

Este artigo analisou como o STF têm interpretado e redefinido conceitos de direito privado em decisões tributárias, com foco especial no conceito de "serviços". A pesquisa identificou sinais anteriores de mudanças na interpretação judicial, a partir de julgados a respeito de contratos mistos, híbridos ou complexos, que sugerem uma transição gradual em direção a uma nova abordagem, mais flexível e dinâmica, que pode ser referida como uma hermenêutica "líquida". Este termo, adaptado do pensamento de Zygmunt Bauman, reflete uma tendência de adaptação dos conceitos jurídicos às condições econômicas e sociais

1039 STF. ADI 5764, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Tribunal Pleno, julgado em 02-10-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 11-10-2023 PUBLIC 16-10-2023.

em constante mudança, mas que também traz desafios significativos para a segurança jurídica.

A evolução da interpretação de "serviços" demonstra uma mudança paradigmática, em um intervalo de 10 (dez) anos, que impacta não apenas a aplicação das leis tributárias, mas também a relação entre o direito tributário e o direito privado. As decisões analisadas revelam uma tendência dos tribunais em priorizar a substância econômica sobre a forma jurídica tradicional dos contratos, especialmente em situações que envolvem elementos de ambas as obrigações de dar e de fazer. Este movimento, embora alinhado com a necessidade de adaptar a jurisprudência às realidades empresariais modernas, resulta em uma camada adicional de complexidade e incerteza para os contribuintes, que precisam navegar por um terreno jurídico cada vez mais instável ou "líquido".

Ademais, as conclusões do estudo ressaltam a importância de um equilíbrio entre a evolução do direito e a manutenção dos princípios fundamentais como a segurança jurídica e a previsibilidade. A adoção de uma hermenêutica "líquida" impõe uma reflexão crítica sobre como as decisões judiciais podem influenciar as expectativas legítimas dos contribuintes e o ambiente de negócios em geral. A arrecadação fiscal é essencial para o financiamento do Estado, mas a coerência e a estabilidade das regras tributárias são igualmente cruciais para garantir que os contribuintes possam planejar suas atividades econômicas sem temer mudanças abruptas e retroativas nas interpretações fiscais.

Por fim, recomenda-se que as futuras reformulações interpretativas no direito tributário considerem não apenas as demandas fiscais do estado, mas também as necessidades de clareza, consistência e justiça fiscal para os contribuintes. O desenvolvimento de uma jurisprudência que respeite tanto as nuances econômicas quanto os direitos e deveres estabelecidos pela Constituição Federal ajudará a fortalecer a confiança no sistema jurídico e a fomentar um ambiente mais estável para as relações jurídicas.

Em resumo, enquanto a flexibilidade interpretativa pode ser necessária para adaptar a legislação tributária às circunstâncias contemporâneas, é fundamental que isso seja feito de maneira que preserve a clareza e proteja os direitos dos contribuintes, evitando assim interpretações que possam comprometer a segurança jurídica e a equidade do sistema tributário.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Competências tributárias - um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

BAUMAN, Zygmunt. Legisladores e Intérpretes: sobre modernidade, pós-modernidade e intelectuais. Rio de Janeiro: Zahar, 2010. p. 13.

BRASIL, STF, RE 651703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29-09-2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017

BRASIL, STF, RE 592905, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02-12-2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-05 PP-00996 LEXSTF v. 32, n. 375, 2010, p. 187-204 JC v. 36, n. 120, 2010, p. 161-179.

BRASIL, STF, RE 346084, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09-11-2005, DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170.

BRASIL, STF, RE 390840, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09-11-2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215.

ENGISCH, Karl. Introdução ao Pensamento Jurídico. (Trad. João Baptista Machado). 7 ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

FLÁVIO NETO, Luís. Entre o Amor e a Indiferença: vamos discutir a Relação? O Relacionamento do Direito Tributário com o Direito Privado e o Caso da Permuta de Ações sem Torna. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 38, p. 92–116, 2017. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1467. Acesso em: 7 jun. 2024.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997.

JUST, Gustavo. Interpretando as teorias da interpretação. São Paulo: Saraiva, 2014.

LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.41. ano 37. p. 296-317. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.

LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade de um Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 50, p. 569–591, 2022. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2175. Acesso em: 7 jun. 2024.

MACCORMICK, Neil. Rhetoric and the rule of law. A theory of legal reasoning. Oxford: Oxford University Press, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de direito privado. Parte especial- Direito das obrigações: Contrato de locação de serviços. Contrato de trabalho, tomo XLVII. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

TAKANO, Caio Augusto. A relação entre o direito tributário e o direito privado e seus impactos no limite ao planejamento tributário. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, ano 2, v. IV, 2017.

