



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
DOUTORADO

THIANA DE SOUZA CAIRO TUNES

INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Salvador

2024

THIANA DE SOUZA CAIRO TUNES

INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Doutora em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Salvador

2024

Dados internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

T926 Tunes, Thiana de Souza Cairo
Interpretação econômica no direito tributário / por Thiana de Souza Cairo
Tunes. – 2024.
241 f. : il.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta.
Tese (Doutorado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de
Direito, Salvador, 2024.

1. Fato gerador - Brasil. 2. Capacidade contributiva (Direito tributário).
3. Hermenêutica (Direito). 4. Direito tributário - jurisprudência - Brasil. I.
Pimenta, Paulo Roberto Lyrio. II. Universidade Federal da Bahia - Faculdade
de Direito. III. Título.

CDD – 343.04

THIANA DE SOUZA CAIRO TUNES

INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Doutora em Direito.

Banca Examinadora

Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Orientador
Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Edvaldo Pereira de Brito
Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP)
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Tagore Trajano de Almeida Silva
Doutor em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Marciano Seabra de Godoi
Doutor pela Universidade Complutense de Madri
Professor do Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade
Católica de Minas Gerais (PUC Minas)

Paulo Ayres Barreto
Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)
Livre-Docente pela Universidade de São Paulo (USP)

Aos meus pais, Neuza Maria de Souza Cairo (em memória) e Wanderlei Rocha Cairo (em memória), meu esposo Kleber Tunes, minhas filhas Maitê Tunes e Liz Tunes e minha enteada Maria Júlia Tunes.

Dedico.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela oportunidade de realizar o curso de Doutorado na Universidade Federal da Bahia.

Toda minha admiração e gratidão ao meu orientador, Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta, cujas lições foram indispensáveis para elaboração da pesquisa.

A amizade, leveza e contribuições do meu amigo e grande Mestre Harrison Leite que me acompanhou não apenas na fase do anteprojeto, mas ao longo de todo o trabalho, além da presença marcante em cada passo da minha vida acadêmica.

Agradeço a minha sogra Denise Bastos, a meu compadre Beto, meus irmãos Jaime e Thiara, meus alunos da UNEB, aos amigos Karina Carvalho, Mirelle Costa, Cristiane Oliveira, Fernanda Fidelis, Luiza Caldas e, ainda, a todos os colegas da UNEB, em especial, Eduardo Monteiro, Pedro Sabino, Rodrigo Salazar, Matheus Bezerra, Fábio Gabriel e Natália Oliveira.

Ainda, agradeço, em especial, a meu primo Rafael Cairo, pelas incansáveis leituras da tese, correções gramaticais e debates acirrados ao longo da minha pesquisa.

Minha gratidão aos colegas do Doutorado da disciplina “Direitos e Garantias Fundamentais do Contribuinte”: Ingrid Radel, Helenilson Bispo e Liana Pacheco. Foram muitos saberes compartilhados e momentos alegres durante as aulas.

Enfim, aos grandes Mestres, Professores do Doutorado da UFBA: Walber Carneiro, Alessandra Rapacci, Jaime Barreiros e Fábio Periandro Hirsch.

TUNES, Thiana de Souza Cairo. Interpretação econômica no Direito Tributário. 242 f. 2024. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2024.

RESUMO

A presente tese teve como objetivo principal analisar se a interpretação econômica no direito tributário tem sido admitida pela doutrina brasileira e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF e do Superior Tribunal de Justiça - STJ. Dentre as suas várias acepções, a interpretação econômica, em sua vertente originária, consiste em apreender o conteúdo econômico subjacente à lei tributária. Em sua versão mais atual, a teoria é concebida como método de interpretação teleológica. Como as normas tributárias possuem teores econômicos, buscou-se averiguar se o intérprete/aplicador deve, ou não, se pautar no substrato econômico para apreender os conceitos e institutos jurídicos e, ainda, se tal labuta se compatibiliza com a ordem jurídica nacional. Quanto aos objetivos específicos buscou-se: a) Estudar as regras de competência tributária e os princípios constitucionais em face da interpretação econômica; b) Discutir o arcabouço teórico acerca dos métodos de interpretação da legislação tributária; c) Debater as controvérsias doutrinárias sobre a interpretação econômica do direito tributário, bem como diferenciá-la da análise econômica do direito e do consequencialismo judicial; d) Identificar e analisar as abordagens oferecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro por intermédio de leis e jurisprudência, sobretudo as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, que envolvam a interpretação econômica e apontar as consequências da aplicação da teoria no direito tributário. A hipótese básica da pesquisa é que a interpretação econômica, embora rejeitada pelo Código Tributário Nacional, vem sendo aplicada, ainda que de forma velada, pelos Tribunais Superiores, em sua versão atual enquanto critério teleológico. No que concerne aos procedimentos metodológicos, recorreu-se ao método dialético e, ainda, a um estudo de índole exploratório-descritivo através de pesquisa bibliográfica - consulta a doutrina, nacional e estrangeira, em especial, na literatura especializada do direito tributário - e documental, via análise jurisprudencial. Também foi realizada pesquisa sobre o estado da arte com objetivo de inventariar como o tema tem sido discutido no cenário acadêmico e científico. Por fim, as decisões dos Tribunais Superiores foram examinadas através da técnica de análise de conteúdo, cuja seleção ocorreu por amostragem não probabilística por julgamento ou intencional. Assim, foram estudados acórdãos em matéria tributária, com trânsito em julgado, que trataram do presente tema. Enfim, a pesquisa também cuidou da análise da doutrina brasileira e os principais posicionamentos acerca da interpretação econômica no direito tributário, enfatizando os trabalhos dos autores pioneiros no tema até os entendimentos da doutrina mais recente.

Palavras-Chave: Consideração econômica do fato gerador. Princípio da capacidade contributiva. Interpretação jurídica. Métodos de interpretação no direito tributário.

TUNES, Thiana de Souza Cairo. Economic interpretation in Tax Law. 242 f. 2024. Thesis (Doctorate) – Faculty of Law, Federal University of Bahia, Salvador, 2024.

ABSTRACT

The main objective of this thesis was to analyze whether the economic interpretation in tax law has been accepted by Brazilian doctrine and by the jurisprudence of the Federal Supreme Court (STF) and the Superior Court of Justice (STJ). Among its various meanings, economic interpretation, in its original aspect, consists of understanding the economic content underlying tax law. In its most current version, the theory is conceived as a method of teleological interpretation. Since tax rules have economic content, we sought to determine whether or not the interpreter/applicator should rely on the economic substrate to understand legal concepts and institutes, and furthermore, whether such an approach is compatible with the national legal order. The specific objectives of this research are: (a) to examine tax jurisdiction rules and constitutional principles through the lens of economic interpretation; (b) to discuss the theoretical frameworks surrounding methods of interpreting tax law; (c) to explore doctrinal controversies related to economic interpretation in tax law, while distinguishing it from economic analysis of law and judicial consequentialism; d) Identify and analyze the approaches offered by the Brazilian legal system through laws and jurisprudence, especially the recent decisions of the Federal Supreme Court and the Superior Court of Justice, which involve economic interpretation, and point out the consequences of applying the theory in tax law. The central hypothesis of the research is that, despite being formally rejected by the National Tax Code, economic interpretation has been implicitly applied by the Superior Courts, particularly in its current form as a teleological interpretive method. Regarding methodological procedures, the dialectical method was used, as well as an exploratory-descriptive study through bibliographical research—consultation of national and foreign doctrine, particularly in the specialized literature of tax law—and document analysis via jurisprudential review. Additionally, a review of the state of the art was conducted to map how the topic has been addressed in academic and scientific discourse. The decisions of the Superior Courts were examined using content analysis techniques, with judgments selected through non-probabilistic, purposive sampling. Specifically, final and unappealable rulings on tax matters that addressed economic interpretation were analyzed. Thus, judgments on tax matters that have become final and unappealable were studied, which addressed this topic. The research also analyzed Brazilian doctrine and the main positions regarding economic interpretation in tax law, emphasizing the work of pioneering authors on the subject and the perspectives of more recent doctrine.

Keywords: Economic consideration of taxable events. Principle of contributory capacity. Legal interpretation. Methods of interpretation in tax law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Ação direta de inconstitucionalidade — ADI
Análise de Conteúdo — AC
Abgabenordnung Código Tributário (alemão) — RAO
Análise Econômica do Direito - AED
Artigo — art.
Artigos — arts.
Tribunal Constitucional alemão - Bundesverfassungsgericht — BVerfG
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior — CAPES
Código Civil Brasileiro de 2002 — CC/2002
Código Tributário Nacional — CTN
Contribuição para Financiamento da Seguridade Social— COFINS
Constituição Federal — CF
Constituição Federal de 1988 — CF/88
Distrito Federal — DF
Emenda Constitucional — EC
Exemplo gratia — e.g.
Interpretação Econômica — IE
Imposto Predial Territorial Urbano — IPTU
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS
Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI
Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza — ISSQN
Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza — IR
Ley General Tributaria — LGT
Programa de Integração Social — PIS
Recurso Extraordinário — RE
Recurso em mandado de segurança — RMS
Reichsfinanzhof (Tribunal de Finanças do Império) – RFH
Superior Tribunal de Justiça — STJ
Supremo Tribunal Federal — STF
Universidade Federal da Bahia — UFBA
Verbi gratia — v.g.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1. 1 PERCURSO METODOLÓGICO DA PESQUISA.....	17
1.1.1 DO MÉTODO DE ABORDAGEM	17
1.1.2 DO PROCEDIMENTO METODOLÓGICO.....	17
1.1.3 COLETA DE DADOS E TÉCNICA DE PESQUISA.....	18
1.1.4 ESTADO DA ARTE	20
2. NOTAS INTRODUTÓRIAS SOBRE A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	24
2.1 DA TERMINOLOGIA “INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA”	24
2.2 NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA.	26
2.2.1 Breve esboço histórico da interpretação econômica	28
2.2.1.1 Interpretação econômica no Brasil	33
2.3 DISTINÇÕES NECESSÁRIAS: INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA, CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL E ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	39
2.3.1 Interpretação econômica e análise econômica do direito (AED)	39
2.3.1.1. Análise econômica do direito tributário	48
2.3.2 Consequencialismo judicial e Interpretação econômica	54
3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA	61
3.1 REGRAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. REVISITANDO A TEORIA DO TIPO E DO CONCEITO.....	61
3.2 TEORIAS ESTÁTICA E DINÂMICA NA DISCRIMINAÇÃO DE COMPETÊNCIAS.....	65
3.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA...	67
3.3.1 Incidência tributária e o Princípio da Legalidade: A Lei como limite obstativo da Interpretação Econômica?	68
3.3.2 Os Princípios da Segurança Jurídica e da Separação dos Poderes como óbices à aplicação das considerações econômicas	74
3.3.3 Os Princípios da Capacidade Contributiva, da Isonomia e Solidariedade Social como sustentáculos da interpretação econômica	79
3.3.3.1 Fato imponível, Substância econômica e o Princípio da capacidade contributiva	81
3.3.4 Isonomia tributária e solidariedade social	85
4 INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	89
4.1 Notas sobre interpretação jurídica	89
4.2 ENUNCIADOS PRESCRITIVOS DA INTERPRETAÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. (RE)VISITAÇÃO DOS ARTS. 109 E 110 DO CTN.....	93
4.2.1 Análise dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional	94
4.3 MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	99
4.3.1 Notas sobre os métodos tradicionais de interpretação	100
4.3.2 Método da Interpretação Econômica das Leis Tributárias	104
4.3.3 A Metodologia de Karl Larenz e o sentido possível das palavras	107
4.3.4 Interpretação das Leis Tributárias à luz da Constituição Federal	110

4.4 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA. EVOLUÇÃO METODOLÓGICA.....	113
4.4.1 Vedação à analogia, Princípio da tipicidade tributária e teoria da interpretação econômica.....	115
5. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NA DOCTRINA BRASILEIRA.....	119
5.1 DA POSIÇÃO DE RUBENS GOMES DE SOUZA.....	119
5.2 AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO E SEU PAPEL PIONEIRO NA TESE DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA.....	122
5.3 DA POSIÇÃO DE ALIOMAR BALEEIRO.....	125
5.4 DO ENTENDIMENTO DE ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA.....	127
5.5 A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS POR DE RUY BARBOSA NOGUEIRA.....	129
5.6 DA POSIÇÃO DE JOSÉ EDUARDO MONTEIRO DE BARROS.....	132
5.7 ALFREDO AUGUSTO BECKER E A CONCEPÇÃO PURA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	135
5.8 ENTENDIMENTO DE ALBERTO XAVIER.....	137
5.9 PAULO DE BARROS CARVALHO E O ABSURDO DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO "FATO GERADOR".....	140
5.10 POSIÇÃO DE SACHA CALMON NAVARRO COELHO.....	141
5.11 DA POSIÇÃO DE EDVALDO BRITO.....	144
5.12 POSIÇÃO DE PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA.....	147
5.13 JOHNSON BARBOSA NOGUEIRA E AS VARIANTES CONCEITUAIS DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA.....	149
5.14 MARCO AURÉLIO GRECO E A TESE DA EFICÁCIA POSITIVA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	153
5.15 POSIÇÃO DE RICARDO LOBO TORRES.....	155
5.16 MARCIANO SEABRA DE GODOI E A VERSÃO MATIZADA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA.....	159
5.17 POSIÇÃO DE LUÍS EDUARDO SCHOUELI.....	163
5.18 SÍNTESE DO POSICIONAMENTO DA DOCTRINA BRASILEIRA.....	165
6. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA.....	169
6.1 INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.....	169
6.1.1 Imposto de Renda. Abono concedido em acordo coletivo.....	170
6.1.1.1 Análise crítica.....	172
6.1.2 Imposto de Renda. Situação de fato - Recurso Especial n. 1.069.372/RJ.....	174
6.1.2.1 Análise crítica.....	175
6.1.3 ISS incidente sobre arrendamento mercantil e o ICMS sobre operações de venda de programas de computador (softwares).....	177
6.1.4 Exemplo de aplicação velada da consideração econômica na Jurisprudência do STJ.....	178
6.2 INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NA JURISPRUDÊNCIA DO STF.....	180
6.2.1 ISS e tributação dos planos de saúde - RE 651703.....	183
6.2.1.1 Análise crítica.....	187
6.2.2 Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS - RE 574.706.....	191
6.2.2.1 Análise crítica.....	196
6.2.3 ISS. Relações mistas ou complexas - ADI 3142.....	198
6.2.3.1 Análise crítica.....	201
6.2.4 Elisão tributária e interpretação econômica – ADI 2.446.....	203
6.2.4.1 Análise crítica.....	206

6.3 APLICABILIDADE DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	213
6.3.1 Interpretação econômica como critério teleológico e a interpretação econômica como variante ao combate do planejamento tributário abusivo (elusão fiscal).....	218
CONCLUSÕES.....	221
REFERÊNCIAS.....	228

1. INTRODUÇÃO

A teoria da interpretação econômica no Direito Tributário não é uma discussão recente no cenário jurídico. A dialogicidade existente entre a construção doutrinária e a jurisprudencial justifica o olhar atento dos atores jurídicos para que identifiquem novas abordagens, as quais possam enriquecer, ainda mais, o debate acadêmico e, consequentemente, ressignificar o comportamento prático de suas atividades jurídicas.

A tese busca analisar a teoria no âmbito do direito tributário. Para isso, utiliza o ordenamento jurídico brasileiro como fonte primeira de pesquisa. No entanto, pontualmente, foram realizadas incursões no direito comparado, em especial, no direito alemão - nascedouro da teoria da consideração econômica do fato gerador, não como método específico de abordagem, mas com intuito de apontar as implicações da teoria em ordens jurídicas diversas.

O estudo tem como problema principal a seguinte indagação: A interpretação econômica no direito tributário tem sido admitida pela doutrina brasileira e pela jurisprudência dos Tribunais Superiores?

Dentre as suas várias acepções, a interpretação econômica do direito tributário, em sua vertente originária e mais tradicional, consiste em apreender o conteúdo econômico subjacente à lei tributária. Como as normas tributárias possuem teores econômicos, cabe averiguar se o intérprete/aplicador deve, ou não, se pautar no substrato econômico para apreender os conceitos e institutos jurídicos e, ainda, se tal labuta se compatibiliza com a ordem jurídica nacional.

O retorno ao debate, quanto à aplicação ou não da teoria da interpretação econômica, está adstrito a decisão do Supremo Tribunal Federal, que possivelmente recepciona a chamada “interpretação segundo o critério econômico”, a qual justifica análise acadêmica sobre os possíveis efeitos do direcionamento interpretativo dado ao tema pela Corte Superior e, também, pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Nesse contexto, o direito tributário ao se utilizar da teoria em estudo, apresenta uma perspectiva dúctil na interpretação de suas normas, justificada por fatores extrajurídicos, os quais permitem a interferência do aspecto econômico na interpretação das leis tributárias.

Infere-se, assim, que a interpretação - em matéria tributária - não deve apresentar conotação nitidamente arrecadatória, se os limites constitucionais assim não permitirem; não deve, referida finalidade, ser tomada, per *si*, como critério interpretativo exclusivo da norma tributária. Isso porque, a Constituição Federal disciplinou rigidamente acerca do funcionamento do Sistema Tributário Nacional e criou um plexo de direitos e garantias para o contribuinte.

Daí, surgem questionamentos que demandam respostas: Há coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos na interpretação das normas tributárias? As regras de competência previstas constitucionalmente possuem função limitadora na interpretação da lei tributária? São meras recomendações ou trazem prescrições rígidas aos aplicadores do direito? Os institutos do direito civil possuem primazia sobre o direito tributário? Quais as consequências da interpretação econômica no direito tributário? E mais: A interpretação econômica é recepcionada pelo ordenamento jurídico brasileiro? Qual o posicionamento da doutrina brasileira e da jurisprudência do STF e do STJ sobre a interpretação econômica no direito tributário?

Ademais, estudar a diretriz interpretativa veiculada pelas Cortes Superiores em seus julgados – sob um olhar crítico – contribui para que atores jurídicos possam conhecer como são aplicadas e interpretadas as normas tributárias à luz da Constituição Federal. Para além disso, o tabu em torno da interpretação econômica nos motiva a investigar se, de fato, esse método interpretativo, ofende a ordem jurídica (com tendências meramente fiscalistas/arrecadatórias) ou, ao contrário, pode coexistir de forma harmônica com demais caminhos interpretativos presentes no ordenamento jurídico. Assim, as discussões doutrinárias desenvolvidas pelos juristas brasileiros enriquecem as reflexões sobre a interpretação econômica no direito tributário.

A referida discussão apresenta, também, repercussões práticas e de relevância social, já que as decisões em matéria tributária – sobretudo se eventualmente tomadas com objetivos meramente arrecadatórios e ao arrepio das garantias constitucionais – reverberam na vida do cidadão e na relação obrigacional fiscal estabelecida entre os contribuintes e o Estado, não como relação de poder, mas sim como relação jurídica.

O que aparentava superado, volta agora com todo o vigor, tendo em vista que o purismo jurídico, em sua concepção formalista/garantista do direito tributário, vem cedendo espaço para os influxos das possíveis correlações entre direito e economia e a interferência desta na seara jurídica por intermédio da interpretação econômica das normas tributárias.

Desse modo, a interpretação jurídica toma para si novos valores e com olhar mais brando para a teoria da interpretação econômica em sua versão mais recente, enquanto método teleológico do “sentido possível das palavras” voltada ao princípio da capacidade contributiva e justiça tributária. Assim, há de se investigar se as considerações econômicas são relevantes para o trabalho do intérprete e aplicador da norma tributária.

O objetivo geral da pesquisa é analisar se a interpretação econômica no direito tributário tem sido admitida pela doutrina brasileira e pela jurisprudência do STF e do STJ. Os objetivos específicos, por sua vez, podem ser assim enunciados: a) Estudar as regras de competência tributária e os princípios constitucionais em face da interpretação econômica; b) Discutir o arcabouço teórico acerca dos métodos de interpretação da legislação tributária; c) Debater as controvérsias doutrinárias sobre a interpretação econômica do direito tributário, bem como diferenciá-la da análise econômica do direito e do consequencialismo judicial; d) Identificar e analisar as abordagens oferecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro por intermédio de leis e jurisprudência, sobretudo as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, que envolvam a interpretação econômica e apontar as consequências da aplicação da teoria no direito tributário.

A hipótese básica é que a interpretação econômica, embora rejeitada pelo Código Tributário Nacional, vem sendo aplicada, ainda que de forma velada, pelos Tribunais Superiores em sua versão mais recente, enquanto critério teleológico. No entanto, aplica-se suposta diferenciação entre “interpretação econômica do fato gerador” e “consideração do critério econômico realizada no âmbito da interpretação teleológica”, tendo como parâmetro a incidência do princípio da capacidade contributiva.

A hipótese secundária, por sua vez, é que as decisões judiciais em matéria tributária sofrem influxos dos aspectos econômicos envolvidos, valendo-se de considerações extrajurídicas, abrindo-se espaço para a aplicação da interpretação econômica em sua variante teleológica.

No tópico seguinte, serão detalhados de forma apartada - dada a relevância para a pesquisa científica -, os caminhos metodológicos deste estudo, delineando-se o método de abordagem, os procedimentos, coleta de dados, técnica de pesquisa e o estado da arte, cabendo agora, neste momento inicial, apontar como o trabalho remanesceu estruturado.

Assim, no Capítulo I, com o objetivo de municiar o leitor sobre os aspectos propedêuticos da interpretação econômica no direito tributário, serão abordadas as noções

preliminares da teoria, um breve esboço histórico, bem como a terminologia e variante conceitual adotada nesta pesquisa. Também serão discutidas as distinções necessárias entre interpretação econômica, consequencialismo judicial e análise econômica do direito (AED).

O Capítulo II dedica a análise às regras de competência tributária e à revisitação da teoria do tipo e do conceito, abordando-se, ainda, as teorias estática e dinâmica na discriminação de competências. Em seguida, cuidou-se da discussão de princípios constitucionais, de um lado, corroborando a teoria - Princípios da Capacidade Contributiva, da Isonomia e Solidariedade Social – e de outro, refutando-a, como o Princípio da Legalidade, Segurança Jurídica e Separação dos Poderes.

Destarte, no Capítulo III será tratado o tema da interpretação no direito tributário. Para tanto, serão revisitados os enunciados prescritivos da interpretação no Código Tributário Nacional, mormente os seus artigos 109 e 110. Mais adiante, serão discutidos os critérios de interpretação no direito tributário, abordando os métodos tradicionais de interpretação; o método da interpretação econômica das leis tributárias, especialmente com fulcro na doutrina germânica de Tipke e Lang; a Metodologia de Karl Larenz e o “sentido possível das palavras” e a interpretação das leis tributárias à luz da Constituição Federal.

Outrossim, no mesmo Capítulo III, será trabalhado o tema da interpretação e integração da norma tributária e sua evolução metodológica, dando ênfase ao estudo da analogia e a teoria da interpretação econômica, culminando na análise da aplicação analógica e sua incompatibilidade com o princípio da tipicidade da tributação.

O Capítulo IV cuidará da análise da doutrina brasileira e os principais posicionamentos acerca da interpretação econômica no direito tributário, enfatizando os trabalhos dos autores pioneiros no tema até os entendimentos da doutrina mais moderna, que sustentam uma concepção mais atenuada da teoria.

Por fim, o último Capítulo se debruçará, também, sobre o outro objetivo primordial da pesquisa, qual seja, a análise da teoria da interpretação econômica a partir das decisões do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, oportunidade que se pontuará as consequências da aplicabilidade da interpretação econômica no direito tributário.

1.1 PERCURSO METODOLÓGICO DA PESQUISA

1.1.1 DO MÉTODO DE ABORDAGEM

O tema foi abordado através do método dialético, envolvendo análise de textos e obras correlatas para alcançar os objetivos pretendidos. Segundo Lima e Miotto¹ “o método dialético implica sempre em uma revisão e em uma reflexão crítica e totalizante porque submete à análise toda interpretação pré-existente sobre o objeto de estudo”. Dessa forma, o referido método busca uma revisão crítica dos conceitos com intuito de que sejam superados ou incorporados pelo pesquisador, considerando a contradição e o conflito em torno do objeto de estudo.

1.1.2 DO PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Por se tratar de um estudo de índole exploratório-descritivo, foi utilizada a pesquisa bibliográfica (consulta a doutrina, nacional e estrangeira, literatura especializada - em meio eletrônico e físico -, todas encontradas em acervos públicos e privados) para alcançar os objetivos propostos.

Ademais, valeu-se ainda de pesquisa documental, ou seja, estudo jurisprudencial via análise de decisões judiciais coletadas no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal² e Superior Tribunal de Justiça³. Para além disso, foram consultadas a legislação - vigente e revogada, nacional e estrangeira para auxiliar o trabalho de pesquisa.

1.1.3 COLETA DE DADOS E TÉCNICA DE PESQUISA

¹ LIMA, Telma Cristiane Sasso de; MIOTTO, Regina Célia Tamasso. **Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico**: a pesquisa bibliográfica. Rev. Katál. Florianópolis, v.10 n. esp p. 40. 2007

² <https://portal.stf.jus.br/>

³ <https://www.stj.jus.br/>

A coleta de dados, no que tange à análise das decisões do Supremo Tribunal Federal, foi realizada na plataforma digital do referido Tribunal, em especial, no campo de pesquisa “Jurisprudência”, buscando identificar decisões judiciais, nas quais foram enfrentados e debatidos o tema da interpretação econômica no direito tributário, tendo como marco inicial (recorte temporal) o RE 651703 (Tema nº. 581) julgado em 2016⁴ que, conforme exposto adiante no referencial teórico, assinalou uma suposta reviravolta do posicionamento do STF e a aplicação - ainda que velada - do tema objeto dessa pesquisa, e teve como termo final o ano de 2024, período em que a pesquisadora ainda estava desenvolvendo suas análises.

De mais a mais, partindo de um estudo de caso inicial e exploratório, a análise do RE 651703 (Tema nº. 581) permitiu realizar o levantamento das hipóteses da pesquisa. Entretanto, posteriormente, foi exposto como o STF aplicou a teoria da interpretação econômica nesta decisão.

Do mesmo modo, buscou-se no sítio do STJ decisões transitadas em julgado que mencionaram expressamente a teoria da interpretação econômica. Utilizou-se, assim, como critério de busca, a referida terminologia para tonar mais factível o trabalho do pesquisador e delimitar o objeto de análise. Não foi estabelecido marco temporal, como se deu com o STF.

Quanto ao objeto de análise da pesquisa foram estudados acórdãos em matéria tributária, com trânsito em julgado, proferidos pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça nos quais houve menção expressa da teoria com a pesquisa da terminologia “interpretação econômica” (entre aspas) nos sítios eletrônicos dos Tribunais. Vale ressaltar que outros critérios foram também utilizados como, por exemplo, “consideração econômica do fato gerador”, porém, sem resultados encontrados na base Acórdãos.⁵

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **Recurso Extraordinário n. 651703**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. (...) RECTE.(S) : HOSPITAL MARECHAL CÂNDIDO RONDON LTDA. RECDO.(A/S) : SECRÉTARIO MUNICIPAL DE FINANÇAS DE MARECHAL CÂNDIDO RONDON – PR. Relator(a): LUIZ FUX, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017. Tema 581. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur366612/false>. Acesso em 15 out 2020.

⁵ Na pesquisa no sítio eletrônico do STF, ao utilizar a busca – entre aspas – da terminologia alemã “consideração econômica do fato gerador”, retorna como resposta: “Nenhum resultado encontrado na base Acórdãos”.

In: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=%22considera%C3%A7%C3%A3o%20econ%C3%B4mica%20do%20fato%20gerador%22&sort=_score&sortBy=desc. Quando utilizado o critério de busca interpretação econômica – sem uso de aspas - surgem 884 acórdãos, trazendo temas variados e em diversas áreas do direito, o que dificulta sobremaneira o critério de seleção pelo pesquisador. Acesso em 14 jul. 2024.

Desse modo, recorreu-se à técnica de pesquisa por amostragem não probabilística por julgamento ou intencional, segundo a qual o pesquisador seleciona o que acredita ser a melhor amostra para o estudo de um determinado problema a partir critérios profissionais, ao invés do acaso na seleção.

Assim, como foram filtradas cinco acórdãos com o critério de busca “interpretação econômica”, no âmbito do STF, optou-se por trabalhar com a análise desses julgados - remanescendo, em verdade, quatro decisões a partir do marco temporal proposto. Quanto ao STJ, foram filtrados dez acórdãos, embora parte deles, como será examinado no tópico próprio (6.1), tenham sido agrupados para análise conjunta em razão da similaridade do objeto discutido.

Quanto à análise doutrinária, recorreu-se inicialmente aos autores pioneiros no estudo da interpretação econômica no cenário brasileiro e, em seguida, selecionou-se juristas contrários e favoráveis a teoria discutida, buscando, assim, um estudo dialético, conforme proposta metodológica desta pesquisa.

Dessa forma, após a seleção aludida, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo (AC) de BARDIN⁶ que, segundo Caregnato e Mutti⁷, “trabalha com o conteúdo, ou seja, com a materialidade linguística através das condições empíricas do texto, estabelecendo categorias para sua interpretação”. Na AC, a referida interpretação poderá ser tanto quantitativa, quanto qualitativa, marcada por procedimentos que permitem realizar a descrição do conteúdo das mensagens e de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção.

Assim, foram selecionadas algumas variáveis para analisar os acórdãos do STF e STJ, tais como: aplicação ou não da interpretação econômica; variante conceitual adotada; eventuais distinções com a análise econômica do direito e consequencialismo (se for o caso); interpretação dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, bem como adoção ou não de conceitos econômicos.