TAPOROSKY FILHO, Paulo Silas. Direito líquido: um pouco de Bauman para o Direito. Disponível em: <https://emporiododireito.com.br/leitura/direito-liquido-um-pouco-de-bauman-para-o-direito-por-paulo-silas-taporosky-filho>. Acesso em 20/05/2024.

TEODOROVICZ, Jeferson. Autonomia do Direito Tributário: revisitando a Polêmica do Uso dos Conceitos de Direito Privado em Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual, (30).

TEODOROVICZ, Jeferson. O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade: Perspectivas, Possibilidades e Desafios. **Revista Direito Tributário Atual**, *[S. l.]*, n. 48, p. 568–637, 2023. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1857. Acesso em: 6 jun. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ORIGENS HISTÓRICAS DO ART. 109 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEU TRATAMENTO PELA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Vitor Paiva Fiorindo[1040]

SUMÁRIO: 1 ORIGENS HISTÓRICAS DO ART. 109 DO CTN. 2. PANORAMA DO TRATAMENTO DO ART. 109 DO CTN PELA DOUTRINA. 3. O ART. 109 DO CTN NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DO STF. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

1. ORIGENS HISTÓRICAS DO ART. 109 DO CTN

O projeto de lei que veio a se tornar o Código Tributário Nacional nasceu de anteprojeto finalizado ainda em 1953 por Rubens Gomes de Sousa. Distribuído em 1954, o projeto ficou paralisado na Câmara dos Deputados até o início do regime militar, quando se formou comissão especial de juristas integrada por Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto e Gerson Augusto da Silva para continuar os trabalhos. A comissão revisou e atualizou o projeto original, então reencaminhado ao Poder Legislativo, culminando na aprovação da Lei 5.172/1966[1041].

No anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa, a interação entre o Direito Tributário e o Direito Privado, que viria a ser objeto do art. 109 no texto final, era tratada especialmente pelos artigos 131 e 132:

> 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.

1040 Mestrando em Tributação, Finanças Públicas e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Procurador do Estado do Rio de Janeiro. E-mail: vitorpafi@yahoo.com.br.

1041 Ulhôa Canto e a gênese do Sistema Tributário Nacional. Disponível em https://bdelaw.com.br/ulhoa-canto-e-a-genese-do-sistema-tributario-nacional/

> 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 têrmos 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.
> 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 dós conceitos, formas e institutos de direito privado nela referidos, mas não para a definição dos seus efeitos tributários.

Note-se que o art. 131 permitia a alteração ou modificação dos conceitos, formas e institutos de direito privado pela legislação tributária, enquanto seu parágrafo único impunha que até mesmo a autoridade administrativa aplicadora da lei tivesse em vista os "resultados efetivos" das situações jurídicas, mesmo que os institutos de direito privado utilizados pelas partes se distanciassem desta realidade.

Já o art. 132 do anteprojeto funcionava para *limitar* a utilização dos "princípios gerais de direito privado" na interpretação da legislação tributária, permitindo-a apenas como método ou processo supletivo na investigação dos conceitos, formas e institutos de direito privado, sem que pudessem definir seus efeitos tributários.

Estes artigos foram assim consolidados no primeiro projeto de lei encaminhado ao Congresso Nacional:

> 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 êste artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária.

Segundo relata Rubens Gomes de Sousa, a função do dispositivo era de estremar o Direito Tributário, orientado para a consideração econômica dos fatos, e o Direito Privado, preocupado com sua validade jurídica. O artigo impediria a utilização dos princípios do direito privado

para interpretação da lei tributária, salvo quando esta lei lhes fizesse expressa referência e, mesmo assim, ressalvada a possibilidade de a lei tributária modificar os efeitos dos institutos de direito privado, até o limite definido na Constituição. Em suas palavras[1042]:

> O Livro III é dedicado à legislação tributária. […] Finalmente enfrenta o debatido problema da interpretação da lei tributária, adotando decisivamente a orientação moderna da hermenêutica integrativa e finalística, traduzida na rejeição de quaisquer limitações apriorísticas da função do aplicador da lei. Em decorrência dêsse critério básico, e da sua vinculação ao conteúdo econômico efetivo dos atos ou fatos tributados, traça regras especiais, complementares da norma geral, ou excepcionais em relação a ela, quanto a determinadas situações particulares. […]
>
> O art. 76 é uma consolidação dos arts. 131 e 132 do Anteprojeto. Visa afastar o recurso aos princípios gerais de direito privado como método supletório na interpretação da lei fiscal, completando assim a norma do artigo anterior. O §único do referido art. 131, disposição destinada a coibir o chamado 'abuso de formas' de direito privado, passou a constituir o art. 86, como regra de conceituação do fato gerador.
>
> Admite o art. 76 o emprêgo dos princípios gerais de direito privado apenas em sua esfera própria, que é a interpretação dos institutos, conceitos e formas daquele direito, a que faça referência a legislação tributária. Mas ressalva, no §único, a possibilidade da lei tributária atribuir, àqueles institutos, conceitos e formas, uma definição própria aos efeitos fiscais. Trata-se de uma conseqüência da autonomia do direito tributário em relação ao direito privado, fundada na diversidade dos objetivos visados por um e por outro: o direito privado regula a validade jurídica dos atos, o direito tributário investiga o seu conteúdo econômico. A norma encontra acolhida na jurisprudência (Revista Forense 145/313, Revista dos Tribunais 195/290, Revista de Direito Administrativo 23/70), mas tem o seu limite natural na referência ao direito privado na Constituição para definir a competência tributária, como ponderaram as sugestões 147 e 912.

A partir deste ponto, os andamentos do processo legislativo que culminaram no texto final do Código Tributário aprovado pelo Congresso Nacional são de difícil pesquisa. Com a constituição de uma segunda comissão especial já sob o regime militar, composta por Rubens Gomes de Sousa, Gilberto Ulhôa Canto e Gerson Augusto da Silva, o projeto foi revisto e, finalmente, encaminhado ao Congresso pelo Presidente da República sob o nº 13/1966[1043]. Neste projeto final, o art. 109 do CTN,

---

1042 II – Projeto de Código Tributário Nacional. In: *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

1043 Disponível em https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9455031&ts=1694539249437&disposition=inline

originado do caput do art. 76 do primeiro projeto, já contava com a redação que viria a ser definitivamente aprovada:

> 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.

Já o parágrafo único do art. 76 do primeiro projeto foi transformado no art. 110 do CTN:

> 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.

Em relação à redação do primeiro projeto de lei, identificam-se na redação final do dispositivo as seguintes modificações: (i) supressão da referência aos princípios de direito privado como "método ou processo supletivo de interpretação da legislação tributária"; (ii) supressão da palavra "unicamente" para referir-se à função dos princípios de direito privado na pesquisada definição, conteúdo e alcance de seus institutos, conceitos e formas.

Estas modificações parecem atenuar a separação entre Direito Tributário e Direito Privado inicialmente pretendida, mas não alteram a função principal do dispositivo, que é a de permitir a definição de efeitos tributários próprios aos institutos de direito privado. Afinal, foram mantidos na redação final: (i) o impedimento a que os princípios de direito privado sejam utilizados para definir os efeitos tributários de seus institutos, conceitos e formas, (ii) a possibilidade, no art. 110, de a lei tributária alterar a definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, desde que não utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias.

Visto este breve histórico, passa-se a tratar da evolução da leitura doutrinária do artigo 109 do CTN.

2. PANORAMA DO TRATAMENTO DO ART. 109 DO CTN PELA DOUTRINA

A interpretação doutrinária do artigo 109 do CTN passou por interessante evolução ao longo das décadas de vigência do Código, podendo-se identificar um progressivo distanciamento da função originariamente

entendida para o dispositivo por Rubens Gomes de Sousa, seu redator no anteprojeto de lei.

Antes de se abordarem as considerações doutrinárias sobre o artigo, cabe apontar que a dificuldade de interpretação da lei que fixa regras de interpretação de outras leis já fora percebida pelos próprios autores do projeto após a edição do CTN. Com efeito, Gilberto de Ulhôa Canto relata que, antes mesmo da entrada em vigor do Código, Rubens Gomes de Sousa e ele reconheceram o problema criado pelas normas em questão:

> Uma crítica procedente que tem sido feita ao CTN é às suas normas sobre interpretação das leis tributárias. Alguns autores observam que a lei não deve estabelecer regras de interpretação; estas derivam dos princípios gerais do direito, da doutrina e da elaboração jurisprudencial. Inclino-me hoje, decididamente, por este entendimento.
> Em verdade, sendo uma operação mental que busca a compreensão do conteúdo real de um texto, o processo cognitivo que o intérprete ou aplicador desenvolveram nessa busca não lhe pode ser imposto por lei, até porque se poderia chegar a um desdobramento absurdo de ulteriores dúvidas sobre como interpretar a lei que manda interpretar a lei de um certo modo ou por um certo caminho dedutivo.