Em igual sentido, o mesmo foi observado no site do STJ: Com a utilização do critério de busca "consideração econômica do fato gerador" o resultado consta "Acórdão não encontrado" "Nenhum documento encontrado!"

⁶ BARDIN, Laurence; **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2009.

⁷ CAREGNATO, Rita Catalina Aquino e MUTTI, Regina. **Pesquisa qualitativa: análise de discurso versus análise de conteúdo**. Texto Contexto Enferm, Florianópolis, 2006 Out-Dez; 15(4): 683-84.

1.1.4 ESTADO DA ARTE

As pesquisas conhecidas como estado da arte ou estado do conhecimento buscam inventariar como certo tema – objeto da pesquisa - tem sido discutido no cenário acadêmico e científico.

Ao tratar sobre o “estado da arte”, Norma Ferreira⁸ expõe que essas pesquisas são definidas como de caráter bibliográfico, com o desafio de realizar o mapeamento e discussão de uma certa produção acadêmica em distintos campos do conhecimento, almejando respostas quanto aos aspectos e dimensões que vêm sendo “destacados e privilegiados em diferentes épocas e lugares, de que formas e em que condições têm sido produzidas certas dissertações de mestrado, teses de doutorado, publicações em periódicos e comunicações em anais de congressos e de seminários”.

Para além disso, destaca a Autora que o estado da arte é reconhecido pela realização de uma metodologia de estilo inventariante e descritivo acerca da produção acadêmica e científica sobre o tema que se busca investigar.

Nesse sentido, na fase dos estudos preliminares e levantamento bibliográfico inicial deste trabalho foram realizadas pesquisas junto a diversas plataformas digitais sobre o tema objeto da tese, com escopo de inventariar e, posteriormente, investigar a produção do conhecimento científico.

Inicialmente recorreu-se ao Catálogo de Teses e Dissertações da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES no endereço <https://catalogodeteses.capes.gov.br/catalogo-teses/#!/> inserindo para a busca a expressão “interpretação econômica” (entre aspas), ocasião em que surgiram 37 resultados, dos quais foram selecionados 14 trabalhos para pesquisa.

Posteriormente, foi utilizado o critério de busca “consideração econômica” (5 resultados e 4 selecionados) e após “critério econômico” (40 resultados e 1 trabalho escolhido). Pode-se observar, entretanto, que os trabalhos selecionados, de modo geral, trataram do tema apenas lateralmente, não tendo como objeto principal de análise a referida teoria.

⁸ FERREIRA, Norma Sandra de Almeida. **As pesquisas denominadas “estado da arte”**. In: Educação & Sociedade, ano XXIII, no 79, Agosto/2002, p. 258.

Dessa forma, do total de 19 trabalhos (após análise de resumo e/ou acesso as obras na íntegra) verificou-se que se tratam (exceto uma tese) de dissertações de Mestrado. A única tese selecionada traz tema que se relaciona com o objeto da pesquisa, porém, abordando questão referente à inconstitucionalidade da Lei Geral Antielisiva, porém, não tratando especialmente do tema como seu foco primordial.

Vale salientar que a expressão “Interpretação Econômica” foi utilizada em apenas uma dissertação de mestrado intitulada “Interpretação econômica do direito tributário”⁹. Todavia, destaca-se outra dissertação - não citada no portal da CAPES - mas de relevância para pesquisa: NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, presente no acervo da biblioteca da UFBA.

Na pesquisa pela terminologia “Consideração Econômica” destaca-se a dissertação de Mestrado intitulada “A consideração econômica no Direito Tributário” onde o Autor faz um interessante estudo com base no método de direito comparado entre Alemanha e Brasil¹⁰ no qual, ao delimitar o conceito da pesquisa, utiliza a referida expressão - consideração econômica - por se tratar de tradução literal da terminologia adotada na teoria alemã, utilizando-a como sinônimo de interpretação econômica.

Na pesquisa do periódico CAPES, embora tenham surgidos 74 trabalhos com a busca “interpretação econômica”, apenas um texto foi selecionado em razão da pertinência com o tema, a saber: CARVALHO, Paulo de Barros. **O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador"** - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinabilidade. In: Revista da Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, v. 102, p. 441-456, 2007. Nesse trabalho o Autor rechaça a Teoria da Interpretação Econômica, conforme será abordado no referencial teórico desta pesquisa.

Ademais, na Plataforma Scielo surgiram 5 trabalhos com a busca pela expressão “interpretação econômica”, mas sem pertinência com o objeto da pesquisa. O mesmo se deu com os critérios “consideração econômica”, “critério econômico” e “interpretação econômica no direito tributário”.

⁹ SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **Interpretação econômica do direito tributário**' 01/04/2010 171 f. Mestrado em DIREITO Instituição de Ensino: PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS, Belo Horizonte Biblioteca Depositária: PUC MINAS.

¹⁰ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**' 14/01/2020 356 f. Mestrado em DIREITO Instituição de Ensino: UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, São Paulo Biblioteca Depositária: Faculdade de Direito da USP. Referido trabalho foi publicado: GALENDI JUNIOR, Ricardo Andre. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32).

No Repositório UFBA, surgiram 3 trabalhos com a busca “interpretação econômica”, mas sem pertinência com o objeto e área da pesquisa. Ao modificar a busca para a expressão “critério econômico”, surgiram 5 trabalhos, mas, também, sem conexão com o objeto da tese. Na busca “interpretação econômica no direito tributário” surgiram 2 trabalhos, mas sem correlação com o objeto pesquisado. Enfim, com o critério “consideração econômica” e “interpretação no direito tributário” não surgiram resultados.

Na plataforma Redalyc.org surgiram 50 trabalhos com a busca “interpretação econômica”. Entretanto, nenhum deles possuem pertinência com o tema da pesquisa e, muitas vezes, encontram-se atrelados a outras áreas do conhecimento. Após refinamento da busca para “interpretação econômica no direito tributário”, um trabalho foi localizado, mas sem relevância para o estudo. Posteriormente, utilizando a expressão “interpretação no direito tributário” surgiu 1 trabalho, mas sem aderência ao objeto da tese. Por fim, com os critérios “consideração econômica” e “critério econômico”, nenhum resultado foi encontrado.

Para melhor visualização da pesquisa sobre o estado da arte, sintetizamos os resultados na tabela abaixo:

Estado da Arte			
Plataforma de pesquisa	Critério utilizado na busca	Número total de trabalhos encontrados	Trabalhos selecionados que apresentaram pertinência temática com o objeto da tese
CAPES	Interpretação econômica	37	14
CAPES	Consideração econômica	5	4
CAPES	Critério econômico	40	1
Periódico CAPES	Interpretação econômica	74	1
Scielo	Interpretação econômica	5	-
Scielo	Consideração econômica	-	-
Scielo	Critério econômico	-	-
Repositório UFBA	Interpretação econômica	3	-
Repositório UFBA	Consideração econômica	-	-

Repositório UFBA	Interpretação no direito tributário	-	-
Repositório UFBA	Critério econômico	5	-
Repositório UFBA	Interpretação econômica no direito tributário	2	-
Redalyc.org	Interpretação econômica	50	-
Redalyc.org	Interpretação econômica no direito tributário	1	-
Redalyc.org	Interpretação no direito tributário	1	-
Redalyc.org	Consideração econômica e critério econômico	-	-
Redalyc.org	Critério econômico	-	-

Portanto, as pesquisas iniciais apontaram que há ainda uma carência no aprofundamento do tema, sobretudo no nível de doutoramento, malgrado se possam localizar artigos, livros e capítulos de livros que versam sobre o assunto ou, ainda, de alguns temas correlatos que o abordam de forma mais superficial e/ou incidental em trabalhos de pós-graduação. Nesse sentido, espera-se que a referida pesquisa possa contribuir para os debates no âmbito prático e acadêmico, dada sua relevância e por se tratar, conforme levantamento realizado, de tema ainda pouco discutido no cenário brasileiro.

2. NOTAS INTRODUTÓRIAS SOBRE A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 DA TERMINOLOGIA “INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA”

A presente tese adotará a terminologia “Interpretação Econômica” que, segundo as pesquisas realizadas e levantamento preliminar do “estado da arte” sobre o tema, é a expressão mais utilizada no Brasil, embora no âmbito doutrinário e jurisprudencial diversos sinônimos sejam mencionados para definir o mesmo instituto, a exemplo da consideração econômica, critério econômico, consideração do critério econômico, interpretação segundo o critério econômico, dentre outras. Todas as terminologias citadas serão tratadas como sinônimas neste estudo.

Embora se tenha ciência que na Alemanha, berço da teoria, adotou-se com prevalência a expressão “*wirtschaftliche Betrachtungsweise*” (consideração econômica) a opção, neste trabalho, conforme as razões esboçadas no parágrafo anterior, será a expressão “Interpretação Econômica”.

Em verdade, a diferenciação entre interpretação (*wirtschaftliche Auslegung*) e consideração econômica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) dista de ser límpida e sequer pode ser identificada na doutrina majoritária, que costuma tratá-las como expressões equivalentes a exemplo de autores como “Klaus Tipke e Joachim Lang, Heinrich Wilhelm Kruse, Hans-Wolfgang Arndt e Holger Jenzen, Moris Lehner, Herrera Molina, Bernardo Ribeiro de Moraes, Ricardo Lobo Torres e Luís Eduardo Schoueri, entre outros.”¹¹

Há ainda, quem entenda que a chamada “interpretação econômica” possua um sentido pejorativo¹², configurando como um apelido dado a teoria da consideração

¹¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Interpretação econômica no direito tributário**: desenvolvimento doutrinário e recepção pelo STF. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 99, p.83-100, maio/jun. 2019, p. 94.

¹²“A interpretação fundada na jurisprudência dos interesses, que se opôs aos postulados da jurisprudência dos conceitos, projetou-se para o campo da fiscalidade por meio da “consideração econômica do fato gerador” (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), prevista no art. 4º do Código Tributário Alemão de 1919, por alguns apelidada, inclusive com sentido pejorativo, de “interpretação econômica”. Despreocupou-se inteiramente dos conceitos e categorias jurídicas. Os italianos desenvolveram teoria semelhante sob a denominação de interpretação funcional”. (TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. in. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p.236.

econômica do fato gerador de origem Alemã. Geraldo Ataliba chega a admitir que a designação interpretação econômica é infeliz, mas o que se quer com isto designar é correto. Trata-se de interpretação jurídica que leva em consideração, em certas situações, o conteúdo econômico.¹³ Malgrado essas ponderações, optou-se, segundo as razões já expostas, pela adoção da terminologia “interpretação econômica”.

Cabe, ainda, esclarecer que a interpretação econômica contempla diversas variações conceituais e características diferentes, a depender da fase histórica estudada, como será adiante exposto com base na doutrina brasileira - particularmente de Johnson Barbosa Nogueira.

A respeito, ao ser questionado se existiria distinção entre interpretação econômica da norma tributária e interpretação de acordo com os efeitos econômicos da norma tributária, José Maria Arruda de Andrade assevera que “tudo dependerá da noção de interpretação econômica que se adote.”¹⁴ A literatura atual, esclarece o autor, reconhece que o critério econômico envolve a utilização do método teleológico.

Assim, adotou-se, nesta tese, a versão denominada “mitigada” da teoria da interpretação econômica como critério teleológico, trazendo sua análise para o campo da Teoria Geral do Direito, afastando-se, portanto, de sua versão originária nos moldes alemães (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*).

De mais a mais, também serão expostas as diferenças e eventuais pontos de contato entre os institutos da Interpretação Econômica, Análise econômica do direito (AED) e Consequencialismo judicial. A razão para trazer essa discussão surge da percepção da confusão terminológica verificada ao longo dos debates e trabalhos acadêmicos que surgiram ainda na fase de elaboração e aperfeiçoamento do projeto de pesquisa, diante dos questionamentos trazidos por alunos, colegas do doutoramento, docentes e demais profissionais da área jurídica.

Note-se que esse esclarecimento preliminar não se amolda como “fuga” ao tema, pelo contrário, busca-se melhor direcionar os estudiosos do direito que, de modo geral, embaralham ou sequer conseguem separar, com lucidez, o campo de atuação de cada instituto. Por isso, o olhar propedêutico voltado, em especial, a esse público que, a partir

¹³ ATALIBA, Geraldo. 5ª assembleia. Interpretação econômica em Direito Tributário (José Eduardo Monteiro de Barros) In: ATALIBA, Geraldo *et al.* **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 194.

¹⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação e aplicação da lei tributária**: da Consideração econômica da norma tributária à Análise econômica do direito. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010. pp. 201 e 205.

de nossa experiência prática ao longo da pesquisa, demonstrou carência dessas distinções necessárias.

Separar a interpretação econômica da análise econômica do direito ou do consequencialismo judicial não é tarefa simples. A exemplo, quando se questiona as possíveis correlações entre direito e economia e/ou a coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos no âmbito da interpretação da norma, pode-se dizer que um outro instituto pode estar presente. Igualmente, quando se reflexiona sobre as consequências econômicas/arrecadatórias da cobrança de um tributo ou a preponderância do substrato econômico nas relações jurídicas, não há clareza sobre qual instituto é determinante para a correta decisão.

Assim, dado esse emaranhado de expressões e confusões práticas e teóricas, decidiu-se trazer para a pesquisa esses esclarecimentos que contribuirão para futuros trabalhos e estudos sobre o tema, vislumbrando-se maior reforço acadêmico. Enfim, diferenciar tais institutos se torna uma tarefa primordial, na certeza de se evidenciar maior transparência e apoio argumentativo aos estudiosos do direito.

2.2 NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Nas linhas seguintes foi reservado um capítulo próprio para tratar da interpretação jurídica. Como introito a este tópico, seguindo um estudo analítico, oportuno esclarecer que a interpretação consiste na busca do sentido e alcance de uma norma jurídica. Ademais, a norma jurídica seria o produto da interpretação que tem como apoio empírico um documento normativo, entendido como o suporte material com base na qual as normas jurídicas são construídas¹⁵.

Na interpretação da norma tributária, entende-se que o aplicador deve estar atento aos fluxos no âmbito da economia, orçamento, pacto federativo, distribuição de riqueza, redução da desigualdade, dentre outros aspectos, pois eventual desconhecimento ou ausência desse pré-conhecimento por parte do intérprete, pode ensejar numa conclusão correta, mas irreal. Em outras palavras, a construção do sentido da norma feita pelo intérprete com a prévia noção do fenômeno financeiro/econômico a torna mais factível e, portanto, possível de ser cumprida.

¹⁵ PIMENTA, Paulo Pimenta. **Validade, vigência, aplicação e interpretação da norma jurídico-tributária**. In: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. RJ: Forense, 2005, p. 183.

A interpretação econômica no direito tributário, em sua acepção mais usual, consiste em apreender o conteúdo econômico latente nas normas jurídico-tributárias, tendo-se como premissa que as leis tributárias de *per se*, apresentam teores e efeitos econômicos não podendo ser afastados da atividade do intérprete na sua labuta de alcançar o sentido dos institutos e conceitos jurídicos.

Se os fatos tributáveis são fenômenos econômicos ou apresentam expressão econômica, a teoria da interpretação econômica chama à reflexão sobre a possibilidade de não se apartar o substrato econômico subjacente das normas jurídicas, informados pelo princípio da capacidade contributiva, princípio da isonomia e princípio da solidariedade social.

Todavia, o peso atribuído ao princípio da legalidade e tipicidade estrita na doutrina e jurisprudência brasileiras, de modo geral, sugere que os fatos tributáveis devem ter sido previstos formalmente pelo legislador, mas nem por isso desapegados de qualquer consideração extrajurídica.

Como exemplo, a tributação sobre a renda, lucro, folha de pagamento, propriedade, receita, faturamento, serviço, dentre outros, embora alcancem institutos legislados, estão vinculados a implicações econômicas e, de alguma forma, sua interpretação deve sombrear essa área.

Tributa-se apenas pelo tipo legal - purismo conceitual - e não pelos seus efeitos econômicos (finalidade da norma), devendo-se prevalecer a forma jurídica em detrimento do substrato econômico (consideração econômica). Essas inquietações serão enfrentadas neste estudo e se mostram relevantes para reflexões acerca dos influxos econômicos na seara jurídica, via interpretação.

Nesse sentido, a chamada interpretação segundo o critério econômico ou simplesmente interpretação econômica, em sua concepção tradicional/originária, “consiste em apreender o sentido das normas, institutos e conceitos jurídicos, de acordo com a realidade econômica subjacente por detrás das formas jurídicas¹⁶”. Através da interpretação econômica alcança-se o “conteúdo econômico subjacente às relações jurídicas e, como o conteúdo das leis tributárias é predominantemente econômico, pode-se avaliar a importância desta teoria em matéria de interpretação.¹⁷”

¹⁶ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 689.

¹⁷ NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. **A consideração econômica no direito tributário**. In: Estudos Tributários: Em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa. SP: Editora Resenha Tributária LTDA, 1974, p. 354.

Entretanto, nas linhas seguintes, serão apartadas a versão originária, mais radical, da consideração econômica do fato gerador baseada no modelo alemão, de sua vertente atenuada da interpretação econômica como critério teleológico, ora adotada nesse estudo.

2.2.1 Breve esboço histórico da Interpretação Econômica

A teoria da consideração econômica do fato gerador surgiu na Alemanha no início do Século XX, tendo como expoente o jurista Enno Becker, responsável pela elaboração do anteprojeto da RAO de 1919 – *Reichsabgabenordnung* – Código Tributário Alemão e, posteriormente, avançou na Itália (denominada de interpretação funcional), França, Suíça, Argentina, Áustria e Brasil.

Note-se que o surgimento da teoria, ocorreu pouco tempo depois do nascedouro do próprio direito tributário, em 1910, onde buscou-se, sobretudo pela iniciativa de Becker, refutar o entendimento generalizado na época de que o direito tributário era um mal necessário e que só podia ser interpretado de forma restrita e segundo as teorias do direito privado.¹⁸

Enno Becker defendia a irrelevância geral das formas jurídicas civis no âmbito da tributação. O §4 da RAO estabelecia que: “Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias”. Referido dispositivo foi revogado em 1977, remanescendo apenas o §42 que versa sobre o abuso de formas do direito privado.

Em verdade, Becker buscou um novo sentido na interpretação do direito tributário, mais consentâneo com a sua própria natureza, realçando a substância econômica das relações jurídicas, em contraponto ao formalismo conceitual do direito privado. Suas ideias, então, foram transformadas em conteúdo de lei e o *Reichsabgabenordnung* exerceu grande influência na ciência tributária.

Mais tarde, em 1934, tal concepção foi adotada pela chamada Lei de Adaptação Tributária alemã, que é produto típico do nacional-socialismo, do nazismo. A compreensão de Becker, permaneceu na novel lei e a mudança singular foi uma

¹⁸ BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação econômica em direito tributário. In: ATALIBA, Geraldo *et al.* **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975.

referência, no capítulo das normas tributárias, em que o estatuto nazista declarou: "As leis fiscais devem ser interpretadas consoante as concepções do nacional-socialismo."¹⁹

Em virtude da orientação traçada depois do nacional-socialismo, através da Lei de Adaptação Tributária alemã, a doutrina, de forma apressada, tem sustentado que a interpretação econômica possui raízes autoritárias (nazistas), o que tem também contribuído para o acirramento das polêmicas em torno da teoria. Em verdade, "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"²⁰.

Levando em conta a época em que "a consideração econômica foi positivada, há quem, com engano, a relacione com o nazismo", a exemplo de Alfredo Augusto Becker em sua obra "Carnaval tributário"²¹. Como se não fosse suficiente a injusta acusação da influência nazista, "não é infrequente que seja ela criticada, sem que se saiba ao certo se a oposição se faz com relação a sua influência na interpretação da norma ou no julgamento do fato"²².

Com efeito, a teoria da consideração econômica sustentava a total independência do direito tributário, em relação ao direito privado. Surgiu, portanto, como uma reação a ideia do direito tributário 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."²³ Prevalencia, então, a opinião que o direito tributário estaria subordinado ao direito privado.

Com o advento da consideração econômica, sustentou-se que o direito tributário seria informado pelo princípio da capacidade contributiva, devendo-se reconhecer que a incidência tributária não estava vinculada a estruturas do direito privado. Dessa forma, se "a hipótese tributária não contemplava um negócio jurídico, mas sim uma circunstância econômica, seria esta, e não aquele, o que ensejaria a tributação"²⁴.

Conforme leciona Luís Eduardo Shoueri, em paralelo à autonomia do direito tributário, desenvolveu-se a Teoria do Julgamento (*Beurteilungslehre*) também atribuída a Becker, como reforço para apartar o direito tributário do direito civil. Referida teoria

¹⁹ BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação econômica em direito tributário. In: ATALIBA, Geraldo *et al.* **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 172.

²⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2012

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5 ed. SP: Saraiva, 2015, p. 732.

²² *Ibidem*, 2015, p. 733

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5 ed. SP: Saraiva, 2015, p. 727.

²⁴ SCHOUERI, *idem*, 2015, p. 727.

entendia que, “para a adequada interpretação econômica da hipótese de incidência, seria importante igualmente um julgamento econômico correspondente da situação fática.”²⁵ Desse modo, a consideração econômica deixava de dar atenção à forma externa para alcançar o conteúdo econômico do acontecimento.

Com efeito, a obra de Becker influenciou a literatura tributária alemã, angariando posições favoráveis e contrárias sobre certos assuntos abordados no Código Tributário Alemão. Restou consolidado, os chamados “anos de ouro” do Direito Tributário europeu, conduzido pela “literatura de matriz germânica, cujo ápice se deu a partir da entrada em vigor da RAO, em 1919, para muitos estudiosos, mas que foi interrompido pela ascensão do nazismo alemão, em meados da década de trinta do século XX.”²⁶

Heinrich Beisse²⁷ em seu texto intitulado “o critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã” discorre sobre as fases da consideração econômica. Em um primeiro momento, entre 1918 e 1955, o critério econômico de interpretação vivenciou a sua fase áurea.

Com o advento do Código Tributário Alemão, conferiu-se maior autonomia ao direito tributário e, por meio da consideração econômica, as autoridades fiscais se valeram de excessos interpretativos. A adoção do critério econômico foi vista por Becker como o preceito mais relevante da lei e a vitória tardia da jurisprudência dos interesses sobre o formalismo jurídico e a jurisprudência dos conceitos.

Nesse momento inicial da teoria, verificou-se que era possível ao intérprete “proceder à integração das normas tributárias, ainda que em prejuízo do contribuinte, muitas vezes, mediante recursos hermenêuticos metodologicamente reprováveis, que sequer enquanto analogia poderiam ser sustentados.”²⁸

Posteriormente, em um segundo momento, dada a voracidade e excessos arrecadatórios por parte do Estado no período embrionário da teoria, a consideração econômica entrou em crise, passando-se a ser prestigiada uma visão sistemática, segundo a qual o direito tributário deve ser analisado em conjunto com os outros ramos, em especial, o direito privado. Essa fase de crise perdurou por volta de 1955 e 1965, quando

²⁵ Ibidem, 2015, p. 731.

²⁶ TEODOROVICZ, Jeferson **A Experiência Tributária Alemã e a Repercussão Germânica na Ciência do Direito Tributário Brasileiro**. *Revista Direito Tributário Atual*, (38), (2017), 225–254. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1469/667>. Acesso 14 jul. 2024.

²⁷ BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência Alemão. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

²⁸ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32). p. 417.

o critério econômico cedeu espaço para o critério jurídico e ganhou força a ideia que o direito tributário deve buscar conexão com outros ramos do direito.

A partir de 1965 iniciou-se a terceira fase da teoria da consideração econômica - denominada por Beisse de fase da renovação - concebendo-a a partir do método teleológico, com fulcro na premissa do “sentido possível da letra da lei” firmada por Karl Larenz. Aqui foi iniciada uma fase de reconhecimento em que deve ser levado em conta, de novo, e de maneira revigorada, as peculiaridades e particularidades da matéria jurídico-tributária.

No direito alemão, destaca-se ainda os estudos de Albert Hensel que marcou a transição do direito tributário de relação de poder para relação jurídica. A análise da *Reichsabgabenordnung* de 1919 do autor é reconhecido como um dos estudos mais bem elaborados da denominada norma geral antielisiva,²⁹ sobretudo do §5 do RAO que dispôs sobre a hipótese de fraude da lei tributária e complementava o §4 que versava sobre a consideração econômica do fato gerador. Vejamos o teor do §5:

§ 5

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

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

1. nos casos em que a lei tributária sujeita atividades, fatos e circunstâncias econômicas na sua forma jurídica adequada a um tributo, mas este é elidido mediante a escolha de uma forma ou negócio jurídico inapropriado ou não usual;
- e
2. consideradas as circunstâncias e a maneira como se procedeu ou se deveria ter procedido, todos os atores envolvidos atingiram essencialmente o mesmo resultado que teriam atingido se uma forma jurídica apropriada às atividades, fatos e circunstâncias econômicas tivesse sido eleita; e ainda
3. possíveis desvantagens jurídicas que decorram da forma jurídica eleita tenham pouca ou nenhuma importância.

A respeito do tema, Enno Becker entendia que o §5 do RAO seria despiciendo, pois o combate à fraude da lei tributária poderia ser viabilizado através de simples interpretação da lei tributária³⁰. Ademais, o autor defendia a autoridade do *Reichsfinanzhof* (Tribunal de Finanças do Império – RFH) para colmatar lacunas mediante analogia gravosa ou redução teleológica. Por fim, “admitia a possibilidade de

²⁹ FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: livraria do advogado, 2016, p. 41.

³⁰ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no direito tributário**. SP: IBBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32). p. 127.

conflito entre a letra da lei e sua finalidade, caso que seria possível uma ‘interpretação’ contrária à dicção do texto.³¹”

Ademais, no âmbito mundial, o doutrinador suíço Ernst Blumenstrein ao estudar a lei alemã acerca da interpretação econômica, concluiu que a intenção do legislador foi trazer previsões de hipóteses de incidência suplementares. Em se tratando de elisão tributária, v.g., a concepção do direito tributário da época caminhava no sentido de impedir sua viabilização.³²

Na Itália, a interpretação funcional, construída por Benvenuto Griziotti, fundador da Escola de Paiva, também buscava, embora com contornos mais amplos, pesquisar a causa dos tributos em detrimento da forma jurídica. Tanto a versão italiana como a alemã foram arduamente criticadas por almejam o aumento a todo custo da receita tributária estatal e, ainda, por autorizarem a autoridade fiscal, segundo a sua leitura da capacidade contributiva de cada pessoa, a fixação da carga tributária a ser suportada, independente de previsão legal.³³

O jurista italiano Ézio Vanoni defendia a utilização de conceitos próprios do direito tributário.³⁴ Porém, dispensou duras críticas ao posicionamento de Becker e a jurisprudência alemã por ter adotado a interpretação econômica de forma muito próxima à Escola da Livre Investigação do Direito.³⁵

O referido Autor combatia a visão odiosa do tributo e defendia a autonomia do direito tributário, o que significava a superação da primazia do Direito Privado sobre o Direito Tributário, bem como o cânone da interpretação rígida. Para ele, inexistiria identidade absoluta entre os conceitos de direito privado e direito tributário, já que estes possuem objetivos diversos. Desse modo, havendo discordância, deve o direito tributário abandonar o instituto de direito privado.³⁶

³¹ Ibidem, 2020, p. 128.

³² FOSSATI, **op. cit.**, 2016, p. 40.

³³ PADRA, Diego Augusto Vidal. **A interpretação dos conceitos de direito privado utilizados pela Constituição Federal na delimitação das competências tributárias**. Dissertação de Mestrado apresentada no Programa de pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. 2016, p. 104.

³⁴ VANONI, Ézio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução Rubens Gomes de Sousa. RJ: Edições financeiras, 1952.

³⁵ SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **Interpretação econômica do direito tributário**. 01/04/2010 171 f. Mestrado em Direito. Instituição de Ensino: PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS, Belo Horizonte. p.30.

³⁶ Deve-se também à Vanoni o desenvolvimento do Método Histórico-Evolutivo do direito tributário, no qual admite que a norma legal possui vida própria e autonomia, destacando-se da vontade do legislador que a produziu.

O italiano Dino Jarach, responsável pela divulgação da interpretação econômica na Argentina, também sustentava um liame indissolúvel entre o fato jurídico e o fato econômico. Para ele, a *intentio facti* - fato econômico provocado - seria a causa da capacidade contributiva. Suas ideias refletiram na elaboração do Código Fiscal da Província de Buenos Aires, oportunidade em que acolheu a teoria.

Na Áustria, a positivação da consideração econômica se refletiu na Ordenação Tributária Federal austríaca (*Bundesabgabenordnung*), não como critério de interpretação, mas de aplicação/qualificação do fato (Teoria do Julgamento). Todavia, a evolução da teoria da consideração econômica, do mesmo modo que ocorreu na Alemanha, conduziu para fundamentar a interpretação da lei tributária a partir do critério teleológico.³⁷

2.2.1.1 Interpretação econômica no Brasil

Diante do cenário mundial descrito acima, no Brasil, Amílcar de Araújo Falcão, no ano de 1959, defendeu a interpretação econômica no direito tributário brasileiro, “sob o fundamento de que o que interessa ao direito tributário é a relação econômica advinda da relação jurídica, independentemente de qual seja a forma adotada para exteriorizá-la”³⁸. Em outras palavras, admite o autor – inspirado na obra do suíço Ernst Blumenstein - que os fatos econômicos influenciam o intérprete da norma tributária.

Com efeito, na sua obra “Fato Gerador da Obrigação Tributária”, Amílcar Falcão defendeu que o fato gerador é um fato econômico de relevância jurídica. Em verdade, não “se está a falar de um fato econômico qualquer, mas daquele que o legislador, com base na capacidade contributiva, captura do campo social como pressuposto para o nascimento da obrigação tributária”³⁹.