Posta esta crítica, optou-se, a fim de sistematizar o panorama doutrinário objeto deste artigo, sem a pretensão de esgotar a pesquisa de autores, por separar o tratamento do art. 109 pela doutrina em três fases:

> (1) a visão originária de Rubens Gomes de Souza, acompanhado de Gilberto Ataliba, no sentido de que o art. 109 permite ao intérprete afastar os princípios de direito privado na definição dos efeitos tributários de seus institutos;
> (2) o entendimento oposto, aparentemente dominante na doutrina brasileira, representado por Misabel Derzi e Sacha Calmon, de que o art. 109 limita a atuação do intérprete da lei tributária, pois permite apenas ao legislador a atribuição de efeitos diversos aos institutos de direito privado;
> (3) a síntese de Ricardo Lobo Torres, para quem prevalece o pluralismo metodológico na interpretação da lei tributária, com enfoque na dimensão valorativa e no combate à ilicitude da elisão decorrente do abuso de direito.

Em primeiro lugar, remeta-se às considerações de Rubens Gomes de Sousa em conferência proferida no II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela PUC/SP no segundo semestre de 1971 (cinco anos após a promulgação do Código)[1044], confirmando sua visão original sobre o artigo 109:

1044 Aulas e debates em assembléia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no segundo

> No art. 109 chegamos a um ponto importante: o alcance do direito privado para interpretação do direito tributário. A utilidade desta norma está na distinção entre evasão e elisão mediante a interpretação solerte.
> O conteúdo real deste dispositivo é, portanto, um mecanismo para permitir ao aplicador da lei contrariar as manobras de evasão, aplicando, aliás, a norma geral de direito processual, de que o juiz, quando se convença de que as partes instauraram o processo para obter resultado diverso daquele que aparece, dará sentença por forma que obste a esse resultado, ou seja, ao abuso da lei.

Esta visão era compartilhada por Geraldo Ataliba, como se depreende do seguinte excerto de aula do mesmo Curso:

> Podemos concluir que "se a lei tributária faz referência a um conceito de fato, o intérprete, para efeitos tributários, não está adstrito ao regime jurídico que outras leis atribuam àquele fato". […]
> Ou seja, o intérprete, ainda que o legislador não o tenha feito, pode afastar-se das concepções de direito privado, para apreender o objetivo ou a finalidade da própria lei tributária.

O sentido atribuído à norma por estes autores é, portanto, o de estremar o Direito Tributário do Direito Privado, conferindo ao intérprete (ou "aplicador") da lei tributária autorização para não adotar os "princípios de direito privado" na definição dos efeitos tributários de seus institutos, conceitos e formas, quando houver divergência entre estes ramos do direito.

Tal entendimento foi posteriormente contrariado por parte da doutrina, que enxergou no art. 109 a função exatamente oposta: a de limitar o intérprete à utilização dos princípios de direito privado na definição dos efeitos tributários de seus institutos, uma vez que a autorização para atribuição de efeitos diversos seria dirigida exclusivamente ao legislador. É a compreensão de Misabel Derzi[1045]:

> É um erro supor que o art. 109 consagra a interpretação econômica (tomada no sentido de abandono das formas jurídicas). O art. 109 autoriza o legislador tributário a atribuir a um instituto de Direito Privado – dentro dos limites constitucionais existentes – efeitos tributários peculiares. E, se o legislador tributário não o fizer expressamente, não poderá o intérprete

---

semestre de 1971, sob a coordenação do Prof. Geraldo Ataliba. / - Compêndio de Legislação Tributária, coord.: IBET; obra póstuma. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975.

1045 BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

adaptar princípio ou instituto de Direito Privado para aplicar-lhe efeitos tributários especiais.

Na mesma obra, a autora faz referência a sentença proferida por Sacha Calmon, quando juiz de primeira instância, também no sentido de que o art. 109 limita o intérprete da lei tributária, especialmente quando considerada a conjugação com o art. 110:

> Sou de opinião que o agir da Fazenda, esforçada na 'interpretação econômica' dos fatos tributáveis, não encontra respaldo em lei. O art. 109 do CTN, que muitos imaginam justificar a chamada interpretação econômica, em verdade, não chega a tanto, se conjugado com o art. 110, que se lhe segue, e o §1.º do art. 108, proibitivo do uso da analogia para deduzir tributo não previsto em lei.
> De notar que o art. 109 dá ao legislador o poder de atribuir efeitos tributários próprios aos princípios, conceitos e formas de direito privado, inclusive os contratos.
> É *lex legum* ou lei sobre como fazer leis, no dizer de Pontes de Miranda, e não autorização dada ao administrador ou ao juiz para livremente interpretarem situações jurídicas e contratos, visando sempre o interesse do Fisco. É que, como dissemos, o Direito Tributário admite a atribuição de efeitos fiscais aos institutos de Direito Privado, porém por lei, nunca por interpretação livre da Administração.

Posteriormente, as duas posições antagônicas acima delineadas foram identificadas e criticadas por Ricardo Lobo Torres[1046]. Examinando a doutrina brasileira sobre o tema, o autor elaborou a seguinte classificação sobre as diferentes interpretações do art. 109 do CTN, seguida de crítica a cada uma delas:

> 1. Interpretação teleológica ou econômica: o art. 109 do CTN apontaria para a interpretação ou consideração econômica no Direito Tributário. Consagraria a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado, resultando na ilicitude da elisão, ao menos quando não haja constitucionalização dos conceitos (caso em que o art. 110 limitaria a atuação do intérprete da lei tributária).
> Crítica de Ricardo Lobo Torres: a ilicitude da elisão, se entendida como qualquer descoincidência entre forma e conteúdo jurídico, calcada na absoluta autonomia do Direito Tributário, perde força a partir do fortalecimento da interdisciplinaridade e do pluralismo metodológico. Nas palavras do autor,
> A preocupação exacerbada com a justiça fiscal e a capacidade contributiva, fundada em métodos mecanicistas e causalistas, com finalidades arrecadató-

---

1046 Normas de interpretação e integração do direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, Cap. V.

rias, perdeu terreno para o equilíbrio dos valores jurídicos e dos princípios constitucionais vinculados às ideias de justiça, segurança e utilidade.

2. Interpretação sistemática ou lógico-sistemática: o art. 110 do CTN limitaria o alcance do art. 109, porque permitiria a alteração da definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado apenas se estes não forem utilizados pela Constituição para definir e limitar competências. Contudo, como o sistema tributário brasileiro está quase inteiro posto na Constituição, pouco espaço restaria à lei. O resultado seria a subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado, tornando lícita a elisão, uma vez que bastaria, para afastar a suspeita do abuso de direito, a "aptidão lógica do conceito [de Direito Privado] para revestir juridicamente certos fatos".

Crítica de Ricardo Lobo Torres: ao excluir a consideração teleológica, a interpretação lógico-sistemática exagera na preocupação com segurança jurídica e legalidade, deixando de lado outros valores igualmente importantes no ordenamento jurídico, e ignora o pluralismo de fontes e de métodos, bem como a ausência de subordinação entre o Direito Tributário, o Direito Privado e a Economia.

Lobo Torres, prosseguindo na abordagem do problema da interpretação do Direito Tributário, constrói poderosa síntese no intuito de superar a duplicidade (ou ambiguidade) de métodos trazida pelos arts. 109 e 110 do CTN. Para o autor, o pluralismo metodológico é superior a ambas as posições radicais acima descritas, posto que adaptável conforme o caso e os valores em jogo. No pluralismo, o método sistemático abre-se aos valores, porque a norma existe dentro do sistema jurídico, que é por eles informado; por outro lado, a interação entre Economia e o Direito Tributário revela a ausência de hierarquia entre os sistemas e a insuficiência da "interpretação econômica"; nas palavras do autor, "a interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, pois a finalidade econômica vive sempre *sub specie juris*". E conclui:

> O pluralismo metodológico procura superar o radicalismo da tese da licitude de qualquer planejamento fiscal, em nome da autonomia da vontade e do primado da forma de direito civil, e da teoria oposta de que qualquer descompasso entre forma jurídica e conteúdo econômico torna ilícita a elisão.
>
> O enfoque atento ao equilíbrio entre os valores jurídicos e à igualdade na tributação conduz a que a *elisão* a ser combatida seja a resultante do *abuso de direito.* A ilicitude da elisão decorre da necessidade de evitar que o contribuinte manipule, *pela interpretação,* conceitos jurídicos abertos ou indeterminados.
>
> O pluralismo abre caminho, ainda, para a interação e a harmonia entre os poderes do Estado, com a participação do juiz e do administrador, ao lado do legislador, no processo de concretização do Direito Tributário. Supe-

ram-se, assim, as teses que prestigiavam o papel do legislador e da interpretação autêntica, adotadas pelos defensores do método lógico-sistemático, e as idéias do positivismo sociológico ou historicista, com a criação do direito tributário pelo juiz.

A contribuição de Ricardo Lobo Torres, como se verá no próximo capítulo, reverbera em acórdãos recentes do Supremo Tribunal Federal, que prestigiam o pluralismo metodológico em detrimento do primado do Direito Privado sobre o Direito Tributário ou vice-versa.