Rubens Gomes de Souza, responsável pela elaboração do anteprojeto do Código Tributário Nacional, também sustentou que interessa ao direito tributário os efeitos econômicos, defendendo uma interpretação teleológica dos seus enunciados, com escopo

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 736-738.

³⁸ GONTIJO, José Francisco Rodrigues. **Interpretação Econômica no Direito Tributário**: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017, p. 03.

³⁹ FERREIRA, Richard Edward Dotoli T. **Fato econômico de relevância jurídica e a interpretação econômica** (Texto em homenagem ao prof. Amílcar de Araújo Falcao). In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcos Lívio et all. *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento*. RJ: Freitas Bastos, 2015. p. 465.

de atender a finalidade ou objetivo da lei tributária, qual seja, “a obtenção de receita para o Estado nas condições nela previstas.”⁴⁰

Assim, atos, fatos, contratos e negócios contemplados na lei tributária devem ser interpretados conforme os seus efeitos econômicos e não de acordo com a sua forma jurídica.

Ao tratar da consideração econômica na interpretação das leis tributárias, Ruy Barbosa Nogueira⁴¹ argumentava que, não obstante as configurações de expressão do direito sejam instrumentos jurídicos, “no caso das leis tributárias, o conteúdo é incontestavelmente de natureza econômica, pois os índices de riqueza ou de capacidade contributiva é que são objeto da tributação”. Para o Autor, os fundamentos econômicos não são elementos separáveis da lei tributária, condicionando e vinculando os seus efeitos jurídicos.

Johnson Barbosa Nogueira⁴² leciona que a discussão acerca da interpretação econômica é uma polêmica mal conduzida, pois excluiu o enfoque da Teoria Geral do Direito, onde frutificaria melhor, tendo ficado restrita ao âmbito do direito tributário. Para o Autor, na seara do direito tributário, a interpretação econômica colaborou para “desfazer o tabu da intributabilidade das atividades ilícitas e para dar base dogmática ao intérprete e ao legislador, inclusive para combater a evasão mediante utilização abusiva de formas e para compreender a tributação de atos jurídicos inválidos.”⁴³

Ademais, no campo da Teoria Geral do Direito e, em específico, no domínio da teoria da interpretação, a doutrina da interpretação econômica teve o mérito, de um lado, de perceber a insuficiência do normativismo e, de outro, como saldo negativo, de permitir agasalhar a “valoração desestruturada proposta pelo direito livre, gerando a insegurança que significa a própria inexistência do direito, já que este pressupõe um mínimo de ordem e segurança.”⁴⁴

Oportuno ressaltar que, para o autor aludido, a interpretação econômica adota as seguintes variantes conceituais: a) busca da substância econômica desprezando-se a forma jurídica; b) utilização de conceitos próprios de direito tributário, em decorrência de sua autonomia; c) busca de identidade de efeitos econômicos; d) combate ao abuso de

⁴⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 79.

⁴¹ NOGUEIRA, **op. cit.**, 1974. p. 43.

⁴² NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 128.

⁴³ *Ibidem*. p.128-129.

⁴⁴ NOGUEIRA, p.128-129.

formas do direito privado; e) introdução da teoria do abuso do direito no direito tributário; f) mera interpretação teleológica; g) valoração dos fatos; h) interpretação dos fatos.⁴⁵

Observa-se, assim, uma série de conceitos variados em torno da interpretação econômica. Em versão mais recente e atenuada, a interpretação econômica é concebida como um método de interpretação teleológica, no campo da Teoria Geral do Direito, segundo a metodologia “do sentido possível da palavra” de Karl Lorenz, adiante abordada nesta Tese.

Em reforço, válido mencionar que a interpretação econômica, nos dias atuais, apresenta uma versão equilibrada, sendo entendida como critério de interpretação teleológica ou como forma de combate à elusão fiscal e abuso das formas no direito, tendo, portanto, se desvincilhado dos exageros iniciais da versão originária Alemã. Com essa versão, a teoria prestigia tanto os princípios da legalidade e da segurança jurídica, como também os princípios da igualdade e da capacidade contributiva⁴⁶.

No direito positivo brasileiro, não houve acolhimento da interpretação econômica pelo Código Tributário Nacional - CTN. Os dispositivos do projeto do CTN que buscavam incorporar referido método interpretativo não lograram êxito com o advento da redação final aprovada em 1966. O anteprojeto elaborado pela Comissão Especial do Ministério da Fazenda, contemplava os seguintes dispositivos:

Art. 73. Na aplicação da legislação tributária, são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação, observado o disposto neste título.

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 produzam ou sejam suscetíveis de resultados equivalentes.

(...)

Art. 84. Na conceituação de determinado ato, fato ou situação jurídica, para efeito de verificar se configura ou não o fato gerador e de definir a alíquota aplicável, ter-se-á diretamente em vista o seu resultado efetivo, ainda quando não corresponda ao normal em razão da sua natureza jurídica, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

Fato é que, com a rejeição dos dispositivos citados, expõe Luís Eduardo Schoueri, “o legislador complementar não quis que se desse espaço à consideração econômica no

⁴⁵ Idem, p. 19-23.

⁴⁶ SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **Interpretação econômica do direito tributário**. 01/04/2010 171 f. Mestrado em Direito. Instituição de Ensino: PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS, Belo Horizonte. p.120.

Brasil”⁴⁷. Logo, houve forte oposição à visão autonomista, prevalecendo o entendimento que o direito tributário estaria subordinado a categorias do direito privado.

Entretanto, apesar do não acolhimento expresso, os artigos 107 a 112 do CTN em vigor, não negam nem acolhem a interpretação econômica, uma vez que o critério teleológico é oriundo da Teoria Geral do Direito e não depende de previsão legal, da mesma forma que ocorre nos demais ramos do Direito⁴⁸.

Nesse sentido, afirma Schoueri que na própria Alemanha, pouco tempo depois, “a consideração econômica foi revista, não passando, daí, de método teleológico de interpretação. Enquanto tal, não carece de dispositivo específico, para que seja aplicada.”⁴⁹

Ao tratar da interpretação da lei tributária esclarece Marciano Godoi que predomina, atualmente, a compreensão de que 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”.⁵⁰

Assim, para o referido autor, no caso de formulação da norma em função de formas jurídicas ou institutos provenientes do direito privado, deve o intérprete/aplicador qualificar os fatos e atos conforme as formas jurídicas adotadas pelos contribuintes, salvo se estes tenham distorcido tais formas para a prática de fraude à lei tributária.⁵¹

Em sentido contrário à tese da interpretação econômica, Alfredo Augusto Becker, em 1963, sustentou que deve o direito tributário ficar adstrito aos conceitos e institutos do direito privado, sob pena de incorrer em equívoco e destruir a certeza e previsibilidade do direito.

Referido autor combatia o denominado “Direito Tributário invertebrado” e sua proposta teórica buscava uma concepção “pura” do direito tributário, separando-o, em definitivo, das Ciências das Finanças.⁵² Para ele, o direito tributário ficaria invertebrado e sem sustentabilidade (possuía uma “patologia”) ao trazer considerações extrajurídicas

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 695.

⁴⁸ SALIBA, *Ibidem*, 2010.

⁴⁹ SCHOUERI, *op. cit.*, 2013, p. 695.

⁵⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier latin, 2012, p. 209-248.

⁵¹ GODOI, 2012, *op. cit.* p. 209-248.

⁵² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: 7. ed: Noeses, 2018 (1.ª edição é de 1963).

para sua seara, a exemplo da interpretação econômica ora discutida, cuja teoria foi criticada por Becker e pela doutrina brasileira de forma majoritária.⁵³

A obra de Alfredo Augusto Becker, segundo leciona Jonhson Barbosa Nogueira, tem sido o bastião dos que se opõem contra a doutrina da interpretação econômica, apontada de filha do maior equívoco que impede a evolução do direito tributário como ciência jurídica.⁵⁴

A obstinação de Becker em vincular o regime nazista a qualquer forma de doutrina que busque combater o abuso do direito ou a fraude à lei no direito tributário, segundo lições de Marciano Seabra de Godoi, “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”⁵⁵

Ao mencionar que o CTN não acolheu a tese da interpretação econômica, Misabel Abreu Machado Derzi ressalta que apenas o legislador “poderá atribuir efeitos tributários distintos, alterando o alcance e o conteúdo dos institutos e conceitos do direito privado, se inexistir obstáculo na Constituição. Não o intérprete e aplicador da lei.”⁵⁶ Sacha Calmon Navarro Coêlho, com fulcro no princípio da legalidade, também repulsa a aplicação da chamada interpretação econômica no direito tributário, sustentando que toda interpretação é jurídica.⁵⁷

Tradicionalmente, o STF em diversas decisões envolvendo aplicação de conceitos e institutos do direito privado, tem firmado posicionamento uniforme no sentido de que as regras de competência previstas constitucionalmente não exprimem meras recomendações, mas, sim, prescrições, - o emprego de certos termos e conceitos não podem ser flexibilizados pelo aplicador ou serem utilizados para atender tão-somente interesses arrecadatórios dos entes federados.⁵⁸

⁵³ Além da crítica exposta em Teoria Geral do Direito Tributário, cite-se ainda a obra “Carnaval Tributário”, onde o Autor manifestou-se contrário à interpretação econômica do Direito Tributário. IN: BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo, Lejus, 1999.

⁵⁴ NOGUEIRA, **op. cit.**, p. 44.

⁵⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier latin, 2012, pp. 209-248.

⁵⁶ BALEEIRO, **op. cit.** p. 690.

⁵⁷ Os Limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a interpretação econômica do direito tributário ou a chamada norma geral antielisiva). In: **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 285 e 289

⁵⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Conceitos constitucionais e as recentes decisões do STF**. Webinar apresentado por Valter Lobato. (S.1 06/10/2020), 2020. 1 vídeo (1h 44min 50seg). Publicado pelo canal

Assim, a Constituição Federal quando emprega determinados termos ou expressões incorpora conceitos que demarcam o âmbito de poder, fora do qual o seu exercício é inconstitucional, não podendo, portanto, as regras de competência expressarem significados abertos e variáveis.⁵⁹

O debate acima, conforme se verá, toca no tema da interpretação econômica, uma vez que decisões da Suprema Corte esboçam a possibilidade de coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos na interpretação das normas tributárias segundo suas finalidades, o que faz ressurgir a discussão acerca da aplicação da teoria da interpretação econômica no direito tributário.

Assim, de um lado, tem-se, de modo geral, a rejeição à teoria da interpretação econômica pelo CTN e pela doutrina, sobretudo, em abono aos princípios da legalidade e tipicidade; de outro, observa-se uma abertura para sua aceitação, enquanto método de interpretação teleológica, uma versão atenuada, com fulcro na capacidade contributiva, isonomia e solidariedade fiscal.

Em 2016, no bojo do RE 651703 (Tema n.º. 581), envolvendo a tributação dos planos de saúde pelo Imposto sobre Serviço, de relatoria do Ministro Luiz Fux, houve o entendimento de que 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.”⁶⁰

No julgado, percebe-se a necessidade de se distanciar a “interpretação econômica do fato gerador” do “critério econômico”, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do princípio da capacidade contributiva. Defendeu-se, assim, que a Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico e, ainda, que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos.

Ainda no bojo da decisão referida, foi dito que a utilização do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico, não deriva de uma preocupação arrecadatória, mas de uma apreciação axiológica baseada nos valores da igualdade e da solidariedade, dos quais derivam os princípios da igualdade, capacidade contributiva e solidariedade.

ABRADT BRASIL. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=8otW88VNQ3k>. Acesso em 15 out 2020.

⁵⁹ Ibidem.

⁶⁰ STF, RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 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. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur366612/false>. Acesso em 15 out 2020.

O julgado acima, que nos serviu de referência para construção da hipótese deste estudo, aliado a outros que foram analisados nos capítulos seguintes, bem como a abordagem dialética dos principais posicionamentos da doutrina brasileira, são suficientes para revelarem a necessidade de análise pelos estudiosos do direito da eventual aceitação e aplicação da interpretação econômica da norma tributária. Enfim, este é o objeto de estudo que se propôs a presente pesquisa.

2.3 INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA, ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO E CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL: DISTINÇÕES NECESSÁRIAS⁶¹

Para evitar confusão terminológica e fixar as premissas desta pesquisa, oportuno diferenciar interpretação econômica, análise econômica do direito (AED) e consequencialismo judicial. Como já esclarecido nas linhas acima, ainda na fase embrionária do projeto de pesquisa e debates sobre o tema ora eleito, verificou-se que os acadêmicos e demais profissionais da área jurídica costumam embaralhar os institutos citados, o que trouxe o desafio de apartar as diferenças e elucidar eventuais semelhanças, o que permitirá, sobremaneira, uma maior contribuição prática e acadêmica.

2.3.1 Interpretação econômica e Análise econômica do direito

Preliminarmente, vale salientar que a interpretação econômica não é sinônimo de análise econômica do direito. A interpretação econômica no direito tributário, em sua acepção mais corriqueira, consiste em apreender o conteúdo econômico subjacente na norma tributária. Conforme já explicitado, as leis tributárias possuem teores econômicos cabendo ao intérprete analisar se deve, ou não, se pautar no substrato econômico para apreender os conceitos e institutos jurídicos. A doutrina mais moderna a concebe como um método de interpretação teleológica, adotando-se uma versão equilibrada, como contraponto ao modelo originário alemão de contornos mais radicais.

Afora os juristas, os economistas são as pessoas que provavelmente mais estudam o Direito Tributário. Basta citar Adam Smith e seu clássico livro “Uma Investigação sobre

⁶¹ Parte desse tópico da tese compôs um artigo apresentado no CONPEDI em coautoria com Dr. Paulo Lyrio Pimenta intitulado: Interpretação econômica do direito tributário e a análise econômica do direito: distinções necessárias. In: Trabalho apresentado no VII Encontro Virtual do CONPEDI, realizado nos dias 24 a 28 de junho de 2024.

a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações, mais conhecida simplesmente como “A Riqueza das Nações”, do Séc. XVIII, para se comprovar o quanto um economista pode contribuir com o Direito Tributário.

E a razão é simples: do ponto de vista público, a receita dos tributos é a mais importante para o Estado financiar suas políticas públicas; e do ponto de vista privado, os tributos são importante fator na precificação dos produtos e serviços, no equilíbrio da concorrência e, ainda, na alocação e escolhas pelos agentes econômicos.

O impacto dos tributos no orçamento público, no crescimento econômico, nas teorias econômicas e no ambiente de negócios é inegável, de sorte a atrair diversos estudos sobre o reflexo das leis tributárias, dos seus institutos, das decisões administrativas e judiciais no âmbito econômico, o que não pode afastar o jurista de conhecer essa intrínseca relação.

Nesse sentido, é de se questionar se o pagamento de tributos deve ficar atrelado a elementos rígidos previstos em lei ou a estruturas mais livres, advindas da capacidade de contribuir com o Estado. Por outro lado, indaga-se se as decisões judiciais que implicam perdas vultosas de recursos ao caixa do Estado devem ser sopesadas em termos quantitativos, de crise fiscal, ou apenas focar nos elementos jurídicos, desapegados de qualquer análise econômica. É nesse cenário que surge a necessidade do estudo da Análise Econômica do Direito.

Com efeito, o liame entre direito e economia e a ideia de recorrer a conceitos econômicos para melhor apreensão do direito não é uma novidade. É possível encontrar a vinculação dessas duas ciências desde Maquiavel, Hobbes e Locke.⁶² No século XIX, na Europa, ocorreu movimento para reunir direito e economia. Todavia, a corrente contemporânea tem origem norte-americana.⁶³

A Análise Econômica do Direito – AED (*Law and Economics* ou análise jus-econômica ou Direito e Economia), na sua formatação atual, se propagou com o desenvolvimento da Escola de Chicago nos Estados Unidos, embora a relação entre economia e direito possua raiz mais profunda, a exemplo dos escritos de Hobbes no século

⁶² JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JACOB, Camila Mosna Tomazella. **A Análise Econômica do Direito no Direito Tributário e a Aplicação na Modulação de Efeitos**. Brasília: UCB. EALR, V. 12, n° 3, p. 219-239, Set-Dez, 2021.

⁶³ MACKAAY, Ejan & ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. Tradução: Rachel Sztajn. 2 ed. SP: Atlas, 2020.

XVII acerca das discussões sobre a propriedade. Entretanto, indiscutivelmente, com as contribuições de autores como Ronald Coase, Guido Calabresi e Richard A. Posner, a AED “se robusteceu, tomou forma e se espalhou por vários países, inclusive aqueles que não possuem a tradição anglo-saxônica da Common Law.”⁶⁴

As raízes do movimento da teoria econômica do direito são profundas. Bentham aplicava a teoria econômica ao comportamento dos criminosos; Holmes, Brandeis, Learned Hand e Robert Hale preparavam o terreno para a recepção da economia pelo direito americano; Nas décadas de 1940 e 1950, o direito antitruste, o direito societário e a tributação federal passavam a ser estudados pela economia.⁶⁵

Na década seguinte, os artigos de Coase, Becker e Guido Calabresi introduziram a “nova” teoria econômica do direito, ressaltando a aplicação da economia a institutos centrais do sistema jurídico, a exemplo da propriedade, os contratos, a responsabilidade civil, o direito de família, o direito penal, dentre outras áreas.⁶⁶

A partir de 1958 surge significativo avanço com a publicação do *Journal of Law and Economics*, cujo ponto de partida é o artigo de Ronald Coase sobre o custo social (1960) que lhe rendeu o prêmio Nobel em 1991. O estudo dos custos de transação - conforme abordaremos adiante - “se converteu em um dos pilares da análise econômica do direito”.⁶⁷

Entre 1972-1980, ocorre uma fase denominada aceitação do paradigma.⁶⁸ Richard Posner publica a obra *Economic Analysis of Law*, em 1972. “Se antes foi um teórico claramente utilitarista, voltado para um consequencialismo eficientista, sua concepção rumou para o que ele mesmo descreve como pragmático.”⁶⁹

⁶⁴ BRANDÃO, Pedro Henrique Peixoto Fernandes. **O poder judiciário e as escolhas trágicas: enfrentamentos à luz da análise econômica do direito.** Dissertação de mestrado apresentada à Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador, 2018, p.18. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/28079/1/Pedro%20Henrique%20Peixoto%20Fernandes%20Brand%C3%A3o.pdf>. Acesso em 02 jan 2019.

⁶⁵ POSNER, Richard A. **Para além do direito.** Tradução Evandro Ferreira e Silva. SP: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 462

⁶⁶ Idem, 2009, p. 462.

⁶⁷ MACKAAY & ROUSSEAU, **op. cit.**, 2020, p. 10.

⁶⁸ Idem, 2020, p. 10.

⁶⁹ NASCIMENTO, Roberta Simões. **O consequencialismo econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: Um estudo crítico.** Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, 2013, p. 91.

O pragmatismo⁷⁰ de Posner recebeu muitas críticas, em especial, por parte de Ronald Dworkin⁷¹, acerca da noção de eficiência - maximização da riqueza - como princípio jurídico.⁷² A ideia de Posner era que a eficiência seria o único critério de justiça, entretanto, posteriormente, reviu suas premissas, aliando à eficiência outros princípios para se auferir a justiça.

A discussão ganha relevância com a publicação em 1990 da obra *The Problems of Jurisprudence*, traduzido no Brasil como “Problemas de Filosofia do Direito.”⁷³ No último capítulo, Posner propõe que o pragmatismo seja a direção para a solução dos assuntos envolvendo a autonomia do raciocínio jurídico e da objetividade do direito.⁷⁴

Nesse sentido, o autor rechaçou a autonomia do direito, ressaltando que a economia soube introduzir-se de forma profunda a ponto da educação jurídica ser incompleta sem algum conhecimento desta e de outros campos do conhecimento.⁷⁵ Ademais, sustentou que a teoria jurídica interdisciplinar é inevitável, enfatizando que essa perspectiva é uma porta aberta para os neotradicionalistas, que afirmam que direito é direito. Conclui afirmando que já é tarde demais para retirar a economia do direito, ou seja, a realidade é que este não é mais “apenas direito (se é que algum dia foi).”⁷⁶

Posteriormente surgiu o *Journal of Legal Studies* onde foram publicados diversos artigos. Em dez anos, foram veiculados mais de mil trabalhos abordando a ótica da análise

⁷⁰ O pragmatismo surgiu como movimento filosófico nos Estados Unidos, mais especificamente em Cambridge, no final do século XIX, a partir das discussões do chamado “Clube Metafísico”, formado em sua maioria por membros da Universidade de Harvard. (NASCIMENTO, **op. cit.**, 2013, p. 92).

⁷¹ Foge ao escopo desta Tese a análise do debate Posner-Dworkin. Para maiores aprofundamentos recomenda-se a leitura: ARGUELHES, Diego Werneck. **Deuses pragmáticos, mortais consequencialistas**: a justificação consequencialista de decisões judiciais. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2006; ARRUDA, Thais Nunes de. **Como os juízes decidem os casos difíceis?** A guinada pragmática de Richard Posner e as críticas de Ronald Dworkin. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2011.

⁷² Sobre o tema, recomenda-se a leitura do Texto: SANTOS JÚNIOR, Clélio Gomes dos. **Levando os princípios a sério: eficiência como princípio jurídico**. In: Trabalho publicado nos Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em São Paulo – SP nos dias 04, 05, 06 e 07 de novembro de 2009.

⁷³ POSNER, Richard A. **Problemas de filosofia do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

⁷⁴ “(...) o Posner, do *The Problems of Jurisprudence*, não vai acreditar mais na possibilidade de se encontrar uma solução correta no Direito, crendo que as instituições judiciais formatadas a partir de suas histórias profissionais poderiam garantir maior objetividade jurídica às decisões, sempre fundadas em níveis de racionalidade controláveis. Na verdade, a partir disto, a essência da decisão interpretativa do magistrado consiste em considerar as consequências de soluções alternativas que lhe proporcionem o sistema jurídico, eis que não há interpretação absolutamente correta.” (LEAL, Rogério Gesta. **Impactos econômicos e sociais das decisões judiciais**: aspectos introdutórios. Brasília: ENFAM, 2010, p. 31).

⁷⁵ POSNER, **op cit.**, 2007, pp. 580 a 591.

⁷⁶ Idem, 2007, p. 591.

econômica. O movimento da AED se impôs cada vez mais nas faculdades de direito norte-americanas, sendo que muitas, inclusive, contrataram economistas – exclusivos ou em parceria – para ministrarem aulas.⁷⁷

Entre 1980 a 1982 foram intensificados os debates sobre os fundamentos da AED. Tornou-se ponto essencial nas discussões saber se a atribuição de direitos poderia ser inferida de considerações de eficácia ou se seria necessário – para precisar a noção de eficácia – fixar de modo prévio, ao menos, certos direitos fundamentais.⁷⁸

Após 1982 houve o movimento ampliado da AED. Os debates intensos no período anterior serviram de estímulo para o surgimento de outras linhas de pensamento, longe, porém, de levar à sua fragmentação.⁷⁹ Como se nota, a análise econômica se consolida como alternativa à filosofia moral e política do utilitarismo⁸⁰ que predominava no contexto teórico norte-americano até a década de 1960,⁸¹ apresentando-se, também, como uma reação “ao entendimento predominante no ambiente jurídico norte-americano de que o direito deve ser entendido como uma realidade e disciplina autônoma.”⁸²

É equivocada a ideia que a AED pressupõe um *corpus* teórico unificado. Em verdade, representa mais um movimento do que uma escola única, no qual contempla várias vertentes, muitas discrepantes entre si, tais como: “Escola de Chicago (*Chicago Law and Economics*), Escola das Escolhas Públicas (*Public Choice Theory*), Escola da Nova Economia Institucionalista (*Institutional Law and Economics*).⁸³

Coadunando-se com o entendimento acima, ao indagar se a AED seria um método de abordagem ou escola de pensamento, RUAN traz algumas reflexões, afirmando que não há uma única corrente doutrinária conhecida como Direito e Economia, mas sim

⁷⁷ MACKAAY & ROUSSEAU, **op. cit.**, 2020, p. 11.

⁷⁸ *Ibidem*, 2020.

⁷⁹ *Idem*, 2020.

⁸⁰ “O pragmatismo não se confunde com o utilitarismo, expressões muitas vezes empregadas, de forma equivocada, como sinônimas. Embora ambos sejam consequencialistas, o utilitarismo surgiu na Inglaterra e bem antes do pragmatismo. Os expoentes dessa corrente de pensamento foram os ingleses Jeremy Bentham e John Stuart Mill.” (NASCIMENTO, **op. cit.**, 2013, p. 95).

⁸¹ SILVEIRA. **op.cit.**, 2009. p.13

⁸² *Idem*, 2009, p. 13. Nesse ponto, o autor observa que a construção do entendimento de que o direito possui uma realidade autônoma do ponto de vista metodológico e epistemológico é atribuída ao professor da Harvard University, Christopher Columbus Langdell. “O método do caso (case method ou mechanical jurisprudence) elaborado por Langdell foi apresentado pela primeira vez na obra *Cases on the Law of Contract*, em 1871. Esse método irá entender o direito como um conjunto de princípios, conceitos e doutrinas decorrentes da multidão de decisões judiciais, permitindo determinar a aplicação normativa por meio do uso de raciocínios lógicos e da argumentação analógica. (SILVEIRA, 2019, p. 13)

⁸³ SILVEIRA. Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. RJ: Elsevier, 2009. p.14.

diversas escolas de pensamento. Embora a Escola de Chicago seja a mais conhecida e considerada como a corrente principal⁸⁴ há, também, a escola de Yale (*liderada por Calabresi*), a de Virgínia (*Functional School*), dentre outras.⁸⁵

Para o referido Autor, a AED se aproxima mais de um método de abordagem do que uma escola ou corrente doutrinária, já que “não apresenta um conjunto de postulados e dogmas fechados que são defendidos por seus autores, como geralmente ocorre nas escolas de pensamento.”⁸⁶

Nesse ambiente de ampliação do movimento da análise econômica do direito, surge, em 1985, na Universidade de Yale, sob a direção de Oliver Williamson, a revista *Journal of law, Economics and Organization*. Com base nas lições de Coase, Williamson desenvolve seus estudos com olhar nas organizações (instituições), cuja concepção, é, às vezes, denominada neoinstitucionalista. Com abordagem análoga, porém voltada a questões históricas, Douglas North ganha o prêmio Nobel em 1993.⁸⁷

Destaca-se, ainda, o surgimento de outra corrente de pensamento, inspirada nos economistas da escola austríaca como Menger, Schumpeter, Von Mises, Hayek, Kirzner, privilegiando, no plano econômico, os estudos sobre inovação e empreendedorismo, ao invés dos equilíbrios econômicos, como faziam os economistas neoclássicos. Essa escola “acentua a subjetividade dos valores, a fundamental incerteza inerente a todas as atividades econômicas e parte da inviabilidade das economias planejadas e das sociais democracias assemelhadas”.⁸⁸

Durante os anos 1980, a escola denominada de *Public choice* (escolha pública) se associa a análise econômica do direito. James Buchanan, prêmio Nobel em 1988, cria um grupo de estudos na *Goerge Mason University* denominado economia política constitucional, cujo objetivo é pesquisar arranjos constitucionais que garantam escolhas coletivas e reflitam a vontade de todos os cidadãos.

No final dos anos 1990 surgiram muitas obras consolidando a análise econômica do direito. Nota-se, ademais, uma crescente integração à corrente principal de outras

⁸⁴ Nesse sentido: vide MACKAAY & ROUSSEAU, **op. cit.**, 2020, pp. 13 a 15.

⁸⁵ RUAN, Pablo. Análise econômica do direito: método de abordagem ou escola de pensamento?. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5626, 26 nov. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70338>. Acesso em: 1 jun. 2021.

⁸⁶ *Idem.* p. 04.

⁸⁷ MACKAAY & ROUSSEAU, **op. cit.**, 2020, p.14.

⁸⁸ *Ibidem*, 2020, p. 14.

linhas de pensamento até então vistas como dissidentes, a exemplo da *behavioral law and economics* (direito e economia comportamental) que passou a alargar o campo de análise da AED.⁸⁹

No cenário brasileiro, vale destacar a criação em 2008 da Associação Brasileira de Direito e Economia – ABDE, associação civil sem fins lucrativos, criada com o escopo de desenvolver a interdisciplinaridade entre o direito e a economia. Nesse mesmo ano, no Programa de Doutorado da Faculdade de Direito de São Paulo já existiam cadeiras que estudavam a AED, como “direito e economia” e “direito e desenvolvimento”⁹⁰ sendo, portanto, a Universidade de São Paulo “um dos primeiros espaços acadêmicos no Brasil preocupado em estudar o fenômeno jurídico também com a lupa e técnicas da economia.”⁹¹

Ademais, a Fundação Getúlio Vargas possui um Centro de Pesquisa em Direito e Economia (CPDE) que tem como objetivo precípua realizar pesquisas e estudos interdisciplinares nas áreas de interseção entre o Direito e a Economia, “promovendo análises e discussões sobre os efeitos esperados de normas e decisões jurídicas sobre o comportamento dos agentes econômicos e o desenvolvimento socioeconômico do País.”⁹²

Conforme relatamos em outra oportunidade⁹³, no Estado da Bahia, válido destacar a linha de pesquisa em análise econômica do direito como parte do Programa de Pós-Graduação (Mestrado e Doutorado) da Universidade Federal da Bahia – UFBA liderada pelo Professor Saulo José Casali Bahia. Como fruto desses estudos, é organizado anualmente o “Encontro Baiano de Análise Econômica do Direito” que conta com a participação de docentes e discentes, além de convidados que palestram sobre seus estudos em AED.⁹⁴

Também quanto à produção acadêmica baiana, destaca-se o grupo de estudos análise econômica do direito da Universidade do Estado da Bahia – UNEB, Campus XV-Valença, que realizou no ano de 2016 o primeiro evento na área intitulado “I Seminário de Análise Econômica do Direito”, sob a coordenação dos professores Fábio Gabriel de

⁸⁹ MACKAAY & ROUSSEAU, **op. cit.**, 2020, p. 15. *A behavioral law and economics* “assume a tarefa de propor explicações para certas anomalias ausentes da corrente principal e das regras que impedem os agentes a se tornarem vítimas dos limites de sua própria racionalidade. (p. 15)

⁹⁰ JASPER, p. 112 *apud* BRANDÃO, *ibidem*. p. 37.