3. O ART. 109 DO CTN NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DO STF

A pesquisa da aplicação do art. 109 do CTN na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal confirma a procedência da crítica formulada por Lobo Torres, para quem o dispositivo é "ambíguo e contraditório" e "mistura posições teóricas divergentes, se filia a correntes doutrinárias conflitantes e emburilha as consequências das opções metodológicas".[1047]

No STJ, embora escassa a menção ao dispositivo, é possível encontrar acórdãos em que o art. 109 é aplicado ora para afastar a possibilidade de o Direito Tributário atribuir efeitos jurídicos próprios a institutos do Direito Privado, ora para permitir a consideração da "essência do negócio jurídico" para definição dos efeitos tributários, independentemente da forma de Direito Privado adotada pelas partes.

Na primeira acepção, o Tribunal já aplicou o dispositivo para impedir a responsabilidade tributária por sucessão decorrente da aquisição de fundo de comércio na hipótese de ter ocorrido mera locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida anteriormente:

> TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUCESSÃO POR AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL OU FUNDO DE COMÉRCIO - ART. 109 DO CTN - LOCAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE.
> 1. A responsabilidade do art. 133 do CTN ocorre pela aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento, ou seja, pressupõe a aquisição da propriedade com todos os poderes inerentes ao domínio, o que não se caracteriza pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador.
> 2. O Direito tributário utiliza-se dos institutos, conceitos e formas de Direito privado tal qual utilizados nos ramos jurídicos específicos, sendo-lhe vedado modificar-lhes o conteúdo, sentido e alcance.

1047 *Op. cit.*

(REsp 1.140.655/PR, rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, j. 17/12/2009)

Do voto da Ministra Relatora, extrai-se o entendimento de que o Direito Tributário seria subordinado ao Direito Civil:

> O Direito tributário é um ramo normativo de superposição, no sentido de que se utiliza de institutos, conceitos e formas hauridos de outros ramos normativos mais antigos, mormente do Direito civil, para atribuir-lhes o respectivo efeito tributário.
> O conceito objeto de questionamento pela recorrente é o referente à aquisição. Entende a recorrente que por adquirir encontra-se incluso o conceito de locação. A tese não convence, pois locar significa obrigação de dar sem a transmissão do patrimônio, é a atribuição da faculdade de usufruir do bem sem adquirir-lhe a propriedade, ou seja, todos os poderes inerentes ao domínio.

Contraditoriamente, o Tribunal também já decidiu, igualmente com base no art. 109 do CTN, que este mesmo instituto de Direito Civil – o contrato de locação – pode ser considerado, para fins tributários, como um contrato de prestação de serviços a ser tributado pelo ICMS, caso verificada, na "essência", e independentemente da forma eleita pelas partes, a ocorrência deste fato gerador:

> Recurso especial no qual se discute se o contrato de locação de ônibus firmado com sociedade empresária do ramo de transporte caracteriza a ocorrência do fato gerador do ICMS.
> No caso dos autos, as instâncias ordinárias constaram que o contrato de locação elaborado pela recorrente limita o uso e o gozo a ser transferido aos locatários, de tal sorte que, assegurado o serviço de transporte, aos locatários só cabe a escolha do destino do veículo. Reconhece-se, então, que o contrato de locação está a fazer as vezes de um contrato de transporte.
> O transporte originado do contrato de locação desnaturado é, naturalmente, alcançado pela legislação tributária, nos termos do art. 109 do CTN, pois, para fins de tributação o que importa é a essência do negócio jurídico existente à luz do Direito Privado.
> (REsp 1.198.651/PR, rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 28/9/2010)

Já no Supremo Tribunal Federal, a menção ao art. 109 é feita quase sempre em conjunto com o art. 110, atraindo o problema da constitucionalização dos conceitos de direito privado para fins tributários, que excede o escopo deste artigo. De qualquer forma, é possível identificar a tendência, em decisões mais recentes do Tribunal, à abertura dos métodos interpretativos para a consideração da finalidade econômica

das situações e negócios jurídicos, rechaçando-se a ideia do primado do Direito Privado sobre o Direito Tributário.

Veja-se, em um primeiro momento, o emprego do art. 109 do CTN pelo STF como limitador do intérprete, a fim de impedir a tributação, pelo ICMS, de importação feita por pessoa física, ante a ausência do "estabelecimento" a que fazia referência o art. 155, §2º, IX, "a" da CF/88, com redação anterior à Emenda Constitucional nº 33/2001:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.
> 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.
> 2. [...] Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido.
> (RE 203075, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: MAURÍCIO CORRÊA, Primeira Turma, julgado em 05-08-1998)

Do voto vencedor deste acórdão, extrai-se a seguinte compreensão do Tribunal sobre a interação entre Direito Tributário e Direito Privado:

> É de fundamental importância que se busque interpretar os princípios gerais de direito privado, para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos utilizados pela Constituição Federal que, por estarem prescritos na legislação comum, não podem ser alterados pela legislação tributária (CTN, artigos 109 e 110). [...]
> Fixadas essas premissas, há que se concluir que o imposto não é devido pela pessoa física que importou o bem, visto que não exerce atos de comércio de forma constante nem possui "estabelecimento destinatário da mercadoria".

Neste contexto, a consideração econômica do fato gerador, para o Ministro Carlos Velloso, embora relevante, seria tarefa do legislador, e não do juiz:

> Sensibilizou-me o argumento do Sr. Ministro Nelson Jobim, o argumento econômico no sentido de que a operação, nesses termos, poderia esvaziar as importadoras que comercializam o veículo. O argumento é, na verdade, relevante, que deve, entretanto, ser visualizado pelo legislador. Vale dizer, essa é uma questão *de lege ferenda*.

Semelhante entendimento a respeito da interação entre o Direito Tributário e o Direito Privado encontra-se no voto vencido do Ministro Edson Fachin no Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ, em que se dis-

cutia a incidência de IPTU sobre imóvel de propriedade pública cedido a pessoa jurídica de direito privado:

> Ademais, o Código Tributário Nacional define o fato gerador do IPTU em seu artigo 32 [...]. Interpreta-se, portanto, que o CTN autoriza a municipalidade a impor, mediante lei, o referido tributo em três situações diversas: a propriedade, o domínio útil e a posse a qualquer título.
> Por se tratar de conceitos de direito privado, deve-se ter em conta os artigos 109 e 110 do CTN. Por conseguinte, tais enquadramentos fático-normativos demandam a complementariedade dos artigos 1196 e 1228 do Código Civil, os quais se reproduzem a seguir [...].
> Parece-nos majoritária na doutrina tributária a interpretação do art. 32 do Código Tributário Nacional no sentido de que a liberdade de conformação legislativa do Poder Legislativo municipal está adstrita à posse que, per se, possa conduzir à propriedade, tendo em vista que é incompatível com a Constituição Federal de 1988 a eleição de meros detentores de terras públicas, isto é, desprovidos de posse *ad usucapionem*, como contribuintes de IPTU.

Mais recentemente, contudo, pode-se identificar clara tendência do Supremo Tribunal Federal ao pluralismo metodológico, superando-se a ideia da subordinação intérprete do Direito Tributário aos conceitos de Direito Privado.

No paradigmático acórdão em que se considerou constitucional a incidência do ISS sobre a comercialização de planos de saúde e seguro-saúde, atualizando-se o conceito de serviço para além da (suposta) vinculação civilista à "obrigação de fazer", identifica-se, como um dos principais fundamentos da decisão, a menção ao pluralismo metodológico como síntese entre os métodos sistemático e teleológico de interpretação. Veja-se alguns dos principais trechos da longa ementa, que, em muitas passagens, remete quase *ipsis litteris* à obra de Lobo Torres[1048]:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. [...]

1048 Além das referências na ementa, a obra de Ricardo Lobo Torres é expressamente citada no voto vencedor, dispensando-se a transcrição neste artigo a fim de guardar a brevidade.

2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.
3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado.
4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional.
5. O conceito de prestação de "serviços de qualquer natureza" e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.
6. O texto constitucional ao empregar o signo "serviço", que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado.
7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.
8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.
9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária.
10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.
11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos

> e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.
> 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico.
> 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.
> 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. […]
> 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. […]
> (RE 651703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29-09-2016)

No mesmo sentido, em outubro de 2023, o STF rechaçou a pretensão declaração de inconstitucionalidade da tributação, pelo ISS, do valor da locação nos contratos de hospedagem, sob o argumento de que se trataria de obrigação de dar bem imóvel, separada de eventuais obrigações de fazer também inclusas no contrato, estes sim serviços tributáveis.