⁹¹ BRANDÃO, *op. cit.*, 2018, p.37.

⁹² FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Centro de pesquisa em direito e economia**. Disponível em <https://direitorio.fgv.br/cpde>. Acesso em 03 jun 2021.

⁹³ TUNES, **op. cit.**, 2019.

⁹⁴ BRANDÃO, **op. cit.**, 2018. p. 37-38.

Oliveira, Eduardo Monteiro e Thiana Cairo. No referido evento, muitos trabalhos científicos foram apresentados, fruto das pesquisas do grupo de estudos em AED.

Seguindo nas análises, vale pontuar que a análise econômica do direito possui como principais características: i) rejeição da autonomia do direito perante a realidade social e econômica; ii) utilização de métodos de outras áreas do conhecimento, tais com economia e filosofia; iii) crítica à interpretação jurídica como interpretação conforme precedentes ou o direito, sem referência ao contexto econômico e social.⁹⁵

Desse modo, a AED compreende um estudo interdisciplinar, cujo intercâmbio de informações possibilita compreender efeitos práticos oriundos, por exemplo, de uma nova lei e seus efeitos no comportamento humano ou, ainda, aproximar modelos econômicos da realidade. Para o jurista, a aplicação de modelos e teorias da ciência econômica permitiria uma releitura de certos institutos jurídicos, como o contrato, responsabilidade civil, a propriedade, a aplicação de sanções, dentre outros temas.⁹⁶

O enlace direito e economia, ao contrário do que muitos pensam, não procura dar respostas definitivas – uma espécie de “receita pronta” – para as questões jurídicas que procura analisar. Guido Calabresi já há muito observou que tal hipótese - fornecer respostas definitivas para os dilemas normativos - é “ridícula”.⁹⁷

Assim, o direito e a economia compreendem “a aplicação das teorias e métodos empíricos da economia para as instituições centrais do sistema jurídico”.⁹⁸ Em reforço, “a economia contribui para que o Direito seja percebido numa nova dimensão, que é extremamente útil na compreensão da formulação de políticas públicas.”⁹⁹

Outrossim, a economia possibilitou uma teoria científica que permite realizar previsões sobre os efeitos das sanções legais sobre o comportamento.¹⁰⁰ “Para os economistas, as sanções se assemelham aos preços, e, presumivelmente, as pessoas reagem às sanções, em grande parte, da mesma maneira que reagem aos preços.”¹⁰¹ Em

⁹⁵ Ibidem, p. 13

⁹⁶ TUNES, **op. cit.** 2020.

⁹⁷ CALABRESI, Guido. **Thoughts on the Future of Economics**. Journal of Legal Education, v. 33, 1983, p. 363.

⁹⁸ POSNER, Richard A. **The economic approach to law**. Texas Law Review, v. 53, n. 4, 1975.

⁹⁹ PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. RJ: Elsevier, 2005, p.16.

¹⁰⁰ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & economia**. Tradução: Luis Marcos Sander, Francisco Araújo da Costa. 5 ed., Porto Alegre: Bookman, 2010, p. 25.

¹⁰¹ POLINSKY, A. Mitchell e SHAVELL, Steven. **Economic Analysis of Law**. Stanford Law and Economics Olin Working Paper No. 316 (2005), p. 2. Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=859406. Acesso em 31.05.2021.

suma, a AED procura identificar os efeitos das normas jurídicas sobre o comportamento dos agentes e se tais efeitos são socialmente desejáveis.

Consoante as lições de Gico Júnior, “o direito é, de uma perspectiva mais objetiva, a arte de regular o comportamento humano. A economia, por sua vez, é a ciência que estuda como o ser humano toma decisões e se comporta em um mundo de recursos escassos e suas consequências.”¹⁰²

Ainda para o referido Autor, os juristas carecem de um instrumental analítico robusto “para descrever a realidade sobre a qual exercem juízos de valor ou para prever as prováveis consequências de decisões jurídico-políticas que são seu objeto de análise tradicional”. Assim, “o direito não possui uma teoria sobre o comportamento humano” e, nesse sentido, a AED revela-se útil ao direito, uma vez que oferece um “instrumental teórico maduro que auxilia a compreensão dos fatos sociais e, principalmente, como os agentes sociais responderão a potenciais alterações em suas estruturas de incentivos.”¹⁰³

Portanto, a AED é o campo do conhecimento humano, cujo objetivo é utilizar os diversos instrumentos teóricos e empíricos econômicos e das ciências afins “para expandir a compreensão e o alcance do direito e aperfeiçoar o desenvolvimento, a aplicação e a avaliação de normas jurídicas, principalmente com relação às suas consequências.”¹⁰⁴

É possível destacar dois níveis epistemológicos, da disciplina de Direito e Economia: i) a dimensão positiva (ou descritiva) denominada “Direito e Economia Positivo”, que se ocupa das repercussões do Direito sobre o mundo real dos fatos; e a ii) dimensão normativa (ou prescritiva) denominada “Direito e Economia Normativo” que se “ocupa de estudar se, e como, noções de justiça se comunicam com os conceitos de eficiência econômica, maximização da riqueza e maximização de bem-estar.”¹⁰⁵

No campo da microeconomia, a utilização da teoria econômica é importante ferramenta para aprimorar e influenciar a formação do direito, buscando a máxima eficiência econômica ou maximização da riqueza. No âmbito da teoria geral da decisão,

¹⁰² GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. In: *Economic A Analysis of Law Review*. EALR, V. 1, nº 1, p. 7-33, Jan-Jun, 2010. p.8. Disponível em: [\(PDF\) Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito \(researchgate.net\)](#). Acesso: 01 jun 2021.

¹⁰³ GICO JÚNIOR, *op. cit.*, 2021, p. 08.

¹⁰⁴ Idem, 2021, p. 08.

¹⁰⁵ SALAMA, Bruno Meyerhof. **O que é Pesquisa em Direito e Economia?** Cadernos Direito GV. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, n. 2, v. 5, mar. 2008, p.9. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>. Acesso em 31.05.2021.

por exemplo, o jurista pode se valer, em suas análises, da Teoria dos Jogos, do Teorema de Coase e da Teoria da Escolha Racional.¹⁰⁶

2.3.1.1 Análise econômica do direito tributário

Segundo expõe Cristiano Carvalho, a doutrina dominante no direito brasileiro “é sobretudo formalista e unidisciplinar, ignorando quase que completamente critérios econômicos em suas contribuições”, o que causa estranheza, pois existe natural conexão entre tributação e setor econômico.¹⁰⁷

Em verdade, a partir de premissas equivocadas prolifera-se a ideia distorcida que a AED seria invasão ou contaminação da seara jurídica por categorias e conceitos econômicos. Há, ao que parece, uma “econofobia generalizada”, segundo expressão empregada por Ramonond Ruyer.¹⁰⁸ Essa mesma impressão, a nosso sentir, também é endereçada a certos críticos da interpretação econômica que, sem o devido cuidado, ignoram as diferenças da teoria em sua versão originária e, a mais atual, compreendida como critério teleológico.

Como reforça Carvalho, “os mesmos autores que aplicam outros campos interdisciplinares ao Direito resistem à simples menção da Análise Econômica no fenômeno jurídico.”¹⁰⁹ Entretanto, esclarece que a AED não se confunde com a vetusta “interpretação econômica do fato gerador”, criada por Enno Becker, afastando-se, também, das doutrinas da “substância sobre a forma” e de normas “antielisivas” que, segundo posicionamento do autor, seguem os mesmos passos daquela.

¹⁰⁶ JESUS, Isabela Bonfá de; *et all.* **op. cit.**, Set-Dez, 2021. Segundo os autores: “A Teoria dos Jogos é utilizada para a interpretação do comportamento das pessoas entre si. Ela ampara a compreensão da teoria da decisão, pois busca auxiliar no entendimento teórico do processo de decisão dos agentes e desenvolver nesses agentes, a capacidade de raciocinar estrategicamente”. (p. 222); O Teorema de Coase está diretamente vinculado às externalidades. As “externalidades seriam os custos ou benefícios que atingem terceiros, não integrantes da relação econômica-jurídica. Elas podem gerar benefícios ou prejuízos para terceiros, que não pagaram por ele ou que não estavam cientes de sua possibilidade. (p. 222-223); A Teoria da Escolha Racional, “tem como finalidade modelar matematicamente as escolhas dos indivíduos. Ela parte do pressuposto de que os indivíduos são auto interessados – agindo de maneira a maximizar seu bem estar em face dos recursos limitados que possui.” (p. 223)

¹⁰⁷ CARVALHO, Cristiano. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma introdução. In: Agenda contemporânea: direito e economia: 30 anos de Brasil. Tomo 3. Maria Lúcia L.M Padua Lima (coordenação) SP: Saraiva, 2012, p. 27.

¹⁰⁸ RUYER, Ramond, em *Éloge de la Société de consommation*. In: MACKAAY & ROUSSEAU, **op. cit.**, 2020, p. 16.

¹⁰⁹ CARVALHO, **op. cit.**, 2012, p. 28.

Na análise econômica do direito, o tributo é compreendido como um custo, já que o Estado se vale da tributação para resolver alocação de recursos via fornecimento e produção de bens públicos, estes entendidos como uma espécie de externalidade positiva.¹¹⁰

As externalidades - positivas ou negativas - referem-se aos efeitos que transcendem relações intersubjetivas e atingem terceiros. No que concerne aos estudos voltados para desestimular a produção de externalidades negativas, a solução considerada eficiente, até os anos 70 do século passado, era a denominada “tributação pigouviana”, de autoria do economista inglês Arthur Cecil Pigou.¹¹¹

Arthur Pigou (1877-1959), considerado um dos mais importantes representantes da escola de Cambridge e também líder da Escola Marshalliana na Inglaterra, lançou as bases para a teoria do bem-estar e das externalidades, nos estudos desenvolvidos especialmente em *Wealth and Welfare* (1912) e nas sucessivas edições de *The Economics of Welfare* (1920, 1ª edição).¹¹² O autor se dedicou a pesquisa de como as falhas de mercado comprometem a eficiência econômica, conceito que ficou conhecido como externalidades.

Segundo Pigou, a tributação seria o mecanismo para forçar a correção da conduta do agente e ajustar as falhas do mercado. O autor defendia a intervenção estatal para combater e resolver problemas gerados pelas externalidades através da cobrança de impostos ou da concessão de benefícios, ideia considerada original à época e que na literatura especializada, recebeu o nome de tributação pigouviana.¹¹³

Posteriormente, ao analisar o problema do custo social, em artigo intitulado – *The Problem of Social Cost* - o economista inglês Ronald Coase, em 1960, sustentou que a análise das externalidades negativas deveria considerar, não apenas o produtor da externalidade, mas também os atingidos por ela. O problema não seria de "falha" de

¹¹⁰ CARVALHO, **op. cit.**, 2012, p. 35. O autor esclarece que “o bem público é espécie de externalidade, o que significa custos ou benefícios que atingem a terceiros externos à relação entre produtor e consumidor. Se a externalidade gerar custos a terceiros, ela será negativa. Se gerar benefícios, será positiva. O bem público, portanto, é uma espécie de externalidade positiva”.

¹¹¹ Idem, 2012, p. 47

¹¹² SALLES, Alexandre Ottoni Teatini; MATIAS, Ariella Lopes. **Uma análise da teoria das externalidades de Pigou e Coase e suas aplicações na abordagem teórica da Economia Ambiental.** INFORME ECONÔMICO (UFPI) - ISSN 2764-1392 ANO 24 - VOLUME 44 - NÚMERO 1 - JANEIRO-JUNHO, 2022. Disponível: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/2753-Texto%20do%20Artigo-7821-1-10-20220628.pdf>. Acesso em 18 jun 2024.

¹¹³ Idem, 2022, p. 156.

mercado, mas uma falta de mercado, ou seja, de “direitos de propriedade bem definidos e de um ambiente com baixos custos de transação que permitisse às partes negociar uma solução consensual que atendesse a ambos os interesses.”¹¹⁴ Nesse sentido, os custos de transação – e não as externalidades – obstariam, em certas situações, a negociação entre as partes.

Desse modo, ao compreender a problemática dos custos da transação e seu impacto na alocação de recursos, o “Teorema de Coase” busca a solução para promoção de ambiente em que haja eficiência econômica e facilite trocas voluntárias entre as partes. O sistema tributário, nesse panorama, pode funcionar como mecanismo de diminuição dos custos de transação. Mas isso nem sempre acontece.

No cenário tributário brasileiro, por exemplo, em direção oposta ao Teorema de Coase, há uma complexa e excessiva legislação tributária que acarreta elevado “custo de conformidade”. Segundo Aldo Bertolucci, os custos de conformidade à tributação “correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes.”¹¹⁵ Envolvem o cumprimento de obrigações acessórias ou de mero dever instrumental, como declarações, informações fiscais, atendimento a fiscalizações etc.

Outrossim, como expõem Marcia C. P. Ribeiro e Barbara das Neves¹¹⁶ “existem custos que não são facilmente perceptíveis em matéria tributária, por não ser perfeitamente clara a sua relação com as imposições demandadas pelo fisco”. Além das contribuições de Ronald Coase acerca do custo das externalidades, as autoras citam, ainda, o pensamento de Douglas North, economista também associado às teorias que integram a chamada Nova Economia Institucional, segundo o qual as instituições desempenham um papel relevante nos arranjos negociais, com impacto nos custos de transação.

Instituições, na análise de North, são todas as restrições criadas pelo ser humano a exemplo das regras formais - leis, códigos - ou limitações informais - códigos de

¹¹⁴ *ibidem*, p. 47

¹¹⁵ BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. Uma contribuição ao estudo da incidência dos Custos de Conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil São Paulo: Dissertação (Mestrado) FEA/USP, 2001. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18042007-145400/pt-br.php>. Acesso: 20 maio 2024.

¹¹⁶ RIBEIRO, M.C.P; & NEVES, B. (2020). **A Análise Econômica do Direito e os Custos Ocultos de Transação em Matéria Tributária**. Revista De Direito Brasileira, 25(10), 266–279. Disponível: <https://doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2358-1352/2020.v25i10.4533>. Acesso: 09 set. 2024.

conduta, convenções. Nesse sentido, “também funcionariam como instituições os órgãos e mecanismos responsáveis pela eficácia destas normas, como o Poder Judiciário.”¹¹⁷

Desse modo, para North, instituições eficientes seriam capazes de diminuir os custos de transação, em virtude da redução de incertezas e, ainda, por delimitarem as opções indesejáveis entre os agentes envolvidos em certas circunstâncias. Para as autoras supracitadas, “analisando o próprio Direito como uma espécie de instituição responsável pela confiança no mercado privado, em um sentido amplo, a tributação em si poderia ser considerada um custo de transação.”¹¹⁸

A EC 132/2023, recém aprovada, pretende tornar o sistema tributário mais simples e transparente, garantindo maior eficiência nas decisões dos agentes econômicos. A propósito, a reforma tributária, vista sob a perspectiva da teoria dos jogos, segundo análises de Bradson Camelo e Cristiano Carvalho, tem como objetivo “criar um ambiente em que os agentes econômicos tomem decisões pautadas na eficiência e produtividade, em vez de se concentrarem em estratégias para minimizar suas obrigações fiscais.”¹¹⁹

Em reforço, também em uma compreensão mais pragmática do tributo enquanto realidade econômica, Eduardo Monteiro, na mesma linha de pensamento dos autores abordados acima, esclarece que, para além de uma obrigação legal (visão normativa), o tributo é compreendido como um custo de transação nas trocas realizadas pelos contribuintes no espaço público de mercado. Ao cumprir as normas tributárias, o contribuinte acaba por elevar o custo final dos produtos e serviços.¹²⁰

É certo, ainda, que todos os direitos envolvem custos. O Estado para proteger e garantir a tutela dos direitos precisa de financiamento e apoio público, necessitando, portanto, da tributação. Um Estado sem dinheiro não pode proteger direitos.¹²¹ Mas, a busca de angariar recursos aos cofres públicos via tributação não pode ser irrazoável a ponto de comprometer a capacidade econômica dos contribuintes.

Nessa perspectiva, um outro modelo teórico é muito utilizado pelos estudiosos do direito tributário: a Curva de Laffer. Numa lógica simplista, quanto maior a alíquota dos

¹¹⁷ RIBEIRO & NEVES, *op. cit.*, 2020, p. 272

¹¹⁸ *Idem*, 2020, p. 272.

¹¹⁹ CAMELO, Bradson; CARVALHO, Cristiano. **O tributarista estratégico**: a teoria dos jogos no direito tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2024, p.145.

¹²⁰ MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **O tributo enquanto custo de transação, a elisão tributária e a decisão do supremo tribunal federal na ação direta de inconstitucionalidade 2446**. In: Direito Público em foco. Editora Papel da palavra, jun 2023.

Disponível <https://papeldapalavra.com/catalogo/direitopublicoemfoco/>. Acesso em: jul 2023.

¹²¹ HOLMES, Stephen; Sunstein, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. SP: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

tributos, maior a arrecadação. Ocorre que, a partir de determinado ponto, a elevação das alíquotas dos tributos pode produzir efeito inverso: a arrecadação tende a cair pelo esgotamento da capacidade econômica.

É que uma carga tributária muito elevada, acaba por estimular a evasão fiscal, através das atividades informais e ilegais, o que gera redução da arrecadação. Desse modo, uma tributação moderada, justa, encoraja os contribuintes ao pagamento de tributos, evitando os dissabores da sonegação, que são variados: autuações, perda do patrimônio e até cometimento de crimes.

De mais a mais, importante trazer à baila outro exemplo de aplicabilidade da AED. O Professor Eduardo Goulart Pimenta¹²² traz uma hipótese que busca elucidar como eventuais mudanças na legislação pode explicar o comportamento do consumidor com relação ao consumo de carros.

O referido autor traz o seguinte questionamento: “Se uma alteração legislativa determinar radical diminuição na alíquota do Imposto sobre a propriedade de veículos automotores haverá um aumento no consumo de carros?” Se a resposta for afirmativa, estaremos diante de um modelo econômico que analisa os efeitos de uma mudança legislativa sobre a geração e distribuição da riqueza. Assim, no caso em tela, caberia ao legislador, a partir dessa informação, decidir se essa influência é, ou não, adequada aos valores prevaletentes na sociedade.

É possível verificar que o exemplo acima se coaduna com as reflexões de Gico Júnior, ao abordar que a AED tem como objetivo introduzir uma metodologia que contribua de forma significativa para a compreensão de fenômenos sociais e que possa auxiliar na tomada racional de decisões jurídicas, oferecendo, portanto, uma grande contribuição do ponto de vista epistemológico jurídico. “Se a avaliação da adequação de determinada norma está intimamente ligada às suas reais consequências sobre a sociedade (consequencialismo), a juseconomia se apresenta como uma interessante alternativa para esse tipo de investigação.¹²³”

Nesse sentido, a AED se propõe a oferecer um instrumental teórico que auxilie na compreensão dos fatos sociais e possibilite ao jurista - nesse enlace entre direito e economia - a aplicação de modelos e teorias da ciência econômica para viabilizar uma

¹²² PIMENTA, Eduardo Goulart. **Direito, economia e relações patrimoniais privadas**. Brasília a. 43 n. 170 abr/jun.2006. p.162

¹²³ GICO JÚNIOR, **op. cit.**, 2021, p. 16.

releitura de certos institutos jurídicos. Ela busca, portanto, oferecer um suporte teórico que possa auxiliar na tomada de decisões jurídicas de forma racional. A AED é consequencialista e pragmatista, embora não seja sinônimo de consequencialismo, este entendido como uma estratégia argumentativa pelo aplicador da norma.

A AED, portanto, “prega a utilização, por parte do aplicador do Direito, de técnicas de análise das consequências econômicas das decisões jurídicas, sempre em termos de eficiência alocativa”.¹²⁴

No que refere aos pontos de contato com a interpretação econômica, é possível afirmar que a AED, assim como toda a construção da teoria da consideração econômica no direito tributário, trazem como premissa a abertura do sistema do direito para seu ambiente, não o concebendo de forma isolada e alheia a possíveis efeitos econômicos da norma jurídica. O substrato econômico deve ser sopesado, sobretudo quando se trata das leis tributárias, cujos teores econômicos são inegáveis. Outra aproximação diz respeito ao combate às ideias da Escola da Exegese, surgida no início do século XIX e que tinha como base o legalismo, ou seja, exigia-se dos juristas a fidelidade à letra da lei, única fonte exclusiva e suficiente do direito.

Entretanto, interpretação econômica e a AED se distanciam em outros aspectos, lembrando que o nascedouro de ambas ocorre em espaço e tempo diversos: enquanto a teoria da consideração econômica do fato gerador surgiu na Alemanha em 1919, a AED, embora com raízes mais remotas, se propagou e ganhou destaque nos Estados Unidos com os estudos da Escola de Chicago. Destarte, a AED utiliza-se de teorias e métodos da ciência econômica para a tomada racional de decisões jurídicas e a interpretação econômica no direito tributário encontra-se no âmbito da teoria geral do direito, sendo concebida, atualmente, como método teleológico-finalístico.

2.3.2 Consequencialismo judicial e Interpretação econômica

¹²⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação e aplicação da lei tributária**: da Consideração econômica da norma tributária à Análise econômica do direito. IN: *Interpretação e aplicação da lei tributária*. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010, pp. 200-201.

Interpretação econômica não se confunde com consequencialismo. Este encontra-se no âmbito da teoria da argumentação. O consequencialismo habilita o aplicador e intérprete a refletir sobre as consequências – inclusive econômicas - de suas decisões ao apreciar um caso concreto.

A utilização da abordagem consequencialista, na construção argumentativa dos julgados, leva o aplicador da norma a pensar nas consequências metajurídicas, ou seja, a se preocupar com questões externas ao direito e os impactos – sobretudo econômicos – de uma decisão, em especial, quando se trata de matéria tributária onde a racionalidade econômica é muito presente. O Direito tributário reflexiona, sem dúvidas, questões econômicas, dado suas repercussões práticas na vida do cidadão.

Quando o magistrado, por exemplo, reflete sobre o impacto da perda da arrecadação do ente público, ele o faz pensando nas consequências oriundas de sua decisão em torno dessa repercussão econômica (da externalidade, seja para as partes envolvidas na lide, seja reflexamente para toda a sociedade).

A propósito, vale lembrar que o art. 20 da Lei de introdução às normas de direito brasileiro - LINDB dispõe que “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”.

Segundo as lições de Salgado, “o consequencialismo como técnica de decisão judicial não nasce em qualquer momento da História, mas sim nos anos 70 com um panorama histórico conturbado de uma de muitas crises do capitalismo.¹²⁵” O consequencialismo, portanto, apresenta grande influência liberal e tem como cenário a defesa de um modo de produção capitalista.

Cristiano Carvalho, em sua obra intitulada “Teoria da Decisão Tributária”, ao abordar a “análise normativa das consequências”, leciona que, na maior parte das situações, não cabem considerações consequencialistas. Apenas nos chamados casos difíceis – *hard cases* - é que deve o juiz ponderar consequências. Uma vez analisadas as “possíveis consequências de cada opção possível na tomada de decisão em um caso difícil, deverá então o julgador optar por aquela que resulte na melhor escolha possível -

¹²⁵ SALGADO, Gisele Mascarelli. **O Consequencialismo Judicial**: uma discussão da teoria do direito nos tribunais brasileiros. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-161/o-consequencialismo-judicial-uma-discussao-da-teoria-do-direito-nos-tribunais-brasileiros/>. Acesso em 16 out 2020.

levando em conta não apenas as partes envolvidas no litígio, mas também toda a sociedade.”¹²⁶

O consequencialismo é uma “técnica decisória de utilização de argumentos (chamados consequencialistas) que justificam a adoção ou a rejeição de uma decisão com base nas consequências desejáveis ou indesejáveis que a decisão ou sua omissão têm ou potencialmente teriam.”¹²⁷ Em verdade, a terminologia é ampla e pode contemplar as ponderações sobre efeitos de diversas ordens, como a política, a social, a econômica, a sistêmica, dentre outras, a variar segundo a natureza da questão analisada.

No contexto da teoria da argumentação, destaca-se o pensamento de Neil MacCormick que estudou a possibilidade das consequências integrarem o processo de justificação das decisões judiciais. Destaca-se a obra, de 1978, *reasoning and legal theory* (Argumentação jurídica e teoria do direito)¹²⁸, segundo a qual o Autor propõe um modelo a ser trilhado para obtenção de uma decisão bem justificada e fundamentada, analisando-se em que medida as decisões podem ser consideradas corretas a partir de suas consequências. Posteriormente, em 2005, o autor aprofundou suas análises em *Rhetoric and the rule of law* (Retórica e Estado de Direito).¹²⁹

No modelo teórico de MacCormick, para o alcance de boas decisões, deve ser atendido “o critério da universalidade e as razões devem passar nos testes da coerência, da consistência e das consequências lógicas da decisão.”¹³⁰ Dessa forma, as consequências relevantes são as que decorrem do princípio da universalidade¹³¹, isto é, do “potencial de universalização da decisão como padrão normativo de conduta, dentro da ordem jurídica existente e estabelecida, de modo que aquele resultado nela alcançado seja passível de aplicação a casos análogos.”¹³²

¹²⁶ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. SP: Almedina, 2018, p. 326.

¹²⁷ NASCIMENTO, Roberta Simões. **O consequencialismo econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: Um estudo crítico**. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, 2013, p. 69.

¹²⁸ MACCORMICK, Neil. **Argumentação Jurídica e teoria do Direito**. Trad. Waldéa Barcellos. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

¹²⁹ MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito: uma teoria da argumentação jurídica**. Tradução de Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

¹³⁰ NASCIMENTO, **op. cit.**, 2013, p. 84.

¹³¹ “(...) a justificação das decisões no contexto jurídico requer a sua universalização (ou a demonstração de que tais decisões seriam aceitáveis se universalizadas). Mas isso coloca desde logo a questão relativa a saber como a proposição universal pode ser ela mesma justificada. A resposta é controversa: ela será justificada a partir de suas consequências – mas apenas em um sentido muito especial do termo ‘consequências’ ...”. (MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito: uma teoria da argumentação jurídica**. Trad. Conrado Hübner Mendes. RJ: Elsevier, 2008, p. 133).

¹³² NASCIMENTO, **op. cit.**, 2013, p. 83.

Acerca da universalidade, expõe MacCormick que a correção de um ato pode ser evidenciada a partir de sua aplicação concreta a atos materialmente semelhantes, de modo que eventual exceção às características essenciais dos atos somente se torna válida "se tiver a seu turno a mesma qualidade universal".¹³³

Para o autor, "justificar uma decisão no Direito é apresentar em seu suporte razões universalizadas ou universalizáveis. Boas razões para uma decisão não podem ser *ad hoc* e "tão só para este caso".¹³⁴ Para ele, se persistir o foco nas decisões e resultados particulares, mas difícil será elucidar o papel do consequencialismo nas decisões judiciais.

Após atendido o critério da universalidade, outros testes deverão ser submetidos, dentre eles, o teste da coerência, segundo o qual, deve existir, simultaneamente, uma justificação normativa e narrativa. A coerência de um conjunto de normas é função de sua justificabilidade sob princípios e valores de ordem superior, desde que esses renunciem aceitáveis, quando tomados conjuntamente.¹³⁵ A coerência narrativa, por sua vez, "diz respeito aos fatos e se revela um importante componente na justificação das decisões jurídicas".¹³⁶

O teste da consistência é atendido pela ausência de contradição. Desse modo, contemplando um grupo de proposições, "o conjunto delas é consistente quando não se observa contradição de umas com as outras. É coerente quando um grupo de proposições, tomada em seu conjunto, faz sentido como um todo."¹³⁷

Finalmente, o teste das consequências buscará responder, dentre as decisões juridicamente admissíveis, qual a melhor a ser eleita. Com efeito, segundo explica Manuel Atienza, a argumentação jurídica, circunscrita pelos princípios da universalidade, consistência e coerência, revela-se, fundamentalmente, uma argumentação consequencialista.¹³⁸

¹³³ MACCORMICK, Neil. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 120.

¹³⁴ MACCORMICK, Neil. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. **New York University Law Review**. vol. 58, n. 2, mai. 1983, p. 248.

¹³⁵ MACCORMICK, **op. cit.**, 2008, p. 253.

¹³⁶ MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira; ROESLER, Cláudia Rosane; JESUS, Ricardo Antonio Rezende de. **A noção de coerência na teoria da argumentação jurídica de Neil MacCormick**: caracterização, limitações, possibilidades. Revista NEJ - Eletrônica, Vol. 16 - n. 2 - p. 215 / mai-ago 2011. Disponível em <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/3281/2064>. Acesso 23 ago. 2024.

¹³⁷ MARTINS, A. C. M *et al.*, **op. cit.**, 2011, p. 215.