Embora, na petição inicial, os autores da ação direta invocassem o art. 110 do CTN para vincular a incidência tributária aos institutos de direito civil, o Tribunal julgou improcedente a ação com base em leitura atualizada e pluralista dos arts. 109 e 110:

> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN). SUBITEM 9.01 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 2003. CONTRATO DE HOSPEDAGEM. SETOR HOTELEIRO. PARCELAS QUE INTEGRAM O PREÇO DO SERVIÇO DE HOTELARIA: TODAS COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO DO ISS. […]
> A interpretação constitucional da materialidade tributária prevista no art. 156, inc. III, da Constituição da República, não se limita à classificação obrigacional derivada da dogmática civilista. De acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representam tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar. […]

> É inadequado o decote da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza com a finalidade de excluir a parcela referente à locação da unidade habitacional, porque a circulação econômica de serviço vertida no contrato de hospedagem tem caráter singular, justificando-se a partir de sua visualização unitária, logo é inviável a cisão apriorística de modo a retirar da base imponível desse imposto municipal a fração relativa à locação da unidade habitacional. Desse modo, é assente a orientação jurisprudencial segundo a qual todas as parcelas que integram o preço do serviço de hotelaria compõem a base de cálculo do ISS.
> (ADI 5764, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Tribunal Pleno, julgado em 02-10-2023)

Do voto vencedor, extrai-se a seguinte menção aos dispositivos legais em estudo:

> Em suma, a teor dos arts. 109 a 110 do Código Tributário Nacional, se é certo que não compete à LC nº 116, de 2003, considerar como serviço algo que ontologicamente não o é, também não é dado à requerente buscar ler a hospedagem como uma obrigação de dar.
> Uma vez identificado o liame funcional atinente ao alojamento temporário no bojo de um fazer, a meu sentir, não se mostra correto estressar as peculiaridades desse contrato no afã de equipará-lo a uma locação com o intuito precípuo de desqualificar a atividade comercial como um serviço apto a ensejar o fato gerador do ISSQN.

Nestes precedentes, nota-se a atual rejeição do Supremo Tribunal Federal à interpretação do Direito Tributário em subordinação ao Direito Privado, mesmo quando em discussão expressões empregadas pela Constituição Federal para definir competências tributárias. Nos fundamentos das decisões, a Corte admite o influxo de considerações econômicas, teleológicas e valorativas, enriquecendo a interpretação da norma tributária para além da compreensão fechada do sistema defendida por alguns autores a partir da leitura dos arts. 109 e 110 do CTN.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho, objetivou-se apresentar um panorama do art. 109 do CTN em suas dimensões histórica, doutrinária e jurisprudencial. Inicialmente, demonstrou-se que a origem do dispositivo no anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa apontava para a função de garantir a autonomia do Direito Tributário em face do Direito Privado, permitindo-se ao intérprete da lei tributária (inclusive ao administrador e ao juiz, e não só ao legislador) a atribuição de efeitos tributários distintos dos fixados pelo Direito Privado aos seus próprios institutos.

Atenuado, no processo legislativo, pelo art. 110 do CTN, que limitou a alteração dos institutos de Direito Privado àqueles que não fossem utilizados pela Constituição, o art. 109 passou por releitura doutrinária, admitindo-se unicamente ao legislador, e não mais ao intérprete, o poder de atribuir efeitos tributários próprios aos institutos de Direito Privado. Defendeu-se a subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado, resultando na licitude da manipulação das formas jurídicas mesmo que em dissonância com os fatos subjacentes, já que o conteúdo e os efeitos destas formas deveriam necessariamente ser buscados no Direito Privado, independentemente da função econômica.

Esta concepção, inicialmente acolhida em alguns acórdãos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, foi criticada por Ricardo Lobo Torres, que a denominou de interpretação lógico-sistemática, excessivamente preocupada com a segurança jurídica e a legalidade. O autor também rechaçava o entendimento oposto, que chamava de interpretação econômica ou teleológica, calcado na absoluta autonomia do Direito Tributário, por se exceder na valorização da justiça fiscal e da capacidade contributiva, em detrimento do equilíbrio com a segurança jurídica e da interdisciplinaridade entre o Direito Privado e o Direito Tributário.

A defesa do pluralismo metodológico por Lobo Torres finalmente ressoou na jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal. Parece ter-se consolidado na Corte o recurso à interação entre o Direito Tributário, o Direito Privado e a Economia, sem subordinação entre si. A interpretação do Direito Tributário passou a ser informada por múltiplos valores e pela necessidade de apreensão atualizada das funções econômicas dos institutos de Direito Privado, superando-se a prevalência da forma jurídica sobre o substrato fático.

editoraletramento
editoraletramento.com.br
editoraletramento
company/grupoeditorialletramento
grupoletramento
contato@editoraletramento.com.br
editoraletramento

casadodireito
editoracasadodireito.com.br
casadodireitoed
casadodireito@editoraletramento.com.br

GRUPO ED.
LETRAMENTO