¹³⁸ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito**: teorias da argumentação jurídica. trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006, p. 133.

Nesse sentido, na teoria de MacCormick, o raciocínio consequencialista possui um caráter decisivo na determinação da melhor decisão e revela grande importância na sua justificação, embora o Autor não tenha enfrentado as dificuldades oriundas de tal aplicação.

Vale pontuar que para certos estudiosos, a exemplo de Chaim Perelman e Lucie Olbrechts-Tyteca¹³⁹, o argumento pragmático ou fundamentado nas consequências, assume um caráter secundário, limitado e circunstancial. Para os autores, existe um casuismo nas decisões baseadas nas consequências e que revelam perigo em sua utilização pelo aplicador da norma.

Por outro lado, argumentando pelas consequências no direito tributário, Tathiane Piscitelli, respaldada na teoria de Neil MacCormick e rechaçando, ao revés, a teoria de Alfredo Augusto Becker, defendeu em sua tese que o direito tributário deve ser interpretado “a partir do papel que a discriminação de rendas assume no texto constitucional e, por essa lente, é que se deve analisar as formas pelas quais o poder tributário pode ser realizado.”¹⁴⁰

Há uma conformação do contexto jurisprudencial, amplificado pelos desafios à justificação das decisões judiciais, que exige a incorporação de argumentos consequencialistas e que demanda a retração da leitura decisória calcada, exclusivamente, em uma concepção positiva do sistema jurídico. Em síntese, sustenta a autora que a teoria da justificação decisória, lastreada em uma concepção fechada do sistema, não mais oferece respostas satisfatórias à complexidade social moderna.

Assim, o estudo citado partiu da premissa que o direito tributário é parte constitutiva do Estado e, portanto, seria defensável afirmar que “ele será também um instrumento para a realização dos fins estatais e isso está diretamente conectado com o modelo de Estado constituído.”¹⁴¹

Dessa forma, segundo a autora acima, os tributos não estão desvinculados da atividade financeira do Estado e o reconhecimento de que a prática da tributação está atrelada a sua finalidade precípua – prover recursos para o Estado – reforçaria a ideia que

¹³⁹ PERELMAN, Chaim; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação**: a nova retórica. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 308.

¹⁴⁰ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 274.

¹⁴¹ PISCITELLI, **op. cit.**, 2011, p. 276.

argumentos de tal jaez – consequencialistas - podem ser utilizados como razões de decidir.

Entretanto, para nós, quaisquer concepções do tributo e do direito tributário, para além do reconhecimento de sua inegável relevância para a atividade financeira do Estado e função arrecadatória, não deve prescindir de justificativas voltadas à justiça tributária, enquanto instrumento de diminuição de desigualdade socioeconômica do país.

A propósito, segundo as lições de Godoi & Dande, a visão equivocada do tributo como uma lei restritiva a direitos fundamentais desencadeia consequências danosas na interpretação e aplicação do direito tributário, fazendo ressurgir, o já superado, caráter odioso do tributo. Assim, conceber o tributo como uma restrição a direitos fundamentais, significa “atribuir a ele um indelével *mal de origem*, uma espécie de *pecado original* que nem mesmo a autorização constitucional explícita para sua cobrança pode apagar completamente”.¹⁴²

Desse modo, argumentos consequencialistas poderão ser melhor aquilatados a partir de considerações econômicas que tenham por fim atender aos objetivos fundamentais do Estado como a redução das desigualdades sociais, erradicação da pobreza, garantia do desenvolvimento nacional, dentre outros.

Estreitar o espectro do direito tributário a fins meramente arrecadatórios, significa revigorar a ideia abjeta da tributação como relação de poder, em detrimento de outros valores que se coadunam com os direitos fundamentais, a exemplo do princípio da solidariedade fiscal e capacidade contributiva. Se é correto afirmar que o Estado se vale da tributação para angariar recursos para os cofres públicos, também é certo que este não pode e não deve ser o único viés interpretativo-finalístico das normas tributárias.

O aplicador/intérprete da norma tributária pode recorrer a um discurso consequencialista ou mesmo de um argumento da finalidade da lei (interpretação econômica como variante da interpretação teleológica) para, no caso concreto, justificar uma decisão desse perfil respaldado em considerações econômicas. Porém, o ponto sensível que preocupa os estudiosos do direito tributário é reduzir e direcionar a teleologia

¹⁴² GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. **Será Mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais?** Revista Direito Tributário Atual n° 50. ano 40. p. 305-324. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

da norma apenas ao viés arrecadatório (*pro fisco*), desconsiderando consequências sociais, políticas, dentre outras.

É, por tal razão, por exemplo, a posição do alemão Klaus Vogel que exclui a interpretação teleológica das leis fiscais. Para ele, as normas tributárias têm sempre a finalidade de obtenção de receitas e, portanto, não poderia fazer parte da interpretação.¹⁴³ Moris Lehner, por sua vez, leciona, com razão, que seria uma impropriedade ter a finalidade arrecadatória como premissa para a interpretação da norma tributária.¹⁴⁴

Contudo, tal ideia defendida por Klaus Vogel, sem quaisquer ressalvas, a nosso sentir, abandona a concepção de que o direito tributário, para além de sua inclinação arrecadatória, apresenta uma função social (com respaldo na solidariedade fiscal), além da extrafiscalidade (função indutora), presente em algumas exações, podendo, dessa forma, ser harmonizável a interpretação econômica como critério teleológico.

Acolhemos a posição de Klaus Tipke, segundo a qual, a finalidade econômica da norma pode ser concebida como premissa (concreta) da interpretação teleológica, diversa da finalidade arrecadatória (abstrata), uma vez que, no direito tributário, não existiria, tão-somente, uma finalidade arrecadatória “geral”.¹⁴⁵

Destarte, Cristiano Carvalho pondera que o argumento da finalidade da lei é tarefa difícil e sujeita a contaminações de valores subjetivos, pessoais e ideológicos do intérprete. Interpretações que buscam as supostas finalidades da norma podem acabar inovando o sistema jurídico. Essa interpretação pode, no caso concreto, buscar uma decisão mais justa, porém, em detrimento da segurança jurídica.

Porém, em prol de uma interpretação a partir de argumentos finalísticos, é certo que a interpretação jurídica é uma tarefa que não se pode cumprir sem uma considerável carga criativa.¹⁴⁶ Qualquer caminho interpretativo no âmbito do direito tributário não pode desconsiderar impactos financeiros, econômicos, políticos e sociais pelo aplicador da norma.

¹⁴³ VOGEL *apud* DOURADO. Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal**: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2019.

¹⁴⁴ LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 145.

¹⁴⁵ *Ibidem*, 1998, p. 146.

¹⁴⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**, São Paulo: MP, 2006.

É nessa perspectiva que, de um lado, o consequencialismo ganha espaço no âmbito da teoria da argumentação e passa a integrar o processo de justificação das decisões judiciais em matéria tributária e, de outro, as considerações econômicas também são sopesadas enquanto critério teleológico de interpretação, voltadas ao princípio da capacidade contributiva e aos ditames da justiça tributária.

3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

3.1 REGRAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. REVISITANDO A TEORIA DO TIPO E DO CONCEITO.

Nas notas introdutórias alguns questionamentos - para além do problema principal - foram levantados e circundam o objeto da pesquisa, a saber: As regras de competência

possuem uma função limitadora na interpretação das normas tributárias? Referidas regras são meras recomendações ou trazem prescrições rígidas aos aplicadores do direito?

Tais indagações demandam respostas e se coadunam com os objetivos perseguidos, razão pela qual serão neste tópico discutidos, sobretudo pela relevância em torno da interpretação econômica e sua compatibilidade com a delimitação das normas de competência tributária.

Com efeito, constata-se no direito tributário brasileiro que o critério econômico tem sido invocado na interpretação das regras constitucionais de competência tributária, diversamente do direito alemão onde a consideração econômica surge de forma pontual em teorias mais antigas no que tange à hermenêutica das regras de competência.¹⁴⁷

Preliminarmente, oportuno discutir, ainda que de forma breve, a natureza jurídica das normas de competência. Para Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹⁴⁸, são quatro as vertentes na Teoria do Direito acerca do tema: i) a corrente sustentada por Georg Von Wright, segundo a qual as normas de competência são normas permissivas de ordem superior e que apresentam conteúdo de atos normativos, regulando diretamente a conduta ou confiando poderes a uma sub-autoridade de ordem inferior; ii) uma segunda vertente capitaneada por Hans Kelsen, sustenta que as normas de competência são comandos indiretamente formulados e que atribuem aos cidadãos obediência às leis; iii) outra corrente defendida por Bulygin, sustenta que as normas de competência são regras conceituais, ou seja, não demandam certo comportamento e não enseja sanção com seu inadimplemento, acarretando, apenas, uma nulidade; iv) E a quarta corrente, apoiada por Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero, que defende que as normas de competência são normas constitutivas e, portanto, estabelecem condições.

Para o referido Autor, “as normas de competência têm a natureza de normas permissivas, ou seja, modalizam por meio do functor deôntico permitido o comportamento de elaborar normas, sejam elas gerais ou individuais”¹⁴⁹. Todavia, vale

¹⁴⁷ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32). p. 119

¹⁴⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A competência tributária no direito constitucional positivo brasileiro. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELLO, José Eduardo Soares de (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antônio Carrazza**. V. 1. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁴⁹ PIMENTA, **op. cit.**, 2014, p. 357.

ressaltar que as referidas normas são permissões “qualificadas”, já que envolve alteração de situações jurídicas, não configurando, portanto, uma simples permissão.

Nesse sentido, como as normas de competência são permissões “qualificadas”, tal concepção não se modifica na seara tributária. Assim, não há alteração no conceito quando se fala em competência tributária, pois “o adjetivo ‘tributária’ apenas qualifica a competência, sem lhe alterar, contudo, a natureza”.¹⁵⁰

A Constituição Federal de 1988, no seu Título VI, Capítulo I, seções III a V, trouxe os contornos das regras de competência dos entes federativos em matéria tributária. A competência tributária refere-se à aptidão e atribuição constitucional dos entes políticos na instituição de tributos. Para Roque Carrazza, “competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, suas bases de cálculos e suas alíquotas”¹⁵¹.

Segundo Humberto Ávila¹⁵², é possível definir uma regra de competência tributária, “reconstruída com base na Constituição de 1988, como o significado de um enunciado prescritivo, com eficácia comportamental direta e indireta e qualificado como abstrato, heterônomo e coativo”.

Nesse ponto, vale elucidar que, concebida a regra de competência como um enunciado prescritivo, é certo que ela terá como escopo guiar a conduta dos destinatários (o *dever ser* – significado normativo), ao contrário de ser delineada como mero enunciado descritivo, cujo significado pretende apenas transmitir informações sobre a realidade.

Dessa forma, enquanto o enunciado descritivo (proposição) objetiva a adaptação ao mundo (linguagem → mundo), o enunciado prescritivo (prescrição) almeja que o mundo se adapte a ele (mundo → linguagem).¹⁵³ Ávila traz um exemplo através do enunciado “Pedro fechar a porta” para demonstrar a distinção do uso performativo e a força ilocucionária da linguagem a saber: “o enunciado descritivo *informa* que Pedro

¹⁵⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A competência tributária no direito constitucional positivo brasileiro. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELLO, José Eduardo Soares de (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antônio Carrazza**. V. 1. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 361.

¹⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 597.

¹⁵² ÁVILA, Humberto Bergmann. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. SP: malheiros, 2018, p. 21.

¹⁵³ GERTRUDE apud Ávila, **op.cit**, 2018, p. 19.

fechou a porta (“Pedro fechou a porta”) e o enunciado prescritivo *determina* que ele feche a porta (“Pedro, fecha a porta!”)¹⁵⁴.

Assim, as normas jurídicas possuem caráter prescritivo e as regras de competência, enquanto tais, seguem a mesma lógica jurídica. Nesse sentido, conforme expõe Ávila, as normas jurídicas fixadoras de competências revelam o "significado de enunciados prescritivos", pois retiram sua validade da norma hierarquicamente superior (a Constituição) e estabelece limites ao comportamento do destinatário.¹⁵⁵

Desse modo, deve-se averiguar se as regras de competência tributária possuem natureza de Conceito ou Tipo. Com base nas lições de Humberto Ávila¹⁵⁶, ao se entender que o comando constitucional no âmbito da competência tributária exprime um conceito, está-se afirmando que “o referido termo conota propriedades necessárias e suficientes para sua verificação”. Ao revés, se o termo constitucional exprime um tipo, “está-se asserindo que o referido termo descreve as propriedades típicas comumente constatadas, mas não necessárias, nem suficientes, para sua verificação”. Desse modo, as propriedades típicas são, portanto, ilimitadas, fluidas e exemplificativas, enquanto os conceitos são rígidos, limitados e exaustivos.

Corroborando o exposto, Misabel Derzi leciona que o tipo permite uma maior aproximação com a realidade jurídica “por se tratar de uma abstração rica de conteúdo, uma descrição plena de dados referenciais do objeto.¹⁵⁷” E complementa: “O tipo é, pois, uma unidade dotada de sentido, ao mesmo tempo, uma abstração mais concreta do que o conceito abstrato classificatório, estruturado de forma flexível, aberta e graduável”. Em sua obra - Direito tributário, direito penal e tipo - onde aprofunda a confusão terminológica dos sentidos de “Tipo” no direito, observa-se que Derzi deixa claro que a existência de um tipo na discriminação da competência tributária não se coaduna com a rigidez constitucional.

No mesmo sentido, a definição de regra de competência, para Humberto Ávila¹⁵⁸, não se adapta ao significado de tipo, pois este apenas descreve elementos típicos, sem guiar a conduta de forma vinculada. Para além disso, os tipos, diferentemente das regras

¹⁵⁴ ÁVILA, **op.cit.**, 2018, p. 19.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 22.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 11 e 12.

¹⁵⁷ DENZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3 ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Forum, 2018, p. 80.

¹⁵⁸ ÁVILA, **op. cit.** 2018, p. 33

de competência, referem-se a casos singulares e passados, denotando objetos, eventos e propriedades observáveis. Ademais, os tipos não possuem caráter prescritivo e rígido, envolvendo a mera descrição de características típicas, não fixando parâmetros vinculantes a serem observados.

Desse modo, para essa corrente doutrinária, a abordagem acima, leva à conclusão que as regras de competência tributária constantes nos dispositivos constitucionais conotam propriedades rígidas, exaustivas e necessárias (conceitos), não se coadunando com o tipo, que possui natureza flexível e exemplificativa. Referido raciocínio vai ao encontro e privilegia a normatividade do Direito, exalta a Constituição Federal (supremacia constitucional) e engrandece o processo de constitucionalização do Direito.¹⁵⁹

Ao contrário, defender que os dispositivos constitucionais conotam propriedades apenas sugestivas, exemplificativas e flexíveis (tipos) prejudicaria a normatividade do Direito através de um discurso meramente descritivo.

Cabe advertir que a dicotomia - conceitos e tipos – por vezes é discutida como se pertencessem ao mesmo universo e possuíssem a mesma natureza, necessitando, portanto, serem revistas, já que entre os dois extremos existem posições alternativas¹⁶⁰.

É comum, por exemplo, a afirmação que se um termo constante na Constituição exprime um significado indeterminado, então o referido termo exprime um tipo. Entretanto, há no âmbito dos conceitos, espécies de indeterminação, em virtude de vagueza ou ambiguidade. Logo, a indeterminação de um termo, como geralmente se supõe, não decorre necessariamente da existência de um tipo.

Entretanto, vale pontuar que a doutrina não é uníssona quanto ao tema. Em sentido oposto, Luís Eduardo Schoueri¹⁶¹ argumenta que conceito e tipo não podem ser percebidos senão como formas de que se vale o direito para enlaçar uma mesma realidade. Há possibilidade da existência de tipos na discriminação de competências tributárias e o constituinte de 1988 não apresentou limites rígidos, possibilitando, inclusive, o surgimento de conflitos de competência, cabendo à lei complementar resolvê-los.

¹⁵⁹ ÁVILA, idem.

¹⁶⁰ Ibidem, 2018, p.59-60.

¹⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5 ed. SP: Saraiva, 2015.

Assim, o Autor leciona que o art. 146, inciso I, do Texto Constitucional, que reserva à lei complementar o papel de dispor sobre os conflitos de competência dos entes federativos, só reforça a ideia que o constituinte não apresentou conceitos na repartição de competência tributária, já que estes teriam seus limites bem definidos e o referido dispositivo seria considerado inútil. Assim, os conflitos só surgem em face da fluidez dos tipos.

O mesmo raciocínio é empregado na análise do art. 146, inciso III, da Constituição que reserva à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. A definição dos fatos geradores, contribuintes e bases de cálculo corrobora o ponto que o constituinte “tinha consciência de que ele próprio não definiria (não conceituara) tais elementos essenciais dos impostos que ele previra”.¹⁶²

Não obstante o entendimento acima, ao qual me alinho, predomina no âmbito doutrinário a ideia de que as regras de competência previstas constitucionalmente possuem uma função limitadora na interpretação das normas tributárias, apresentando-se como prescrições rígidas aos aplicadores do direito.

3.2 TEORIAS ESTÁTICA E DINÂMICA NA DISCRIMINAÇÃO DE COMPETÊNCIAS

No direito germânico, berço da consideração econômica, muito se discutiu sobre a interpretação das regras de competência, oscilando entre a teoria da vinculação máxima do legislador tributário e a teoria da inexistência de vinculação, dentre outras vertentes intermediárias.

Em 1971, Klaus Vogel e Hannfried Walter defenderam que a discriminação de competências no Texto Constitucional são constituídas por tipos e não conceitos. No mesmo sentido, Heinrich Kruse se manifestou que para a distribuição dos impostos são suficientes as características típicas relevantes.¹⁶³

O BVerfG privilegiou a teoria tipológica, concebendo a discriminação de competências em termos econômicos. Assim, nas teorias tipológicas, não é comum que

¹⁶² SCHOUERI, idem. 2015, p. 276.

¹⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª ed. SP: Saraiva, 2013. p. 271

“se utilize a expressão ‘consideração econômica’ para designar o recurso a finalidades fiscais na interpretação das regras de competência, embora a interpretação de tais regras seja largamente orientada por tais finalidades.”¹⁶⁴

No Brasil, surge a discussão acerca da interpretação dinâmica ou estática dos conceitos de direito privado utilizados na Constituição Federal na discriminação das regras de competência em matéria tributária.

A interpretação dinâmica, segundo as lições de Luís Eduardo Schoueri, pressupõe a adaptação contínua do Direito às exigências da vida social, ou seja, demanda a investigação no momento da aplicação da lei, da interpretação corrente do dispositivo constitucional, devendo-se, portanto, mudar o significado à luz das circunstâncias. Tal caminho favorece uma interpretação ‘evolutiva’ com escopo de corrigir o envelhecimento constitucional.¹⁶⁵

No âmbito dessa vertente, procura-se argumentar levando em conta “a estrutura de cada tributo no âmbito da Federação e as distorções alocativas que se pretende evitar, em vista de modificações da realidade social”.¹⁶⁶ Em verdade, “utilizar-se da expressão ‘consideração econômica’ para se referir à interpretação teleológica a partir de finalidades fiscais em tais casos é uma opção terminológica, podendo-se obter transparência nos argumentos sem que dela se utilize”.¹⁶⁷

Por outro lado, a interpretação estática, explica Thiago Barbosa Wanderley, não implica a estagnação do direito tributário, significando, apenas, “que o interprete deverá construir o conceito constitucionalmente utilizado para delimitar competências tomando por parâmetro o contexto (e conceitos) existente à época da regra constitucional.”¹⁶⁸ Se o objetivo for a modificação da atribuição de competência, isso deve ser feito por meio das emendas constitucionais.

Paulo Ayres Barreto leciona que “é natural, e até desejável, que um sistema jurídico seja dotado de certa margem de flexibilidade e, portanto, adaptável e atualizável, de acordo com as necessidades que socialmente se apresentem ao longo do tempo.”¹⁶⁹

¹⁶⁴ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32). p. 418.

¹⁶⁵ SCHOUERI, **op.cit**, 2013. p. 741.

¹⁶⁶ GALENDI JUNIOR, **op, cit**, p. 419.

¹⁶⁷ Idem, p. 419.

¹⁶⁸ WANDERLEY, Thiago Barbosa. **op. cit**, 2017, p. 123.

¹⁶⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 65.

Dessa forma, os mecanismos de modificação da Constituição estão comumente contemplados no seu próprio Texto.

A teoria estática, pautada na segurança jurídica, sustenta que a interpretação dos vocábulos constitucionais deve se pautar no seu conteúdo jurídico, afastando-se, portanto, conceitos econômicos. Desse modo, a interpretação das regras de competência tributária deve realizar-se a partir de categorias de direito civil e não da semântica voltada ao sentido econômico.

Nota-se, portanto, que a teoria dinâmica se coaduna com a interpretação econômica no direito tributário, já que tal corrente teórica abre espaço para a adoção de um sentido econômico e uma abordagem tipológica das regras de competência tributária, afastando-se a interpretação a partir do direito privado como único caminho interpretativo.

3.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

A análise acerca das consequências da interpretação econômica passa por temas afetos às limitações constitucionais ao poder de tributar e aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, sobretudo alguns princípios constitucionais tributários, que respaldam a possibilidade de aplicabilidade da teoria no direito brasileiro.

Para a pesquisa em tela, serão estudados alguns princípios constitucionais tributários que tocam mais diretamente na análise da teoria da consideração econômica no direito tributário. Vale ressaltar, de pronto, que a doutrina¹⁷⁰ costuma trazer argumentos contrários e favoráveis da referida teoria com fulcro nos princípios da Legalidade, da Segurança Jurídica e da Separação dos Poderes de um lado (refutando-a), e, de outro, os Princípios da Capacidade Contributiva, da Solidariedade Social e da Isonomia (reforçando-a), razão pela qual serão brevemente expostos adiante.

¹⁷⁰ GONTIJO, José Francisco Rodrigues. **Interpretação Econômica no Direito Tributário**: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. Segundo o Autor: “A discussão jurídica acerca da interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro orbita em torno de um núcleo centrado em princípios constitucionais, sustentando os apoiadores da interpretação econômica sua aplicação nos princípios da isonomia, capacidade contributiva e solidariedade social, enquanto, do outro lado, a argumentação jurídica é construída, principalmente, com sustentáculo nos princípios da segurança jurídica, separação dos poderes e legalidade”. (p. 2)

Dessa forma, surge o questionamento se a teoria da interpretação econômica encontra guarida no Texto Constitucional, notadamente com fulcro nos princípios da capacidade contributiva, isonomia e solidariedade social.

3.3.1 Incidência tributária e o Princípio da Legalidade: A Lei como limite obstativo da Interpretação Econômica?

O Princípio da Legalidade teve seu marco inicial na Inglaterra, com a Carta Magna de 1215, do Rei João Sem Terra. Na ocasião, buscou-se limitar os poderes do Rei, sobretudo o de tributar. Este episódio é considerado como o marco do seu nascimento.¹⁷¹

Entretanto, segundo Alberto Xavier¹⁷², o Princípio da legalidade, no que toca ao Direito Tributário, tem origem bastante remota e consuetudinária, sofrendo meras modificações de conteúdo ao ser posto em contato com o Estado de Direito e seus quadros políticos-filosóficos. Sem a pretensão de realizar um esboço histórico, o Autor leciona que o princípio “surgiu ligado à ideia de que os impostos só podem ser criados através das assembleias representativas e, portanto, à ideia de sacrifício coletivamente consentido, ou seja, à de autotributação”.¹⁷³

Com o surgimento do Estado de Direito, o princípio da autoimposição perde força e passa a se desdobrar em dois corolários: a) os impostos só podem ser criados por lei formal (criação de tributos é de competência exclusiva das assembleias legislativas); b) intervenções de poder na esfera da propriedade e liberdade dos cidadãos demandam lei autorizativa (reserva de lei). Em suma, foi no terreno da tributação que “o Estado de Direito foi buscar os principais instrumentos técnicos em que se assenta: a própria separação dos poderes e o conceito de reserva de lei.”¹⁷⁴

Com efeito, o Princípio da Legalidade tributária preceitua que nenhum tributo poderá ser exigido ou majorado, senão através de lei. Está previsto no art. 97 do Código Tributário Nacional – CTN¹⁷⁵ e art. 150, inciso I, do Texto Constitucional *in verbis*: “art.

¹⁷¹ TUNES, *op. cit.* 2018.

¹⁷² XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. SP: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

¹⁷³ XAVIER, *op. cit.*, p.07.

¹⁷⁴ *Ibidem*, p.08

¹⁷⁵ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu

150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Vale ressaltar que o Código Tributário Nacional traz o conceito legal de tributo e dispõe no seu artigo 3º que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Observe que a expressão “instituída em lei” consagra o princípio da legalidade tributária, uma vez que a obrigação tributária só pode resultar da lei e, conforme já exposto, nenhum tributo poderá ser exigido ou majorado, senão através de lei.¹⁷⁶

A consagração do princípio da legalidade, no âmbito da doutrina e jurisprudência pátria, tem tradicionalmente acolhido, de forma majoritária, as bases teóricas traçadas por Alberto Xavier, malgrado algumas mitigações que se têm observado nas decisões dos Tribunais Superiores. Segundo o Autor aludido, a legalidade no Direito Tributário traduz os contornos de uma reserva absoluta de lei formal. Dessa forma, uma vez admitida a exigência de uma reserva de lei formal no terreno tributário (na qual passou a desempenhar uma dupla função de garantia, associada ao princípio da separação dos poderes), proíbe-se que fontes consuetudinárias e regulamentos versem sobre criação de tributos e definição do seu regime substancial, uma vez reconhecido que só o órgão legislativo possui tais prerrogativas.

Assim, a reserva absoluta representa um duplo ditame: ao legislador (ao formular os comandos legislativos) e ao órgão de aplicação do direito (exclusão do subjetivismo na aplicação da lei e/ou criação judicial ou administrativa do direito tributário). Portanto, o princípio da reserva absoluta subsistiu para além da crise do iluminismo e das concepções que enxergavam na aplicação da lei um mero mecanismo de subsunção lógico-dedutiva. As normas que instituem tributos são normas de decisão material, ou seja, não se limitam a autorizar um poder, mas impõem o critério da decisão concreta, possuindo alicerces mais profundos do que aqueles vistos em outros campos do direito.¹⁷⁷

sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

¹⁷⁶ TUNES, **op. cit.**, 2018.

¹⁷⁷ XAVIER, **op. cit.**, p. 13-41.

O princípio da tipicidade¹⁷⁸, por sua vez, ainda segundo Xavier, não é um princípio autônomo do da legalidade: “antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica.”¹⁷⁹ Ademais, ressalta o Autor que a técnica da tipicidade conduz a *regra nullum tributum sine lege*, permitindo-se, assim, traçar rigorosamente as matérias que serão ou não reservadas à lei.

Sobre a tipicidade tributária leciona Marciano Seabra de Godoi que a tipicidade é mais do que a legalidade genérica. “Exaustividade, precisão, delimitação conceitual e impossibilidade de delegação a atos infralegais são elementos da legalidade tributária qualificada pela tipicidade, mas não da legalidade genérica do art. 5º, II, da Constituição.”¹⁸⁰

Esclarece Godoi que esse sentido de tipicidade é oposto ao conceito de tipo, ambos manejados pela doutrina alemã. O princípio da tipicidade não incorpora o conceito de tipo mas, sim, o de suposto de fato (*Tatbestand*) que no direito brasileiro ganhou a tradução de fato impositivo, hipótese de incidência ou fato gerador.

Adiante, expõe Godoi, que a tipicidade é menos do que o normativismo conceitualista supõe ou deseja. Ao citar Alberto Xavier, discorre que para essa concepção, o órgão aplicador da norma tributária deve se limitar a pura subsunção dos fatos à norma, funcionando como meros autômatos e restringindo-se a uma atividade rigorosa lógico-subjuntiva. Por tal razão, Xavier agregou à tipicidade o adjetivo “fechada”, entendendo que a lei deve conter todos os elementos para valorar os fatos e produzir seus efeitos, sem a necessidade de recorrer a elementos alheios a ela.

Nesse ponto, Godoi assevera que a fragilidade e problemática da tese de Xavier é pensar que a atividade interpretativa e de aplicação do direito tributário substantivo possa acontecer por mera subsunção lógica, “como se em todos os casos houvesse uma e apenas

¹⁷⁸ O princípio da legalidade é também chamado de Princípio da tipicidade cerrada ou estrita, uma vez que no art. 97 do CTN o legislador mencionou as matérias específicas que demandam lei para a criação (*numerus clausus*), a saber: fato gerador, alíquota, base de cálculo, sujeito passivo e multa.

¹⁷⁹ XAVIER, *op. cit.*, p. 70.

¹⁸⁰ GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coordenadores). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. SP: Quartier Latin, 2008, p. 73.

uma solução, e que essa solução fosse exatamente a que se extraiu por dedução da lei, sem que o intérprete tivesse que recorrer a qualquer elemento estranho à própria lei.¹⁸¹”

Outrossim, as mesmas premissas da lógica racional-subjuntiva também nortearam o modelo de interpretação e aplicação de Alfredo Augusto Becker em sua Teoria Geral. Para Godoi, o modelo normativista-conceitualista é equivocado, pois o sentido da norma não é um dado anterior à sua interpretação, mas, sim, o produto desta. Desse modo, a versão normativista-conceitualista da tipicidade tributária revela-se incapaz de explicar a realidade concreta do direito, bem como não encontra abrigo no contexto do Estado Democrático de Direito.

Em direção oposta ao modelo normativista-conceitualista, existe outra corrente – ainda minoritária – capitaneada por Ricardo Lobo Torres que defende a inevitabilidade de conceitos indeterminados no direito tributário, tratando-se de uma tarefa difícil, ou até mesmo impossível, “fechar completamente todo e qualquer conceito que possa ser utilizado no direito tributário, tendo em vista a necessidade de exercício interpretativo por parte do aplicador da norma ao caso concreto.¹⁸²” Esse posicionamento vai de encontro ao excessivo formalismo da doutrina tradicional, onde a legalidade tributária tem a conotação de reserva absoluta de lei formal.

Outra abordagem acerca do princípio da legalidade tributária pode ser aqui contemplada com base na doutrina de Ana Paula Dourado.¹⁸³ A Autora portuguesa, em sua tese de doutoramento na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, defendida em 2006, leciona que a legalidade fiscal associada à tipicidade fechada – reserva absoluta de lei formal – foi uma ideia impregnada na comunidade jurídica portuguesa em meados dos anos noventa, tendo como principal expoente o Professor Alberto Xavier.

Por outro lado, caminhavam a jurisprudência e doutrina na defesa da existência de discricionariedade técnica da administração, aceitando-se, assim, a par da defesa da tipicidade fechada, a ausência do controle judicial da atividade administrativa em matéria tributária. Nesse sentido, a defesa simultânea desses dois aspectos, segundo a Autora

¹⁸¹ GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coordenadores). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. SP: Quartier Latin, 2008, p. 75.

¹⁸² In: AGUIAR, Nathália de Araújo Oliveira de Oliveira. **Conceitos indeterminados no direito tributário: uma análise sob o prisma da constitucionalização do direito e da nova interpretação constitucional**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2019. RT RIB 140. p. 223

¹⁸³ DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2019.

supracitada, constitui uma aporia, sendo metodologicamente insustentáveis, “e lesa a previsibilidade do montante de imposto a pagar, pelo que, a legalidade fiscal exige uma outra configuração dogmática”.¹⁸⁴

Vale notar, que as especiais exigências de determinação caracterizadoras da reserva de lei fiscal não estavam circunscritas à doutrina portuguesa. Tal concepção dominou a dogmática fiscal na segunda metade do século XX, na Alemanha do pós-guerra, demonstrando uma inclinação de índole positivista, consubstanciada na exclusividade da lei e aplicação automática lógica-subsuntiva.

Destaca-se, ainda, os escritos de Albert Hensel em 1927 que, tendo lançado as bases do direito fiscal de um Estado de Direito, mais tarde criou raízes na Itália (através da cátedra de Grizziotti) e chegou a Portugal. Hensel colocou no centro da relação jurídica fiscal o *Tatbestand*, tipo legal de imposto ou princípio da tipicidade fiscal.

Diante desse cenário e das experiências dos regimes autoritários, nota-se que a tipicidade fechada surgiu como uma reação ao “fiscalismo” e à tributação arbitrária. Nas palavras de Dourado: “Na Alemanha dos anos trinta, como Enno Becker anunciou publicamente, a interpretação estava ao serviço de uma maior arrecadação de receitas, numa conjuntura de emergência econômica e de necessidade financeira”. Ali eram utilizadas fórmulas como a “visão do mundo nacional-socialista”, o “espírito do povo”, o “tipo econômico” ou as “considerações econômicas”, que constituíram parâmetros de interpretação das leis fiscais, legitimando atuações administrativas confiscatórias da riqueza¹⁸⁵.

Nesse ponto, oportuno trazer à baila o tema da interpretação econômica, objeto desta tese. Segundo Saliba,¹⁸⁶ a doutrina formalista brasileira inadmitte a interpretação econômica, nem mesmo como forma de combate à elusão fiscal,¹⁸⁷ em face do peso que conferem ao princípio da legalidade.

¹⁸⁴ DOURADO, **op. cit.**, 2019, p. 11.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 13.

¹⁸⁶ SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **Interpretação econômica do direito tributário**. 01/04/2010 171 f. Mestrado em Direito. Instituição de Ensino: PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS, Belo Horizonte. p.120.

¹⁸⁷ Segundo Godoi, a elusão fiscal ou planejamento tributário abusivo, corresponde a um terceiro tipo de conduta do contribuinte (difere da elisão – conduta lícita e da evasão – conduta ilícita/sonegação) que passou a ser objeto de tratamento legislativo com o advento do parágrafo único do art. 116 do CTN. A elusão refere-se a uma conduta do contribuinte que busca evitar a ocorrência do fato gerador, sob a aparência de legalidade e licitude, através da prática de atos ou negócios jurídicos artificiosos ou distorcidos ou, ainda, se inserir em regime tributário mais benéfico que a lei reserva para alcançar outras situações.

Como dito nas notas introdutórias, não houve o acolhimento da interpretação econômica pelo Código Tributário Nacional – CTN, o que robusteceria a ideia da inaplicabilidade da teoria em face do acolhimento do princípio da legalidade nos moldes preconizados por Alberto Xavier e Alfredo Augusto Becker.

A reserva absoluta da lei formal e estrita legalidade (tipicidade cerrada) reforçariam a impossibilidade de aberturas ou lacunas no direito tributário que fugissem da regra obrigatória de observância dos institutos, conceitos e formas do direito privado em matéria tributária.

Em tese de doutoramento intitulada o “Conceito Constitucional de serviço tributável pelo ISS”, Ramon Rocha Santos,¹⁸⁸ ao abordar a doutrina da interpretação econômica do direito ressalta que, em abono ao princípio da estrita legalidade que norteia o sistema constitucional tributário brasileiro, é vedada a chamada interpretação econômica. Assim, o conceito econômico de serviço – entendido como a circulação de bens imateriais e incorpóreos - “não pode ser admitido nos domínios de uma visão estritamente jurídica do sistema positivo, não encontrando respaldo no ordenamento jurídico brasileiro”.

Segundo o Autor, o subsistema constitucional do ISS, objeto de estudo de sua tese, afasta inteiramente a interpretação econômica de serviço que, caso fosse acolhida, violaria o princípio da reserva absoluta de lei formal e, ademais, ofenderia o sistema rígido de distribuição de competências impositivas promovido pelo legislador constituinte. E arremata: “O conceito de serviços, para fins de incidência de ISS é, portanto, um conceito jurídico e deve ser construído a partir de uma interpretação sistemática do nosso ordenamento jurídico, a partir de critérios seguros e com base em uma metodologia adequada.”¹⁸⁹

As considerações doutrinárias que foram expostas, de modo geral, reforçam a postura da defesa da legalidade tributária – e tipicidade estrita – em detrimento da possibilidade do acolhimento da interpretação econômica. Logo, considerações

(FERRAZ, L; GODOI, M. S; SPAGNOL, W. B. **Curso de direito financeiro e tributário**. BH: Fórum, 2020, p. 540).

¹⁸⁸ SANTOS, Ramon. Rocha. **Conceito Constitucional de serviço tributável pelo ISS**. 02/03/2020 213 f. Doutorado em DIREITO Instituição de Ensino: UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA – UFBA. Disponível em <http://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/31502>. Acesso em 30 jun 2022, p. 150

¹⁸⁹ SANTOS, **op.cit.**, 2020, p. 150.

econômicas, dentro dessa ótica, não devem servir como parâmetro para a interpretação das leis fiscais.

Por outro lado, a doutrina que defende a possibilidade da versão atenuada ou equilibrada da interpretação econômica, como método teleológico, não enxerga óbice ou incompatibilidade com o princípio da legalidade tributária, tendo espaço para que o intérprete possa se valer desse recurso interpretativo.

3.3.2 Os Princípios da Segurança Jurídica e da Separação dos Poderes como óbices à aplicação da interpretação econômica

O Princípio da Segurança Jurídica tem como escopo promover a estabilidade das relações jurídicas e garantir a certeza e previsibilidade do direito. A Constituição Federal não menciona de forma expressa o referido princípio, porém, ele encontra fundamento, segundo Paulo Pimenta, no Estado Democrático de Direito (princípio fundamental de natureza formal, procedimental e material), “sendo deste uma concretização, uma aplicação. Não é possível falar na existência de um Estado Democrático de Direito sem que a segurança jurídica seja tutelada.”¹⁹⁰

Ao abordar o tema “Segurança Jurídica no Direito Tributário e o princípio da proteção da confiança”, Alberto Xavier expõe que o Estado de Direito confere à lei a função de alcançar a justiça material, aliada à ideia do dever de garantir segurança jurídica ou certeza do direito (promover a estabilidade e evitar o arbítrio).

A segurança jurídica quando posta em contato com a legalidade a modela e lhe imprime conteúdo que revela segurança ou certeza. Nas palavras do Autor supracitado: “Ora, o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei formal.”¹⁹¹

¹⁹⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; SIQUEIRA, Julio Homem de; BEDÊ JÚNIOR, Américo; *et all.* (Coord.). Limitações formais e materiais ao poder de tributar. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 377-395. (Coleção Fórum Princípios Constitucionais Tributários – Tomo II). p. 382.

¹⁹¹ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. SP: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 44

Seguindo em suas análises, leciona que a ideia geral de segurança jurídica, sobretudo na majoritária doutrina Alemã, é analisada a partir de um conteúdo formal – estabilidade do direito – e um conteúdo material, que consiste na proteção da confiança. Esta última, no Direito Tributário, assume larga projeção.

Segundo as observações de Bachmayr¹⁹², o “princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base direta e exclusivamente na lei.”

No que concerne aos fundamentos da segurança jurídica, Alberto Xavier ao discorrer sobre o direito à segurança jurídica diz que o princípio da legalidade tributária, concebido como reserva absoluta de lei, deriva da relevância da segurança jurídica na modalidade de proteção de confiança (*Vertrauensschutz*) e “fundamenta-se, por um lado, nos valores da segurança jurídica em geral e, por outro, no papel específico que este desempenha num sistema fiscal de uma economia de mercado.”¹⁹³

Ainda sobre o tema, Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹⁹⁴ leciona que “a segurança jurídica manifesta-se de maneiras diversas, estando ligada às ideias de certeza, estabilidade, previsibilidade e calculabilidade. São essas as principais ideias que estão por trás da segurança jurídica.” Ao abordar o tema da natureza do referido princípio, o autor discorre sobre a sua dupla dimensão, a saber: a) um valor que permeia, que fundamenta algumas regras e princípios jurídicos; b) também se manifesta como um princípio constitucional, apresentando, então, a dimensão do peso, sendo, portanto, objeto de ponderação.

Para além disso, menciona o Autor aludido que há doutrina que concebe a segurança jurídica no âmbito do direito tributário como um “sobrepincípio”, posicionamento este que rechaça, pois restaria admitida a possibilidade da existência de subprincípios e de uma hierarquia formal ou material entre princípios jurídicos. Também é citada a existência de uma corrente doutrinária que admite que a segurança jurídica possa se referir a uma determinada realidade fática e, por fim, uma outra concepção minoritária que defende que a segurança jurídica integra a própria definição de direito.

¹⁹² BACHMAYR *apud* XAVIER, *idem*, p. 46.

¹⁹³ XAVIER, *op.cit.*, p. 48.

¹⁹⁴ PIMENTA, *op. cit.*, 2021, p. 378

Nessa oportunidade, ressalta-se que a doutrina contrária à interpretação econômica no direito tributário sustenta, com fulcro no princípio da segurança jurídica, um óbice para à aplicabilidade da teoria. Com efeito, a possibilidade de uma atividade do interprete, sem contornos legais delimitados, poderá ensejar incerteza e insegurança jurídicas.

Leciona Gontijo que "a insegurança jurídica aumenta quando se constata tanto administrativa quanto judicialmente que há uma prevalência de decisões favoráveis à aplicação da interpretação econômica"¹⁹⁵, mormente quando se observa planejamentos que, não obstante lícitos, podem ser desconsiderados pelo Poder Judiciário para fins de tributação.

Como se observa, para essa corrente, a interpretação econômica conduziria a uma extensão indevida da incidência tributária, o que também remete à ofensa ao Princípio da Legalidade tributária outrora discutido. Desse modo, caso o interprete não encontre os limites hermenêuticos na lei, isso poderá suscitar insegurança jurídica. Haveria, portanto, uma extensão indevida da incidência normativa, trazendo um fato econômico para um enquadramento legal (conformidade do fato ao tipo), em verdadeira “subsunção às avessas”, pois haveria um fato da vida partindo para a norma e não o contrário, ou seja, como um atributo da norma - partindo desta para a vida.

Acerca dessa análise, Xavier discorre que do ponto de vista “da norma para a vida” o objeto da tipificação são os “elementos essenciais” do tributo descritos no art. 97 do Código Tributário Nacional. Quanto a este aspecto, é dito que no Direito Tributário – diversamente do que ocorre no direito penal que delimita a tipicidade de fato, mas não a tipicidade plena dos efeitos – a segurança jurídica demanda lei que contenha em si mesma, não apenas o fundamento da decisão, mas, também, o próprio critério de decidir. “No Direito Tributário a técnica da tipicidade atua, não só sobre a hipótese da norma tributária material, como também sobre o seu mandamento. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais.”¹⁹⁶

Outrossim, entende a doutrina,¹⁹⁷ que a teoria das considerações econômicas ofende “a segurança jurídica e o postulado da unidade do ordenamento jurídico por

¹⁹⁵ GONTIJO, *op.cit*, 2017, p. 15-16.

¹⁹⁶ XAVIER, *op. cit*, p.73.

¹⁹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **Interpretação econômica no direito tributário**: desenvolvimento doutrinário e recepção pelo STF. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 99, p.83-100, maio/jun. 2019, p. 96

preconizar a atribuição, aos conceitos, institutos e formas utilizados pelas leis tributárias, de sentidos distintos daqueles consolidados na ciência jurídica”.

A discussão acerca do emprego de conceitos do direito civil no âmbito do direito tributário, tal como explícito no Código Tributário Nacional, será objeto de análise no capítulo subsequente, porém, registre-se, de logo, que a ideia restrita que o exegeta deve se pautar unicamente na finalidade arrecadatória da lei tributária, fragiliza a teoria da interpretação econômica como caminho interpretativo.

Destarte, o cerne da questão, encontra-se no contraponto entre segurança jurídica e justiça fiscal. “Essa tensão entre os pressupostos do denominado garantismo/formalismo e da ansiada Justiça Fiscal é tema antigo, mas que se renova sob outros aspectos, o que lhe mantém sempre recorrente em estudos científicos da literatura tributária brasileira.”¹⁹⁸

Entende-se, portanto, na linha de pensamento contrária à interpretação econômica, que só por meio da prevalência do garantismo/formalismo no Direito Tributário brasileiro, será possível almejar a manutenção do mínimo de confiança da sociedade brasileira no Estado Fiscal.

De mais a mais, é sabido que o Princípio da Separação dos Poderes está previsto no art.2º da Constituição Federal nos seguintes termos: “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Tal dispositivo consagra a independência e harmonia entre os órgãos do poder político, estabelecendo um mecanismo de controle mútuo (*checks and balances*).

Sobre o referido princípio, Dirley da Cunha Jr assevera que: “O fenômeno da separação de Poderes não é senão o fenômeno da separação das funções estatais, que consiste na forma clássica de expressar a necessidade de distribuir e controlar o exercício do Poder político entre distintos órgãos do Estado.¹⁹⁹” Há, portanto, a distribuição e divisão de determinadas funções estatais a diferentes órgãos do Estado – sendo mais correto falar em separações de funções estatais -, já que o poder é uno e incindível.

¹⁹⁸ ALMEIDA FILHO, Sérgio Montenegro. **Imprecisão do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei n. 10.865/2004 geradora de injuridicidade**. Dissertação de Mestrado apresentada a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC-SP. 2021, p. 37. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/25899/1/Sergio%20Montenegro%20de%20Almeida%20Filho.pdf> Acesso em 03 abril 2023.

¹⁹⁹ CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. Salvador: juspodivm, 2008, p. 497.

Ademais, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário possuem funções típicas ou principais, porém, podem desempenhar funções atípicas com escopo de garantir sua independência e autonomia.

Conforme abordado no tópico acima, que tratou da legalidade tributária, uma vez assumida a exigência de uma reserva de lei formal no âmbito do direito tributário, admite-se que só o órgão legislativo possui as prerrogativas para a criação de tributos e definição do seu regime substancial. Isso significa que o aplicador e interprete da norma não pode alargar seu alcance - via interpretação econômica - para fazer prevalecer o sentido das normas de acordo com a sua realidade econômica.

Ocorreria, portanto, uma ofensa ao princípio da separação dos poderes, pois a função típica do legislativo, estaria sendo realizada pelo Poder Judiciário via labuta interpretativa. O aplicador da norma ao atingir o conteúdo econômico subjacente às relações jurídicas, estaria, supostamente, extrapolando suas prerrogativas e fragilizando os direitos e garantias dos contribuintes com intuito meramente arrecadatório.

Nas lições de Gontijo,²⁰⁰ “(...) não pode ser uma crise de representatividade do Poder Legislativo ou a falta de credibilidade do Poder Executivo a justificar e legitimar a invasão de poderes, havendo uma seara própria para deliberação da matéria em discussão” (fatos geradores de incidências tributárias).

Segundo o Autor citado, “ao buscar os efeitos econômicos de um negócio jurídico para fins de tributação, a decisão acerca da incidência ou não do tributo acaba tendo seu eixo deslocado e passa a ficar a cargo do Poder Judiciário”. Assim, adverte que a decisão política de tributação ou não de determinados fatos é escolha de política legislativa.

Nessa toada, para essa corrente, observa-se que a interpretação econômica, ao buscar atingir o conteúdo econômico subjacente às relações jurídicas, alargaria o âmbito de incidência tributária, levando o aplicador da norma e o Poder Judiciário, a invadirem as funções legislativas e contemplar relações jurídico-tributárias não positivadas pelo Poder legitimado democraticamente. Haveria, portanto, um esbulho da atividade legislativa e a conseqüente ofensa ao Princípio da Separação dos Poderes.

Enfim, dentro dessa perspectiva, contrária à teoria, não haveria espaço no Direito Tributário para uma atividade interpretativa a partir de critérios econômicos, devendo o aplicador permanecer adstrito aos contornos da Lei, em homenagem aos princípios da legalidade, segurança jurídica e da separação dos poderes.

²⁰⁰ GONTIJO, **op.cit**, 2017, p.06.

3.3.3 Os Princípios da Capacidade Contributiva, da Isonomia e Solidariedade Social como sustentáculos da interpretação econômica

A capacidade contributiva, a isonomia e a solidariedade social são apontados, pelos defensores da teoria da interpretação econômica, como alicerces para a aplicação dos critérios econômicos pelo intérprete da norma jurídico-tributária.

É cediço que o Princípio da Capacidade Contributiva - previsto no art. 145, § 1º da CRFB/88 -, busca a justiça fiscal na medida que procura tributar mais quem possui maior riqueza e tributar menos quem possui riqueza menor. No que concerne ao conteúdo da capacidade contributiva, Ricardo Lodi Ribeiro²⁰¹ expõe que o referido princípio encontra fundamento na Justiça Fiscal e na Igualdade, “na medida em que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão de suas possibilidades econômicas, ainda que não sejam diretamente beneficiários dessas despesas”. Dessa forma, segundo tal premissa, “legítimas são as distinções que se baseiem na diferença entre as riquezas que vários contribuintes manifestam”.

Ademais, embora o Texto Constitucional faça referência apenas aos impostos, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite o cabimento de tal princípio em relação às demais espécies tributárias. No âmbito doutrinário, o princípio da Capacidade Contributiva é concebido como um subprincípio da isonomia tributária, ainda neste tópico discutido.

Ao abordar o tema do princípio da capacidade contributiva como critério justo de repartição da carga de impostos, Tipke e Yamashita²⁰² enfatizam que o referido princípio significa que “todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para pagamento dos impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto.” A capacidade contributiva, segundo os mesmos autores, protege o mínimo existencial e se coaduna com os princípios da dignidade humana e do Estado Social.

²⁰¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais.** Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/download/1371/1161>. Acesso em 11 dez 2021.

²⁰² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** SP: Malheiros Editores Ltda., 2002, p. 31.

Outrossim, na obra intitulada Direito Tributário (*Steuerrecht*), Tipke e Lang,²⁰³ ao discorrer sobre os métodos de aplicação do Direito, mencionam a interpretação econômica das leis tributárias (ponto de vista econômico), afirmando que essa diretriz é parte da interpretação teleológica da lei, uma vez que as “leis tributárias servem a fins de oneração de acontecimentos e condições econômicos”. Nesse sentido, alguns conceitos do direito tributário somente podem, *a priori*, ser economicamente interpretados, a exemplo da renda, patrimônio, enriquecimento, dentre outros.

Para os autores aludidos, também os “conceitos de Direito Civil empregados pelo legislador tributário devem ser teleologicamente orientados pela finalidade da lei tributária”. E mais: O direito civil e o direito tributário, fundamentam-se em diferentes teleologias, podendo, assim, a interpretação teleológica do mesmo conceito levar a resultados diferentes. Em síntese, para Tipke a forma da consideração econômica “é o reflexo da ligação da tributação à capacidade econômica.”²⁰⁴

Em texto dedicado à análise da Capacidade Contributiva, Ricardo Lodi Ribeiro,²⁰⁵ lembra que tal temática foi desenvolvida a partir das reflexões sobre justiça aplicáveis no Direito Tributário.

Em breve histórico, ressalta que embora a discussão tenha surgido na Idade Média, apenas a partir da obra de Adam Smith – Uma Investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações – o princípio da Capacidade Contributiva foi delineado através da Teoria do benefício, ou seja, como uma revelação das vantagens que os contribuintes auferiam das atividades do Estado. Além disso, extraiu-se das contribuições de Smith o princípio da proporcionalidade, segundo o qual, no Estado Liberal, os benefícios estatais são direcionados aos cidadãos na proporção de sua riqueza.

Com Stuart Mill e sua visão utilitarista, a Capacidade Contributiva justificou-se pela teoria do igual sacrifício com base na teoria econômica da utilidade marginal do capital, segundo a qual a riqueza passaria a ser menos útil ao seu detentor na medida que houvesse um aumento. Com essa noção, surge a ideia de sacrifício social da tributação, onde se preconizou a progressividade com aumento de alíquotas em virtude do aumento da riqueza.

²⁰³ TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito Tributário** (*Steuerrecht*). Tradução Luiz Dória Furquim. Vol. I, 18ª edição, Porto Alegre- RS: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2018. p. 322

²⁰⁴ FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: livraria do advogado, 2016, p. 62.

²⁰⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi **A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no estado social e democrático de direito**. In: Luís Cesar de Queiroz, Márcio Lívio Gomes (organizadores). *Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento*. 1 ed. RJ: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p.4.

Tais ideias inspiram juristas vinculados à jurisprudência dos interesses a identificar a capacidade contributiva como causa do tributo. Dessa forma, com essa visão economicista e causalista da Capacidade Contributiva, bem como a preponderância da economia sobre o direito, surge então a interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919.

Também, a perspectiva causalista influenciou juristas da Escola de Paiva (Griziotti, Dino Jarach e Ézio Vanoni), na Itália, que desenvolveram a interpretação econômica por meio da visão funcionalista.

No Brasil, como lembra Ricardo Lodi Ribeiro,²⁰⁶ a teoria da interpretação econômica do fato gerador teve como principal expoente Amílcar de Araújo Falcão, tendo, ainda, a tese causalista da capacidade contributiva encontrado apoio em Aliomar Baleeiro, embora sem a radicalidade verificada pelos seus precursores.

De todo modo, é inegável que o princípio da capacidade contributiva, aliado à isonomia, reforça a possibilidade de alcançar a substância econômica de uma relação jurídica, seja como critério teleológico, seja em uma acepção que busca o combate do abuso de formas no direito tributário.

3.3.3.1 Fato Imponível, Substância econômica e o Princípio da Capacidade Contributiva

Os questionamentos em torno da interpretação econômica têm também como pano de fundo a causa para o surgimento da obrigação tributária. Há doutrina que vincula o surgimento da obrigação a uma situação ou movimento de riqueza, atrelando-a de forma direta à capacidade contributiva²⁰⁷.

A ocorrência da conduta prevista na hipótese de incidência da lei tributária configura o denominado fato imponível. O “fato gerador”, terminologia utilizada, por vezes, de forma equívoca pelo legislador,²⁰⁸ é compreendido como a subsunção do fato concreto à hipótese de incidência, fazendo nascer a obrigação tributária.

²⁰⁶ RIBEIRO, idem, 2014, p. 6.

²⁰⁷ FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: livraria do advogado, 2016, p. 33. O Autor cita Ernst Blumenstein segundo o qual, inexistindo riqueza, não há obrigação tributária, ou seja, aqueles que não possuem capacidade contributiva, não integra relação obrigacional tributária.

²⁰⁸ A expressão “fato gerador” comporta dois momentos distintos da fenomenologia da incidência tributária. Em um primeiro momento a expressão diz respeito a descrição de uma determinada conduta que materializada fará irromper o nascimento de uma relação jurídica tributária. Em um segundo momento, a

Portanto, o fato imponível é o fato concreto, material, que ocorrido no mundo fenomênico e amoldando-se na descrição hipotética e abstrata prevista na lei (hipótese de incidência), dá nascimento a obrigação tributária²⁰⁹.

No Brasil, em 1964, foi publicada a monografia intitulada “Fato Gerador da Obrigação Tributária”, de Amílcar de Araújo Falcão que, segundo José Souto Maior Borges, é considerado um clássico da literatura jurídico-tributária brasileira. Ao realizar uma análise sobre o pensamento do referido autor, em prefácio da obra de Geraldo Ataliba - Hipótese de incidência tributária - Souto Maior Borges observou que o trabalho de Amílcar Falcão “analisa o fato gerador como um conceito fundamental e nuclear para o estudo do Direito Tributário, dele extraindo relevantíssimas consequências e implicações, possibilitando a Giuliani Fonrouge incluí-lo entre os adeptos da chamada ‘Escola de glorificação do fato gerador.’”²¹⁰

Todavia, segundo esclarece Borges, o estudo de Amílcar Falcão não se desvencilhou da concepção monista do fato gerador. O Autor aponta a impropriedade dessa compreensão que deriva de um “desvio metodológico de estudar, como uma só realidade, duas entidades distintas: a hipótese de incidência (ou pressuposto normativo, como preferem alguns) e o fato concretamente acontecido, fato jurídico tributário, nessa qualificação subsumido à incidência e aplicação da norma tributária”.²¹¹

Dessa forma, observa-se que no direito pátrio, Amílcar Falcão, grande expoente da defesa das considerações econômicas no Direito Tributário, não se libertou de uma concepção monista do fato gerador, na linha do pensamento da doutrina estrangeira à época. Referido Autor, conforme dito alhures, sustentava que o fato gerador é um fato econômico de relevância jurídica que o legislador captura do campo social como pressuposto para o nascimento da obrigação tributária, com fulcro na capacidade contributiva.²¹²

expressão refere-se a própria concreção (materialização no mundo físico) da conduta descrita anteriormente. Assim, a expressão fato gerador é equívoca, porque com ela o legislador quis regular duas coisas diferentes, a previsão hipotética necessária ao surgimento da obrigação e a concretização dela no mundo jurídico (hipótese tributária e fato jurídico tributário).

²⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

²¹⁰ BORGES, José Souto Maior. Prefácio. In: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 12.

²¹¹ BORGES, **op. cit.**, 2016, p. 12.

²¹² FERREIRA, Richard Edward Dotoli T. **Fato econômico de relevância jurídica e a interpretação econômica** (Texto em homenagem ao prof. Amílcar de Araújo Falcao). In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcos Lívio et all. **Finanças públicas, tributação e desenvolvimento**. RJ: Freitas Bastos, 2015. p. 465.

O fato gerador – enquanto fato juridicamente relevante para o direito tributário – constitui um indício para aferição da capacidade econômica ou contributiva. Diante dessa afirmativa, esclarece Falcão que afiguraria incorreto sustentar que o fato gerador é simplesmente um fato econômico. Isso porque os fatos do mundo físico – políticos, econômicos e sociais em geral – recebem qualificação juridicamente relevantes e passam a ser conceituados como fatos jurídicos. O que se pretendeu sustentar, é que o fato gerador eleito pelo legislador tributário serve de métrica para aferição da capacidade econômica ou contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.²¹³

A afirmação de que o fato gerador da obrigação tributária seria sempre um fato econômico foi objeto de severas críticas por Alfredo Augusto Becker, sendo considerado um exemplo de carência de atitude jurídica mental da doutrina.²¹⁴ Em verdade, entende-se que o fato descrito na norma tributária deve abarcar uma expressão econômica, ou seja, o aspecto material deve conter um acontecimento de cunho econômico.

Assim, o fato gerador da obrigação tributária “é um fato que necessariamente há de ter expressão econômica. A previsão desse fato no antecedente da norma jurídica tributária o traz para o campo jurídico, devendo ser estudado sob este aspecto.”²¹⁵

Em síntese, no que concerne à classificação do “fato gerador” duas correntes se destacam na doutrina pátria: a) os que consideram o fato gerador como um fato jurídico em sentido estrito, a exemplo de Amílcar de Araújo Falcão e Alcides Jorge Costa; b) o que concebe o fato gerador como um ato jurídico em sentido estrito, uma vez que o efeito jurídico - nascimento da obrigação tributária - deriva diretamente do ato praticado pelo sujeito, sendo irrelevante se sua vontade se direcionava à produção desse efeito, na linha de pensamento de Alfredo Augusto Becker.²¹⁶

Na literatura estrangeira, o italiano Dino Jarach sustentava um liame indissolúvel entre o fato jurídico e o fato econômico para fins de análise do fato impositivo da obrigação tributária.²¹⁷ Segundo essa premissa, inexistiria razão para diferenciar impostos sobre fatos econômicos (v.g. impostos sobre rendimentos e patrimônio) e impostos sobre negócios jurídicos (e.g. impostos sobre heranças e doações), conferindo-se características

²¹³ Idem, 1964, p. 65.

²¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2018.

²¹⁵ GARRIDO, José Antônio Ferreira. **Fato Gerador da Obrigação Tributária como Ato-Fato Jurídico**. Dissertação de mestrado apresentada à Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador, 2012, p. 103. Disponível: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/8314> Acesso em 15 mar 2023.

²¹⁶ GARRIDO, idem, 2012, p. 205.

²¹⁷ BORGES, **op. cit.**, 2016, p. 35.

uniformes a todos os fatos imponíveis - dentro de uma acepção de imposto uniforme -, mediante a identificação da causa com a capacidade contributiva.²¹⁸

Não se desconhece o fato de que existem impostos em cujo fato imponível ocupa um lugar, uma relação jurídica de direito privado, porém, sustenta-se que o ato ou negócio jurídico não possui relevância para o nascimento da obrigação impositiva enquanto ato ou negócio jurídico, senão pela relação econômica que ele cria.²¹⁹

O fato imponível, concebido como pressuposto da obrigação impositiva, é estabelecido pela relação econômica. A *intentio facti* (fato econômico provocado) seria a representação, a causa, da capacidade contributiva. Nessa ótica, a *intentio juris* (aspectos formais do negócio jurídico) e a feição volitiva das partes nos contornos do direito privado apenas teria relevância para a lei tributária em virtude da criação de uma relação econômica.

Assim, defendendo que a investigação dogmático-formal é insuficiente para apuração do fato imponível, somente a *intentio facti* seria relevante para o nascimento da obrigação, uma vez que a relação econômica criada pelo negócio jurídico é pressuposto da obrigação impositiva (investigação dogmático-substancial).

Nesse contexto, tendo como premissa a relação econômica como pressuposto da obrigação impositiva, Dino Jarach leciona que a autonomia do direito impositivo tem como consequência “o dever da aplicação do imposto à relação econômica prescindindo das formas jurídicas toda vez que estas sejam inadequadas para aquela, exista ou não a intenção de evadir o imposto, e seja favorável ao fisco ou ao contribuinte.”²²⁰ Ademais, a interpretação econômica das leis impositivas deriva do conceito de causa da obrigação de imposto, identificada com o princípio da capacidade contributiva.²²¹

3.3.4 Isonomia Tributária e Solidariedade Social

²¹⁸ JARACH, Dino. **O fato imponível**: Teoria geral do direito tributário substantivo. Traduzido por Dejalma de Campos. 1ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 124

²¹⁹ Ibidem, 1989, p. 120.

²²⁰ JARACH, **op. cit.**, 1989, p. 151.

²²¹ JARACH, **op. cit.**, 1989, p. 127: No rodapé o Autor faz referência a sua nota “La considerazione del contenuto economico nell’interpretazione dele leggi d’imposta”.

Seguindo nas análises, no que concerne ao Princípio da Isonomia Tributária, a Constituição Federal consagra o tratamento isonômico a contribuintes que se encontrem em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida.

Nos termos do art. 150 do Texto Constitucional: “art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Ao abordar a finalidade das normas tributárias e a realização da igualdade, Humberto Ávila²²² discorre sobre a finalidade fiscal e a capacidade contributiva e, mais adiante, acerca da finalidade extrafiscal e proporcionalidade. Interessa aqui o primeiro enlace entre capacidade contributiva e isonomia.

Quando os tributos são direcionados a atingir uma finalidade fiscal, enquanto “instituídos com o fim preponderante de obter receitas dos particulares, e o ordenamento constitucional permitir a eleição dessa medida de comparação, será a capacidade contributiva a medida de diferenciação entre os contribuintes”.²²³ A capacidade contributiva será a medida de aplicação da igualdade, uma vez que a finalidade da tributação é a própria distribuição igualitária da carga tributária, falando-se, por isso, em fim interno.

No entendimento do autor, a capacidade contributiva é fruto, em primeiro lugar, da capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, há de se ter uma correspondência entre o fato gerador e um signo presuntivo de riqueza, sob pena de se tributar a capacidade produtiva.

Nesse sentido, tendo como premissa o ponto de vista econômico como parte da interpretação econômica-teleológica da lei tributária, tal como preconizado por Tipke e Lang, verifica-se que os princípios da igualdade e capacidade contributiva se coadunam com a teoria da interpretação econômica, já que o substrato econômico, aliado à finalidade arrecadatória do tributo (fiscalidade) e a contrapartida ofertada ao cidadão pelo Estado

²²² ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. SP: Editora Malheiros, 2015, p. 165.

²²³ Ibidem, 2015, p. 165.

através dos serviços públicos (função social do tributo), possibilitariam o alcance da justiça tributária, respaldado, ainda, pela ideia de solidariedade social.

Em arremate, percebe-se que a função elementar do direito tributário seria a repartição do ônus econômico do tributo com fulcro na capacidade contributiva e igualdade, onde a “referência a fatos e eventos econômicos seria a regra, devendo a interpretação conforme o direito civil ser tratada como exceção, nos casos em que o contexto da norma o justifique.”²²⁴ Essa corrente teórica concebe a legislação de cada tributo como um sistema materialmente consistente, permitindo a adoção de sentidos pautados em argumentos sistemático-teleológicos.

A solidariedade social, por sua vez, abre espaço para a interpretação econômica em sua versão atenuada, na medida que a norma tributária é aplicada com base na finalidade precípua do tributo, qual seja, angariar recursos para que o Poder Público possa fazer frente às suas despesas e custear, em contrapartida, os serviços públicos ao cidadão.

Assim, se o indivíduo possui maior capacidade econômica, deve pagar um montante mais alto de tributo - dever fundamental de pagar tributos - e isso reverbera, necessariamente, em benefícios para toda a coletividade (dever de colaboração), abrangendo, ainda, aqueles que não podem contribuir com os cofres públicos por inexistência de recursos. Em suma: esse viés arrecadatório (angariar recursos) voltado à repartição do ônus econômico do tributo, vai ao encontro das considerações econômicas em uma ótica interpretativa teleológica.

Sobre o tema da solidariedade social tributária, Contipelli aborda a vinculação existente entre tributação e solidariedade social no modelo de Estado Democrático de Direito. Para o Autor, a tributação deve ser entendida como um dever de colaboração e não como uma mera espécie de poder impositivo do Estado.

Para realização do bem comum e, ainda, para alcançar os objetivos descritos no Texto Constitucional, o Estado necessita do ingresso de recursos aos cofres públicos para custear políticas públicas que atendam a toda coletividade, guiado pelo cabedal axiológico que gravita ao redor da solidariedade social e do valor fonte da pessoa humana.

Exige-se, portanto, numa leitura calcada na arquitetura do Estado Social, uma postura solidária, um dever fundamental de contribuir com o financiamento do Estado e,

²²⁴ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32). p. 420.

por consectário lógico, dos direitos sociais. Cabe, desse modo, ao Poder Público, redistribuir de maneira adequada as riquezas arrecadadas em conformidade com os objetivos constitucionais orientados pela solidariedade social.²²⁵

No mesmo sentido, Regina Helena Costa discorre que o princípio da solidariedade social projeta seus efeitos no sistema tributário nacional. O art. 3º da Constituição Federal aponta os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e, cita, dentre eles, a “construção de uma sociedade livre, justa e solidária”, apresentando, assim, a solidariedade como um critério a direcionar todo o ordenamento jurídico.

Assim, “a tributação constitui poderoso instrumento para atingir-se tais objetivos e a disciplina constitucional do sistema tributário estampa diversas manifestações do princípio da solidariedade social.”²²⁶

Na leitura de Greco, ao passo em que as limitações constitucionais ao poder de tributar refletem uma postura absenteísta do Estado, exige-se uma conformação Estatal de modo a sintonizar a tributação com os fundamentos e objetivos previstos no texto constitucional. “Assim, na ponderação de valores constitucionais, o peso do valor “arrecadação” (por estar circunscrito ao âmbito tributário) é menor do que o peso do valor “solidariedade social” (por ser um objetivo fundamental)”.²²⁷

Na mesma toada, José Casalta Nabais leciona que foi no quadro do Estado fiscal social que a ideia de solidariedade social encontrou guarida e concretização. Isso porque, “solidariedade social não é apenas uma espécie de efeito externo, decorrente automaticamente do carácter fiscal do Estado, antes se assume como um objetivo a prosseguir pelo Estado e a prosseguir também pela via do direito dos impostos.”²²⁸

Dessa forma, verifica-se que os princípios acima discutidos - a capacidade contributiva, a isonomia e a solidariedade social – reforçariam a aplicação das considerações econômicas pelo intérprete da norma tributária, ou seja, nessa perspectiva seria possível o aplicador olhar a realidade econômica subjacente via interpretação econômica na versão atenuada – desapegada, portanto, dos exageros da versão radical de

²²⁵ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária** (teses de doutoramento). 2010, SP: Almedina, p. 199.

²²⁶ COSTA, Regina Helena. **O princípio da solidariedade social no sistema tributário nacional**. In: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 39.1 — Jan./jun. 2019, p. 23.

²²⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. In: Solidariedade Social e tributação. GRECO, M.A e GODOI, M.S (coordenadores). SP: Dialética, 2005, p. 177.

²²⁸ NABAIS, José Casalta. **Solidariedade social, cidadania e direito fiscal**. In: Solidariedade Social e tributação. GRECO, M.A e GODOI, M.S (coordenadores). SP: Dialética, 2005, p. 129.

origem alemã - para alcançar o sentido das normas, institutos e conceitos jurídicos para alcance, inclusive, da almejada justiça tributária.

4. INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 Notas sobre Interpretação Jurídica

Partindo-se da premissa que a interpretação econômica, em sua versão atenuada, deve ser estudada à luz dos métodos de interpretação contemplados pela teoria geral do direito, é indispensável, neste tópico, analisar questões introdutórias acerca da interpretação jurídica.

Interpretar, em uma acepção comum, denota a determinação de um significado de um texto ou mesmo de uma lei, podendo a palavra ser utilizada em variados sentidos. É ato que faz parte das relações humanas e que permite o intercâmbio de ideias e pensamentos, fazendo parte da vida do ser humano em seu seio social. Consiste num fenômeno complexo e universal, indissociável da existência humana. Ela é essencial ao pensamento. O homem, em verdade, a todo instante atribui sentido aos atos que pratica e ao mundo em que vive.²²⁹

No âmbito do Direito, interpretar é buscar o sentido e alcance de uma norma jurídica. A norma jurídica seria o produto da interpretação que tem como lastro empírico um documento normativo (fonte formal), este entendido como o suporte material com base na qual as normas jurídicas são construídas.²³⁰

Assim, a norma jurídica é, conforme afirmado acima, produto da interpretação do texto, e não o texto de lei propriamente dito. É, portanto, um juízo ou pensamento que a leitura do texto provoca na mente do intérprete, chamada por alguns juristas de proposição prescritiva. Portanto, nessa concepção, a norma jurídica é a construção na mente do intérprete da estrutura lógica hipotético-condicional a partir dos textos (plano literal) do direito positivo.

Nesse cenário, surge a Hermenêutica como ciência da interpretação, derivada do substantivo “hermeneia” que significa interpretação. Está ligada ao deus mensageiro

²²⁹ PIMENTA, Paulo Pimenta. **Notas sobre a interpretação e a integração da lei tributária**. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010, p. 321.

²³⁰ PIMENTA, Paulo Pimenta. **Validade, vigência, aplicação e interpretação da norma jurídico-tributária**. In: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. RJ: Forense, 2005, p. 183.

Hermes, responsável por obter o significado das coisas dos deuses e transmiti-lo aos homens.²³¹

Richard E. Palmer explica que existem três orientações significativas de “hermeneuein” (interpretar) e hermeneia (interpretação). Usando a forma verbal (hermêneuein) para fins exemplificativos, essas vertentes significam: *dizer* ou exprimir em voz alta; *explicar*, como quando se explica uma situação; e *traduzir*, como na tradução de uma língua estrangeira. Esses três significados podem, portanto, ser expressos pelo verbo interpretar, representando, cada um, um sentido independente e relevante do termo interpretação.²³²

Tradicionalmente, a hermenêutica jurídica “tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis do direito, para determinar o sentido e o alcance das expressões de direito.” Nessa perspectiva, a hermenêutica compreendia a interpretação, assumindo o texto com a função descritiva da realidade.²³³

No âmbito doutrinário, certos autores não fazem distinção entre interpretação e hermenêutica. Todavia, entende-se que a “interpretação é a busca do significado da norma ou o resultado dessa busca enquanto forma de expressão da norma e de seu alcance. Há, sim, distinção entre interpretação e hermenêutica, pois esta é a teoria da interpretação.”²³⁴

Segundo Paulo Pimenta,²³⁵ o “problema da hermenêutica” perpassa pelas considerações realizadas pela subjetividade do intérprete, partindo-se da premissa que a norma é o produto da interpretação. Assim, na Hermenêutica Contemporânea existem três vertentes: i) Teoria hermenêutica, cujo objetivo é a construção de “uma teoria geral da interpretação, como metodologia aplicável a todos os ramos das ciências humanas (*Geisteswissenschaften*)” e que tem como grande expoente Emilio Betti; ii) Filosofia hermenêutica, “representada por Martin Heidegger e Hans-Georg Gadamer, que não visa um conhecimento objetivo com base em processos metodológicos, e sim uma explicação fenomenológica da própria existência humana”; iii) Hermenêutica crítica, capitaneada por

²³¹ PIMENTA, **op. cit.**, 2010, p. 321.

²³² PALMER, Richard E. **Hermenêutica**. RJ: Edições 70, 1969, p. 24

²³³ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017, p. 14.

²³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação das leis tributárias**. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010, p. 128.

²³⁵ *Ibidem*, 323.

Apel e Habermas, “combinando uma abordagem metódica e objetiva com a busca do conhecimento prático relevante.”²³⁶

Paulo de Barros Carvalho afirma que o direito oferece o dado da linguagem como seu integrante constitutivo. Não é possível conjecturar a manifestação do direito sem uma linguagem – idiomática ou não - que lhe sirva de veículo de expressão. Desse modo, “interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhe significações e, por meio dessas, referências a objetos.”²³⁷

A interpretação consiste na atividade mental do intérprete que apresenta como base empírica o texto. Este, por sua vez, é visto como suporte físico, material, que introduz as normas jurídicas, sendo essas, o produto da interpretação obtido através da aferição de um caso concreto e não no plano abstrato.²³⁸

Nesse sentido, pode-se afirmar que somente a partir de um caso concreto, ainda que apenas imaginário, pode-se aferir o sentido de um texto legal.²³⁹ Na mesma toada, ensina Eros Grau²⁴⁰ que a interpretação do direito consiste “em concretar a lei em cada caso, isto é, na sua aplicação, o intérprete, ao interpretar a lei, desde um caso concreto, a aplica. Interpretação e aplicação não se realizam autonomamente”.

Marciano Godoi, também afirma que inexistente “*interpretação sem aplicação*” do direito. Contrário à visão ultrapositivista da interpretação defendida por Alfredo Augusto Becker, onde apenas se admite uma única interpretação pautada no modelo da lógica racional – subsuntiva, - onde a incidência da norma se dá de forma automática e infalível - pondera o autor que a norma jurídica objetiva ordenar e coordenar a realidade social e,

²³⁶ Sobre a temática, Pimenta (2010, **op. cit.**, p. 323) adverte ainda que “(...) não há incompatibilidade entre as abordagens de Betti e Gadamer sobre a hermenêutica. Na verdade, são enfoques distintos sobre o mesmo fenômeno, com objetivos diversos. Enquanto um estava preocupado com o método, o outro concentrou o seu exame na interpretação como filosofia, e não como técnica. É importante fazer esta observação, pois muitas categorias do pensamento de Gadamer são plenamente compatíveis com uma abordagem metódica da interpretação (...)”

²³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e método**. 8ª ed. SP: Noeses, 2021, p. 185.

²³⁸ Tem-se como premissa que apenas a partir de um caso concreto é possível aferir o sentido de um texto de lei (interpretação tópica). Acerca da conciliação do elemento tópico com o elemento sistêmico, Machado adverte que “a solução tópica na verdade não prescinde da ideia de sistema, mas a aperfeiçoa, realizando a igualdade como proporcionalidade, ou igualdade geométrica, que é um aperfeiçoamento da ideia antiga de igualdade horizontal, ou aritmética. (...) E mais: “Por outro lado, como as normas são construídas tendo-se em vista, sempre, situações concretas, que se realizam em contextos específicos, a rigor não há como se possa aferir o sentido de um texto legal sem que se tenha em vista uma situação concreta, vale dizer, contextualizada. (MACHADO, **op. cit.**, 2010, p. 131).

²³⁹ MACHADO, **op. cit.**, 2010, p. 131

²⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. **O Direito posto e o direito pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 153.

apenas com o desenrolar desta, o conteúdo da norma irá se desenhar e se descortinar diante do intérprete.²⁴¹

Desse modo, afasta-se a ideia que a norma jurídica permita uma única interpretação. Nesse sentido, Hans Kelsen no capítulo VIII de sua obra “Teoria Pura do Direito”, dedicou-se ao problema da interpretação jurídica. Para o autor, a interpretação consiste em uma “operação mental que acompanha o processo de aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior.”²⁴²

Kelsen afirma que todos os métodos de interpretação acarretam sempre a um resultado apenas possível, mas nunca a um único resultado correto.²⁴³ A interpretação jurídico-científica não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica. Desse modo, deve ser evitado a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a “correta.”²⁴⁴

Ademais, deve-se apartar a noção de interpretação como uma atividade axiologicamente neutra e alheia aos valores do intérprete, concebendo-a, ainda, na linha da teoria gadameriana, como um processo de circularidade (em espiral), enquanto método dialógico de perguntas e respostas entre intérprete e o texto.²⁴⁵

Importante lembrar que a atividade interpretativa tem limites, de sorte que não é inesgotável. E o limite da interpretação está no “sentido possível da letra da lei”²⁴⁶. Dessa forma, afasta-se a ideia de atividade interpretativa infundável, possuindo, além do limite textual, o contextual, descrito como o “contexto significativo da lei”.²⁴⁷

O CTN reserva o Capítulo IV para dispor sobre a interpretação e integração da legislação tributária conforme sinaliza o art. 107: “A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”. Trataremos do tema de forma apartada – interpretação e integração – dado que, ao nosso olhar, são institutos diversos, mas que possuem interligação.

²⁴¹ GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

²⁴² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 3 ed., trad. de João Baptista Machado. Coimbra: WMF Martins Fontes, 2009, p. 387.

²⁴³ KELSEN, **op. cit.**, 2009.

²⁴⁴ KELSEN, **op. cit.**, 2009. p 395-396.

²⁴⁵ GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**. 4 ed. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 2002.

²⁴⁶ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1997. p. 454.

²⁴⁷ LARENZ, Karl. **op. cit.** 1997.

Em suma, fixa-se aqui como premissas para esta tese, dentre outras, que: i) há distinção entre interpretação e hermenêutica; ii) a norma jurídica é produto da interpretação do texto, e não o texto de lei propriamente dito; iii) a interpretação é aferida a partir de um caso concreto; iv) afasta-se a ideia que a norma jurídica permita uma única interpretação e que esta seja uma atividade axiologicamente neutra e alheia aos valores do intérprete; v) Como será discutido adiante, acate-se o pluralismo metodológico para fins interpretativos.

4.2 ENUNCIADOS PRESCRITIVOS DA INTERPRETAÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. (RE)VISITAÇÃO DOS ARTS. 109 E 110 DO CTN.

O Anteprojeto e o Projeto do CTN, nos artigos 128 e 73, respectivamente, estabeleciam no Título - Da interpretação da legislação tributária – o seguinte preceito normativo: “na aplicação da legislação tributária, são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação, observado o disposto neste Título”. O teor de tais dispositivos não foi mantido com a aprovação do Código Tributário Nacional em 1966.

O art. 107 do CTN, por sua vez, afirma que “A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”. É dizer, tem regras específicas de interpretação, apresentadas ao longo dos artigos seguintes, que devem ser observadas. Mas isso não torna o Direito Tributário um ramo excepcional ou singular, diferente dos demais, de sorte a admitir apenas a interpretação estrita prevista no Código.

Em que pese o aparente fechamento interpretativo, o entendimento é que os métodos de interpretação no Direito Tributário devem se pautar no pluralismo metodológico, inexistindo, portanto, hierarquia e/ou um único caminho a ser percorrido pelos intérpretes. As disposições legais do CTN sobre interpretação não passam de diretrizes a serem seguidas pelo intérprete, não de modo exaustivo. Valem, inclusive, os tradicionais métodos literal, histórico, teleológico e sistemático, que se intercambiam e se complementam.

Em verdade, a interpretação das normas tributárias não destoa das teorias gerais de interpretação, possuindo algumas particularidades, dado que o próprio legislador tratou de situações pontuais no âmbito tributário, a exemplo das interpretações literal e benigna previstas nos artigos 111 e 112 do CTN.

Certo é que a doutrina sempre buscou investigar se existem elementos peculiares a serem utilizados na interpretação da lei tributária. Há entendimento no sentido de que a especificidade do direito tributário seria justificável em face às restrições ao direito de propriedade impostas por suas normas e, em caso de dúvida, deveria o intérprete adotar uma interpretação mais favorável ao contribuinte.²⁴⁸

Ao revés, outros defendem que a especificidade se justifica pelo interesse público e, por tal motivo, havendo dúvida, deveria a interpretação ser a favor do fisco. Referidas posições são rechaçadas, devendo o intérprete utilizar “todos os elementos conhecidos pela hermenêutica, sem preconceitos, seja para favorecer o fisco seja para favorecer o contribuinte.”²⁴⁹

Dessa forma, prevalece o entendimento que não há método ou particularidade a apartar o Direito Tributário de outras áreas jurídicas. Ele tem regras próprias de interpretação, mas que não afastam os demais critérios existentes no Direito. Para além disso, devem ser afastados quaisquer métodos apriorísticos de interpretação (*in dubio pro fisco* ou *contra fisco*).

Vistas tais generalidades, necessário então revisitar os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, que inauguram uma temática que se mostra imprescindível para as discussões em torno da interpretação econômica: Deve o direito tributário ficar adstrito aos conceitos e institutos do direito privado ou a norma tributária deve ser teleologicamente orientada pela finalidade da lei tributária?

4.2.1 Análise dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional

O CTN, ao versar sobre as normas gerais do direito tributário, trata no seu Livro Segundo, Capítulo IV, sobre a interpretação e integração da Legislação Tributária. Dentre os dispositivos ali descritos, destacam-se os artigos 109 e 110 que fixam premissas acerca da interpretação da norma tributária.

O art. 109 dispõe sobre a intrínseca relação do Direito Tributário com os institutos do direito privado. Como ramo mais novo do direito, se comparado aos demais, o Direito Tributário não raramente se vale de conceitos do direito privado para a incidência de suas

²⁴⁸ TUNES, T.S.C. **op.cit.** 2024. *Em prelo.*

²⁴⁹ MACHADO, **op. cit.**, 2010, p. 136

normas, de sorte que o estudioso precisa conhecer esses institutos para bem aplicar o direito.

Vejamos a redação 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”. Quer dizer que o Direito Tributário se vale de diversos conceitos e institutos de outros ramos do direito, mormente do direito privado, para que suas normas surtam efeitos.

A título exemplificativo, a instituição do imposto municipal e distrital sobre a propriedade territorial urbana - IPTU requer conhecimento dos institutos e conceitos da propriedade, posse e domínio útil, todos delineados pelo Código Civil brasileiro no âmbito do direito das coisas.

No mesmo sentido, a materialidade do imposto estadual e distrital incidente sobre a transmissão *causa mortis* e doações – ITCMD, demandará noções dos conceitos e institutos em torno dos contratos, bem como o direito das sucessões. Esses são apenas dois exemplos que demonstram a aplicação dos artigos 109 e 110 do CTN, que circundam a discussão, sobretudo doutrinária, da primazia, ou não, do emprego de conceitos do direito privado na seara tributária.

Acerca do alcance do art. 109 do CTN, é certo que ainda prevalece o entendimento na doutrina brasileira quanto ao primado do direito privado sobre o direito tributário. Na jurisprudência do STF diversos julgados também seguem essa mesma direção, a exemplo do RE n. 116.121 onde prevaleceu o conceito de locação de bens móveis previsto no Código Civil; RE n. 203.075 que acolheu o conceito de “estabelecimento” conforme o direito privado, dentre outros acórdãos.

Segundo Schoueri, em uma primeira leitura do art. 109 do CTN é possível enxergar a opção do legislador pela autonomia do direito tributário. Os “efeitos econômicos” surgem, nesta concepção, de forma distinta aos “efeitos civis”, o que sugere que o legislador tributário pode considerar, num instituto de direito privado, “efeitos” alheios a este.²⁵⁰

Com base na doutrina da consideração econômica, o dispositivo parece conciliar com a ideia de que o legislador tributário desconsidere os “efeitos civis” de um instituto.

²⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5 ed. SP: Saraiva, 2015, p. 762.

Desse modo, “se a hipótese tributária toma em conta “efeitos econômicos”, então seria a presença destes que seria relevante para a tributação”.²⁵¹

Todavia, a análise do dispositivo também pode contemplar leitura diversa e mais equilibrada entre os ramos jurídicos, onde o direito tributário não estaria sujeitado ao Direito Privado, ou seja, poderia o legislador tributário ter a liberdade para criar seus próprios institutos ou que expressões do direito privado sejam utilizadas no direito tributário com sentido diferente.

A problemática acima, para Schoueri, evidencia o conflito entre autonomistas e integralistas: “os primeiros defendendo que as expressões da legislação tributária não se subordinem ao Direito Privado e os últimos sustentando o inverso.” Entretanto, ainda que se adote a segunda corrente, há abertura para adoção da consideração econômica como instrumento de interpretação teleológica, concebida como critério para auxílio e definição do sentido da norma, sem ultrapassar, todavia, o “sentido possível” das expressões empregadas.²⁵²

Nesse ponto, também concordamos com Pimenta²⁵³, ao afirmar que não há um primado absoluto do direito privado, mas sim relativo. Nesse sentido, inexistente obstáculo para que o legislador tributário confira efeitos jurídicos diversos de outros ramos e, ainda, que estabeleça conceitos próprios para a seara fiscal, desde que, não se trate de norma constitucional de competência.

Nessa perspectiva, a discussão acima toma outro rumo nas hipóteses em que as expressões empregadas pelo legislador estão contidas na Constituição para fins de discriminação de competências tributárias. Senão vejamos.

Reza o 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.

O dispositivo reforça a ideia da supremacia constitucional ao preceituar que o legislador tributário não poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos,

²⁵¹ Idem, 2015, p. 762.

²⁵² SCHOUERI, **op. cit.** 2015 p. 763.

²⁵³ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Curso de direito tributário**. SP: Editora JusPodivm, 2024, p.347.

conceitos e formas de direito privado que estiverem na Constituição Federal, ou nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas dos demais entes, sob pena de modificação da lei de maior hierarquia.

Em sua dissertação de Mestrado intitulada “A interpretação das normas tributárias e os limites para a alteração de conceitos de direito privado” Thiago B. Wanderley²⁵⁴, analisou se existem e quais são os limites estabelecidos para que uma norma tributária realize a alteração de conceitos de direito privado.

O Autor rememora que o debate acerca da autonomia do direito tributário e a primazia do direito civil tem origem na teoria da consideração econômica, objeto desta tese. Segundo ele, a teoria da consideração econômica contribuiu sobremaneira à relação entre os conceitos de direito privado e do direito tributário, notadamente ao evidenciar o elemento teleológico da tributação, ou seja, a sua "real intenção", “buscando o fenômeno econômico quando a regra jurídica apreendê-lo como substrato a ser tributado (...)”.²⁵⁵

Embora a teoria da consideração econômica não tenha sido acolhida pelo ordenamento jurídico brasileiro, adverte o referido Autor que “o contexto histórico que ainda suscitava debates acerca da vinculação entre o direito tributário e o privado fez com que o legislador pátrio inserisse os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.”²⁵⁶

Assim, conforme suas lições, através do art. 109 do CTN, o legislador revelou que o direito tributário, na maioria das vezes, se vale de conceitos de direito privado para instituição das normas tributárias, operando como um direito de sobreposição, isto é, obtém o conceito da situação tributada em norma de outra área do sistema jurídico.

Como aponta Paulo Ayres Barreto o direito tributário é qualificado como de sobreposição “no sentido de que colhe, em outros ramos do Direito, institutos de que se utiliza para a previsão de produção de efeitos tributários.”²⁵⁷

Entretanto, o referido “direito de sobreposição” não significa uma subordinação aos conceitos de direito privado, tão pouco uma vedação quanto a possibilidade de

²⁵⁴ WANDERLEY, Thiago Barbosa. **A interpretação das normas tributárias e os limites para a alteração de conceitos de direito privado**. 24/05/2017 182 f. Mestrado em DIREITO. Instituição de Ensino: UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, São Paulo Biblioteca Depositária: Biblioteca da Faculdade de Direito USP.

²⁵⁵ WANDERLEY, T. *op. cit.*, 2017, p. 95.

²⁵⁶ *Ibidem*, 2017, p. 169.

²⁵⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 139.

alteração pelo direito tributário desses conceitos conforme o fim pretendido, definindo, portanto, os efeitos tributários que lhe convier.

É o que reza a parte final do art. 109, no sentido de que a lei tributária pode dar efeitos distintos aos institutos do direito privado, se assim lhe aprouver. Se, de modo expresso, a lei tributária alterar o instituto de direito privado, prevalecerá o novo sentido legal. Se não o fez, o sentido será o dado pelo direito privado.

Tendo-se como premissa a unicidade sistêmica do direito e a não prevalência de um ramo sobre o outro, complementa o Thiago B. Wanderley que “caso a norma tributária não defina os contornos do conceito que utilizou, faz-se necessário utilizar-se do conceito preexistente no sistema jurídico, verificando o diálogo entre os textos jurídicos (intertextualidade).”²⁵⁸

Porém, almejando realizar modificação de um conceito, este deverá se apresentar de maneira expressa, inovando a noção preexistente e rompendo o dialogismo. Mas, tal possibilidade tem seus limites circunscritos ao artigo 110 do CTN que impede que a lei tributária, conforme já dito, altere conceitos de direito privado que foram utilizados pela Constituição para definição das competências tributárias.

Em suma, não há vedação para alteração de um conceito de direito privado no âmbito do direito tributário, salvo se utilizado pela Constituição Federal na delimitação de competências, com fulcro no artigo 110 do CTN. Nesse sentido, a limitação ora evidenciada - e em prestígio ao princípio da segurança jurídica -, tem como objetivo obstar a ampliação da interpretação da norma para fins de alteração da competência tributária, já que tal possibilidade ficaria reservada à edição de emenda constitucional.:

Em síntese, leciona Wanderley²⁵⁹ que não há submissão automática do subsistema jurídico tributário ao subsistema de direito privado, sendo que ambos, não obstante façam parte de um sistema uno, possuem parâmetros comunicativos distintos, ensejando atribuições de sentido distintas. Veda-se, apenas, a alteração de conceitos utilizados pela própria Constituição Federal.

Corroborando o exposto, Hugo de Brito Machado²⁶⁰ ao discutir a regra prevista no art. 110 do CTN sustenta que “se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou

²⁵⁸ Idem, p. 170

²⁵⁹ WANDERLEY, T. **op. cit.**, 2017, p. 171.

²⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22 ed. SP: Malheiros, 2003, p. 101-102.

forma de Direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei.” E conclui que se o legislador pudesse modificar um conceito jurídico utilizado pela Constituição Federal, estar-se-ia admitindo a alteração da própria Constituição, bem como a modificação das competências tributárias ali definidas.

Dessa forma, embora a Constituição Federal traga limites ao aplicador da norma em torno da discriminação das competências tributárias (art. 110 do CTN), a interpretação econômica, como critério teleológico, pode coexistir no direito tributário com os demais métodos interpretativos e, ainda, conviver harmonicamente com os princípios constitucionais tributários. Isso porque, o art. 109 do CTN, ao nosso sentir, não traduz uma primazia do Direito Privado, abrindo-se, assim, caminho para a consideração econômica pelo intérprete.

Finalmente, da conjugação dos dois artigos, nota-se que não há vedação para alteração de um conceito de direito privado no âmbito do direito tributário, salvo se utilizado pela Constituição Federal na delimitação de competências, com fulcro no artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Por derradeiro, o tema sob comento perpassa, necessariamente, pela análise do denominado “Método da interpretação econômica das leis tributárias”, razão pela qual será abordado nas linhas seguintes com escopo de arrematar a presente análise.

4.3 METÓDOS DE INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os métodos de interpretação no direito tributário devem se pautar, conforme exposto anteriormente, no pluralismo metodológico, inexistindo, portanto, hierarquia e/ou um único caminho a ser percorrido pelos intérpretes. Para além disso, os tradicionais métodos literal, histórico, teleológico e sistemático não são excludentes, podendo, pelo contrário, intercambiarem e se complementarem.

Para as imediações desta tese, será analisado o método da interpretação econômica das leis tributárias, bem como reflexões acerca da interpretação à luz da Constituição Federal, uma vez que se fixou como premissa a ideia de constitucionalização do direito tributário. Antes, porém, serão lembrados os aspectos gerais dos tradicionais métodos

de interpretação utilizados na Teoria Geral do Direito e, por conseguinte, pelo direito tributário.

4.3.1 Notas sobre os métodos tradicionais de interpretação

A doutrina costuma apontar quatro métodos tradicionais de interpretação, não restritos ao Direito Tributário, mas aplicáveis a todos os ramos jurídicos, já que tem seus contornos fincados na teoria geral do direito, a saber: literal, histórico, teleológico e sistemático. Nesse tópico serão abordadas suas generalidades, em caráter meramente introdutório e sem a pretensão de discussões mais aprofundadas, com escopo de subsidiar as considerações ulteriores envolvendo o denominado método da interpretação econômica das leis tributárias, sobretudo no que diz respeito ao método teleológico.

O método literal (ou gramatical, textual, verbal, semântico ou filológico) pressupõe o primeiro olhar do jurista, onde este se debruça no valor léxico e sintático no exame da linguagem. Corresponde ao passo inicial de toda interpretação. Na maior parte dos casos não se mostra suficiente para que o intérprete, isoladamente, obtenha seu propósito hermenêutico.

A análise das conexões léxicas, via interpretação gramatical, não se reduz a meras regras da concordância, porém demanda regras de decidibilidade. Essencialmente, tem-se na análise léxica apenas um instrumental para mostrar e demonstrar o problema, não para solucioná-lo. “A letra da norma, assim, é apenas o ponto de partida da atividade hermenêutica.”²⁶¹

Nesse sentido, a interpretação literal “obriga o jurista a tomar consciência da letra da lei e estar atento às equivocidades proporcionadas pelo uso das línguas naturais e suas imperfeitas regras de conexão léxica.”²⁶²

Todavia, esse aparente reducionismo é necessário em certas hipóteses em matéria tributária em que o legislador pretendeu alcançar maior rigidez da norma e evitar interpretações extensivas e/ou uso da analogia, a exemplo do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional que determinou, dentre outras matérias, que a outorga de

²⁶¹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 11. ed. SP: atlas, 2022, p. 243.

²⁶² Idem, p. 243.

isenção, deve ser interpretada literalmente. Desse modo, o referido método, enquanto primeira fase interpretativa, inicia-se pela compreensão das palavras, circunscrito ao seu sentido técnico, na busca pelo sentido e alcance da lei (*verba legis*).

Também presente na Teoria Geral do Direito, o método histórico busca revelar o contexto de criação da norma, oferecendo ferramentas para que o intérprete possa apurar a vontade do legislador no momento do nascedouro do preceito normativo. Aqui considera-se os interesses dominantes, ideias, aspirações e sentimentos ao tempo da elaboração da norma. Nessa fase, por vezes, é interessante que o jurista busque acesso aos atos preparatórios de criação da lei, como documentos, pareceres, anteprojetos, projetos, relatórios, votos e demais precedentes legislativos.

Interessante, ainda, a ideia de uma interpretação histórica-evolutiva. Isso porque, é necessário verificar as condições específicas do tempo que a norma incide, porém não se pode desconhecer as condições em que ocorreu seu nascimento. É preciso que o jurista entenda os motivos condicionantes da gênese da norma, comparando, inclusive, precedentes normativos e, também, as razões e condições atuais para que uma nova norma venha a subsistir.²⁶³

Destarte, o método sistemático, como o próprio nome sugere, é oriundo de uma concepção do ordenamento jurídico enquanto sistema, concebido de forma harmônica e cujas normas encontram-se relacionadas entre si e submetidas a uma hierarquia. Ao se valer do referido método, o intérprete considera que as normas jurídicas possuem uma coerência interna perante todo o conjunto na qual se insere.

A ideia de sistema em direito é, para Claus-Wilhelm Canaris, a base de qualquer discurso científico. O direito se assenta em relações estáveis que permitem a consistência ontológica do conjunto.²⁶⁴ São duas as suas características indispensáveis: a ordenação e a unidade. A primeira tem como finalidade “expressar um estado de coisas intrínseco racionalmente apreensível, ou seja, fundado na realidade”²⁶⁵, enquanto a segunda, “modifica o que resulta já da ordenação, por não permitir uma dispersão numa multitude de singularidades desconexas.”²⁶⁶

²⁶³ FERRAZ JUNIOR, *op. cit.*, 2022, p. 251-252.

²⁶⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019, p. LXIV.

²⁶⁵ *Idem*, 2019, p. 12.

²⁶⁶ *Ibidem*, 2019, p. 12-13

Assim, sem diferenciar sistema e ordenamento, na linha de pensamento de Paulo de Barros Carvalho²⁶⁷, entende-se que o sistema jurídico é composto por um conjunto de normas jurídicas válidas, cuja ordenação é una e indecomponível. Dessa forma, o direito enquanto sistema prescritivo, apresenta as entidades que o compõem e que estão dispostas “numa estrutura hierarquizada regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações.”²⁶⁸

Nessa perspectiva, enfrenta-se, na interpretação sistemática, situações de compatibilidade num todo estrutural, partindo-se da pressuposição hermenêutica da unidade do sistema jurídico do ordenamento. Culmina e principia nessa análise, dentro de uma organização hierárquica, a primeira norma-origem do sistema: a Constituição.²⁶⁹

Assim, tomando como premissa a ideia de estrutura hierarquizada do sistema jurídico, tem-se que todas as normas têm como fundamento de validade a norma fundamental - Constituição Federal -, reconhecendo, portanto, a unidade e homogeneidade do direito.

O método teleológico ou finalístico tem como objetivo a busca da finalidade da norma, ou seja, averiguar o resultado almejado pela lei. Trata-se do “método interpretativo mais consentâneo com a eficácia social da norma, vale dizer, com a produção de efeitos ‘in concreto’, por ocasião de sua aplicação”.²⁷⁰

Nesse sentido, Tércio Sampaio Ferraz Júnior leciona que existem problemas hermenêuticos que devem ser enfrentados por meio do método teleológico e axiológico. O ato interpretativo, enquanto conjunto de paráfrases a serviço do poder de violência simbólica, tem primariamente uma qualidade pragmática, compreendida como “relação de comunicação entre emissores e receptores das mensagens normativas.”²⁷¹

Segundo o mesmo autor, o método teleológico tem como regra primordial atribuir propósito (finalidade) às normas, o que nem sempre é obtido com clareza pelo intérprete. Entretanto, para a obtenção da neutralidade da carga emocional – o que não significa

²⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 8ª ed.. São Paulo: Noeses, 2021, p. 222-224.

²⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 79.

²⁶⁹ Idem, 2022, p. 246.

²⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. SP: Saraiva, 2009, p. 159.

²⁷¹ FERRAZ JUNIOR, **op. cit**, 2022, p. 254.

eliminar a carga valorativa, mas controlá-la -, deve o jurista encontrar as finalidades da norma ou, ao menos, postulá-las.²⁷²

Assim, no método teleológico e axiológico, “o movimento interpretativo, inversamente ao da interpretação sistemática que também postula uma cabal e coerente unidade do sistema, parte das consequências avaliadas das normas e retorna para o interior do sistema.”²⁷³

Em algumas oportunidades, o STF, ao discutir sobre a interpretação das normas tributárias, apontou, em certos julgados, um desapego ao sentido literal mais evidente da norma em benefício de considerações finalísticas.²⁷⁴ No caso envolvendo a imunidade dos jornais,²⁷⁵ por exemplo, o benefício constitucional foi estendido aos insumos para sua produção, contemplando os filmes e papéis fotográficos. Na ocasião, entendeu a Suprema Corte que a razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, surge no reconhecimento do interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos.

Num outro julgado²⁷⁶, decidiu o STF que a imunidade religiosa prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. O Ministro Sepúlveda Pertence afirmou, em seu voto, que não conseguiria, sobrepor, “ao demarcar o alcance das imunidades, uma interpretação literal ou puramente lógico-formal, às inspirações teleológicas de cada imunidade.”²⁷⁷

Enfim, reforça-se a ideia da adoção do pluralismo metodológico e necessidade de intercambio e complementariedade dos métodos de interpretação. O olhar mais atento, em alguns momentos, para o método teleológico se justifica em face da própria natureza da interpretação econômica, não negligenciando, porém, a noção de sistema jurídico e

²⁷² Idem, 2022, p. 255.

²⁷³ Id., 2022, p. 256.

²⁷⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

²⁷⁵ RE 174476, Relator(a): MAURÍCIO CORRÊA, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 26-09-1996, DJ 12-12-1997 PP-65580 EMENT VOL-01895-04 PP-00616

²⁷⁶ RE 325822, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18-12-2002, DJ 14-05-2004 PP-00042 EMENT VOL-02151-02 PP-00246

²⁷⁷ Idem, p. 271.

que põe em destaque também o método sistemático, inclusive para afastar ou acatar nossas conclusões vindouras acerca da aplicabilidade da teoria da interpretação econômica pelo ordenamento jurídico.

4.3.2 Método da Interpretação econômica das Leis Tributárias

Ao discorrer acerca da interpretação econômica das leis tributárias - ponto de vista econômico -, Tipke e Lang²⁷⁸ lecionam que, em uma primeira fase da interpretação econômica buscou-se um método de Direito Livre, o qual se desprendia das formas do direito civil: “O emprego de conceitos de Direito Civil no Direito Tributário era um artifício, a circunlocução típica de Direito Civil era apenas um recurso, para circunscrever o *typus* de um evento econômico ou de uma condição econômica”. Mais tarde, por volta dos anos cinquenta, surgiu um movimento oposto denominado primado do Direito Civil frente ao Direito Tributário, defendendo-se uma interpretação conforme o direito civil.

Todavia, para Tipke e Lang,²⁷⁹ “nem um flutuante ‘ponto de vista econômico’ nem uma interpretação civilística apaixonada das leis tributárias conduzem a resultados corretos”. Segundo os autores, não há que se falar em qualquer prevalência do sentido ofertado pelos processos comunicativos do subsistema de direito civil. Para eles, “deve-se examinar com fundamento na teleologia da lei tributária, se e em que proporção um conteúdo de regramento civilístico também co-determina a consequência jurídica da lei tributária”. Se a interpretação teleológica da lei conduz a um conceito jurídico-tributário derogante do Direito Civil, “assim deve esse interpretar-se econômico-teleologicamente”.²⁸⁰

Desse modo, o direito tributário ao empregar conceitos que são usuais, seja no direito civil, seja em outros ramos do direito, não implica, em uma aplicação sem a necessária discussão e interpretação econômica-teleológica da lei tributária. Em outras palavras, alguns conceitos no direito tributário devem ser interpretados econômico-teleologicamente, preponderando a forma de direito civil em certas circunstâncias, se esta refletir a situação econômica.

²⁷⁸ TIPKE e LANG, *op.cit*, p. 322.

²⁷⁹ *Idem*, p. 323.

²⁸⁰ *Ibidem*, p.323

Conforme já exposto, a teoria da interpretação econômica passou com o tempo a se distanciar dos exageros de seu nascedouro - versão alemã originária -, buscando, atualmente, ser concebida como critério de interpretação teleológica em sua versão mais equilibrada. A respeito do tema, Ricardo Lobo Torres,²⁸¹ ao defender a inespecificidade de métodos de interpretação no direito tributário, aduz que “até a interpretação econômica e a funcional, se inserem na interpretação teleológica presente em qualquer ramo do Direito.”

Heinch Beisse²⁸² defende que o critério econômico no direito tributário é uma forma de aplicação do método teleológico de investigação jurídica. Dessa forma, se há de decidir, conforme parâmetros teleológicos, “quando uma norma de direito tributário ou um conceito deve ser entendido ou não “economicamente”, mas em um sentido já cunhado fora do direito tributário”. Outrossim, no silêncio da lei, Beisse defende a prevalência do significado econômico do fato gerador.

Em arremate, segundo as lições dos autores germânicos Tipke e Lang, os conceitos no direito tributário devem ser interpretados econômico-teologicamente, o que demonstra uma aceitação da teoria da interpretação econômica se concebida, como já dito, como um critério de interpretação teleológica, versão mais moderna da teoria da consideração econômica.

Em sentido contrário e em abono ao método dialético adotado nesta tese, Moris Lehner ensina que a consideração econômica é forma singular de interpretação dos fatos geradores de direito tributário que apresentam conceitos de direito civil.²⁸³ Explica que a observação histórica evidencia que a referida teoria foi concebida de modo primordial como uma regra de interpretação dirigida à função de auferir receitas das normas com finalidades arrecadatórias. Essa concepção - ter a finalidade arrecadatória como pressuposto para a interpretação da norma tributária - seria uma impropriedade.

Lehner explica que a opinião majoritária de que a finalidade arrecadatória não serve de premissa para a interpretação teleológica e, ainda, a constatação generalizada

²⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 49.

²⁸² BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência Alemão. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 36

²⁸³ LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143.

que a consideração econômica consiste na interpretação teológica voltada para a ‘finalidade econômica da norma’ só pode ser harmonizada, sem contrariedade, se a ‘finalidade econômica da norma’ for diversa do viés arrecadatório.²⁸⁴

Desse modo, Lehner sustenta que persiste, em aberto, a questão acerca da possibilidade de se apartar a “finalidade econômica da norma” de sua “finalidade arrecadatória”, uma vez que o exame das raízes históricas da consideração econômica revela um parentesco muito próximo entre as finalidades apontadas.²⁸⁵

Segundo Velloso, a teoria interpretativa das considerações econômicas vai de encontro à segurança jurídica e ao postulado da unidade do ordenamento jurídico, pois pretende atribuir aos conceitos, institutos e formas utilizados pelas leis tributárias, sentidos diversos daqueles firmados na ciência jurídica.

Para o referido Autor, se o legislador tributário, por exemplo, emprega “um conceito de direito civil, como “bens imóveis”, sem estabelecer definição específica, é evidente que o exegeta deve buscar o sentido dessa expressão na codificação civil, e não na linguagem cotidiana ou na finalidade arrecadatória das leis tributárias”.²⁸⁶

Sobre a consideração econômica do fato gerador, Ricardo Lobo Torres, ao abordar a distinção entre interpretação econômica da norma tributária e interpretação de acordo com os efeitos econômicos da norma tributária, leciona que a “interpretação econômica não existe, eis que no campo do direito qualquer interpretação é jurídica.”²⁸⁷ A expressão ‘interpretação econômica’ possui um sentido pejorativo. “Foi e é empregada pelos teóricos da corrente do positivismo conceptualista ou formalista com o objetivo de combater as posições que se apegam à finalidade econômica da norma tributária.”²⁸⁸

Destarte, Paulo Roberto Lyrio Pimenta, expõe que “o conteúdo da lei tributária não importa na utilização de nenhum método específico de interpretação, inclusive a ‘interpretação econômica’, teoria que não encontrou aceitação nem no ordenamento jurídico, nem na teoria jurídica tradicional.”²⁸⁹

²⁸⁴ Idem, p. 146.

²⁸⁵ Ibidem, p. 147.

²⁸⁶ VELLOSO, *op. cit.*, 2019, p. 96.

²⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Interpretação e integração da lei tributária**. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010, p. 354.

²⁸⁸ TORRES, *op. cit.* 2010, p. 354

²⁸⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Notas sobre a interpretação e a integração da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 326.

Dessa forma, observa-se que parte da doutrina concebe a possibilidade da interpretação econômica-teleológica da lei tributária e, de outro, majoritariamente, repulsa o método de interpretação econômica, enxergando-o como um engodo e atraso teórico no âmbito do direito tributário, não devendo o interprete se afastar do critério jurídico.

Malgrado tal posicionamento, sustentamos que a interpretação econômica, como critério teleológico, não impede sua aplicabilidade pelo intérprete da norma tributária, sobretudo quando respaldada nos princípios da capacidade contributiva, isonomia, solidariedade e justiça tributária. Não se deve desconsiderar aspectos econômicos regrados pela norma “sob o equivocado argumento de se tratar de matéria alheia às preocupações do cientista do Direito”²⁹⁰. Qualquer postura extremada revela-se, ao nosso sentir, equivocada.

4.3.3 A Metodologia de Karl Larenz e o sentido literal possível

Como já exposto nesse estudo, a versão mais recente da teoria da interpretação econômica a concebe a partir do método teleológico, com base na ideia do “sentido literal possível” firmada por Karl Larenz, razão pela qual reservou-se um tópico próprio para tratar de sua metodologia.

Em sua obra datada de 1960, “Metodologia da Ciência do Direito”, Larenz inicialmente adverte que toda interpretação deve começar pelo sentido literal. Isso porque, quanto menos o sentido literal (segundo uso linguístico geral ou um uso linguístico especial), for capaz de “fixar logo de modo definitivo o significado de uma expressão precisamente neste contexto, neste lugar da lei, tanto menos se deverá prescindir do seu conhecimento, devendo pois pôr-se em marcha o processo de compreender mediante o interpretar.”²⁹¹

Defende então que, se uma interpretação não pode já se situar no âmbito do sentido literal *possível*, não se trata de interpretação, mas de uma modificação de sentido. Assim, por sentido literal possível entende como “tudo aquilo que nos termos do uso linguístico

²⁹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, pp. 34-35.

²⁹¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1997, p. 452.

que seja de considerar como determinante em concreto - mesmo que, porventura, em circunstâncias especiais -, pode ainda ser entendido como o que com esse termo se quer dizer.”²⁹²

Outrossim, o contexto significativo da lei “determina, em primeiro lugar, da mesma maneira, a compreensão de cada uma das frases e palavras, tal como também, aliás, a compreensão de uma passagem do texto é codeterminada pelo contexto.”²⁹³ Tal premissa refere-se ao círculo hermenêutico.

Para além disso, o contexto significativo da lei desempenha um amplo papel em ordem à sua interpretação, com a admissão da concordância objetiva entre as disposições legais singulares. “Entre várias interpretações possíveis segundo o sentido literal, deve por isso ter prevalência aquela que possibilita a garantia de concordância material com outra disposição.”²⁹⁴

Destarte, acresce-se ao critério do contexto significativo da lei, a ordenação externa da lei e da sistemática conceitual a ela subjacente, cabendo, entretanto, um valor limitado para a interpretação. Enfim, a conexão do significado da lei só pode ser compreendida quando se retorna à sua teleologia e ao sistema interno. Em suma, a conexão de significado conduz aos critérios teleológicos.

Com essas premissas, a metodologia de Larenz do “sentido possível da palavra”, conforme enfatiza Beisse,²⁹⁵ criou a possibilidade de conceber o critério econômico como uma forma de aplicação da metodologia geral da ciência do direito, bem como a sua ligação com outras partes do ordenamento jurídico.

Em contraponto, no que concerne às limitações do “sentido possível das palavras,” indaga-se acerca de hipóteses onde a incerteza semântica é tão ampla a ponto de não ser suficiente para estabelecer um limite preciso entre integração e interpretação da norma. Ao recorrer a exemplos na jurisprudência do STF, Ricardo André Galendi Júnior²⁹⁶ cita, dentre outros, a regra Constitucional que veda que os entes políticos instituem impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

²⁹² LARENZ, *op. cit.* 1997, p. 454.

²⁹³ *Idem*, 1997, p. 457.

²⁹⁴ *Idem*, 1997, p. 458.

²⁹⁵ BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência Alemão. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 20.

²⁹⁶ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32). p. 72-73

A Corte Superior foi instada a se manifestar sobre hipóteses “cinzas”, onde a regra não evidenciava, com clareza, acerca da inclusão ou exclusão de certas situações fáticas. Assim, o STF entendeu, por exemplo, que álbuns de figurinhas, apostilas e listas telefônicas estavam abrangidas pela regra imunizante, enquanto os calendários não foram contemplados. Isso evidencia, como adverte o Autor citado, que essas decisões “encontram-se no âmbito dos sentidos possíveis das palavras, tratando de casos em que se poderia plausivelmente argumentar por sua inclusão ou não inclusão dentre os sentidos possíveis do texto interpretado.”²⁹⁷

Em seguida, é citada a decisão onde o “papel” abrangeu os “e-readers” (aparelhos leitores de livros eletrônicos), onde a regra imunizante alcançou os suportes tecnológicos para publicação dos livros. Aprovou-se no bojo do RE 330817²⁹⁸ a seguinte tese em repercussão geral (tema 593): “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.”

Em reforço, cite-se, ainda, o mais recente Enunciado n. 57 da Súmula Vinculante do STF nos seguintes termos: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (ebook) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias.”

Como se observa, para Ricardo André Galendi Júnior, a reflexão em torno do tema demonstra que nenhum sentido possível da palavra “papel” seria apta a abranger o *e-reader* (aparelho eletrônico). A questão é: embora possa ser considerado um livro, o *e-reader* não é “papel”.

Promoveu-se, para o referido autor, uma integração da norma imunizante, mediante analogia, colmatando-se uma lacuna originária, inautêntica e patente. A tese aprovada pelo STF, ao se denominar de analogia (benéfica) a interpretação (em sentido amplo) estendeu a abrangência da norma imunizante a hipóteses não contempladas pelo sentido possível das palavras, apresentando um problema de clareza metodológica e transparência argumentativa.²⁹⁹

²⁹⁷ Idem, 2020, p. 73.

²⁹⁸ STF, RE 330817, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 30-08-2017 PUBLIC 31-08-2017.

²⁹⁹ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32). p. 74

Em verdade, para nós, não se trata de integração via analogia. Ainda que materialmente o livro eletrônico não seja papel, em prol de considerações finalísticas, a imunidade constitucional lhe foi estendida, almejando-se, assim, atualizar o texto em função da dinâmica social e dos avanços tecnológicos (contexto significativo da lei).

Dessa forma, a finalidade da norma mantém-se preservada e permeada de segurança jurídica, possibilitando a difusão social e cultural da regra de imunidade. Há, portanto, o desprendimento ao sentido literal mais evidente da norma de imunidade para adequação à realidade social, na ótica do “sentido possível” da expressão, cuja conexão significativa da lei conduz a critérios teleológicos.

De toda forma, como já mencionado, com a fase de renovação da interpretação econômica, concebendo-a como método teleológico, com base no “sentido possível da letra da lei” firmada por Karl Larenz, novamente, as peculiaridades da matéria jurídico-tributária passam a ocupar um espaço importante na análise do intérprete e aplicador da norma tributária.

4.3.4 Interpretação das Leis Tributárias à luz da Constituição Federal

As discussões, até aqui expostas, conduzem ao pressuposto que a interpretação da norma tributária tem seus limites estabelecidos na Constituição Federal. Os contornos das normas veiculadas nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional demonstraram que a atividade do intérprete deve prestigiar a segurança jurídica, o que não afasta a possibilidade de utilização e aplicação da interpretação econômica da norma tributária.

A supremacia constitucional é uma máxima que usualmente se estabelece no campo teórico do direito. Porém, alerta Hugo de Brito Machado³⁰⁰ que, infelizmente, na prática, tal *status* tem sido simplesmente retórico onde, em muitos casos, valem mais as leis e normas infralegais, do que a Constituição. Nesse sentido, Marcelo Neves³⁰¹ ao utilizar-se da expressão “Constituição Simbólica” revela que há um predomínio da função simbólica (político-ideológica) em detrimento da função jurídico-instrumental (caráter normativo-jurídico) da Constituição.

Todavia, a concepção de unidade sistêmica do direito demanda o percurso necessário até a diretriz da supremacia constitucional, pedra angular do ordenamento

³⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação das leis tributárias**. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010, p. 145.

³⁰¹ NEVES, Marcelo. **Constitucionalização simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994.

jurídico, que limita a atividade do intérprete e evita o arbítrio estatal. Com efeito, as normas jurídicas devem buscar seu fundamento de validade, seja de forma direta ou indireta, na Constituição Federal, ou seja, as normas infraconstitucionais e atos normativos em geral devem ter seus contornos definidos a partir do matiz constitucional.

Nesse sentido, Kelsen afirmava que “o ordenamento jurídico não é, portanto, um sistema jurídico de normas igualmente ordenadas, colocadas lado a lado, mas um ordenamento escalonado de várias camadas de normas jurídicas.³⁰²” O modelo proposto pelo autor traduz a ideia de conceber a Constituição como norma fundamental e que conduz a validade de todas as outras normas do ordenamento jurídico.

Canotilho concebe a Constituição como um documento com sentido normativo e que deve obediência aos princípios fundamentais filtrados pela ideia do constitucionalismo. O autor defende duas ideias basilares: a) a constituição como um plexo de normas codificadas e que servem como vetor interpretativo para outras regras; b) a constituição como vetor axiológico, que conduz à valoração positiva ou negativa das demais normas jurídicas do sistema.³⁰³

Assim, as normas constitucionais são uma fonte elementar do ordenamento jurídico e que espelham um caráter mandamental. Nessa perspectiva, é necessário que o conteúdo desse documento normativo, como afirmado acima, corresponda aos princípios fundamentais revelados pelo constitucionalismo.

Nesse cenário, o processo de constitucionalização do direito, conduz ao entendimento que todos os ramos jurídicos orbitam em torno da Carta Magna, não devendo, portanto, o direito tributário se afastar de tal premissa, devendo a Constituição ser o ponto de partida para aferir a validade das normas fiscais. Temos, então, a denominada Constitucionalização do direito tributário.

Nesse ponto, leciona Edvaldo Brito que a Constituição Federal de 1988, institui, com juridicidade, no seu preâmbulo, um Estado Democrático de Direito e, na sua parte dogmática, discrimina os objetivos fundamentais das formas de Estado e de governo, identificando um sistema de valores como cidadania, dignidade da pessoa humana, livre iniciativa, pluralismo político, sociedade livre, justa e solidária, dentre outros.

³⁰² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 3 ed., trad. de João Baptista Machado. Coimbra: WMF Martins Fontes, 2009.

³⁰³ CANOTILHO, J. J. G. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Revista Livraria Almedina, 1993, p. 1114.

Assim, a interpretação do direito constitucional tributário brasileiro, “seja o que se encontra no sistema intrínseco, seja no extrínseco, há de submeter-se ao comando desse sistema de valores. Não há como buscar o sentido de qualquer das disposições do corpo normativo (direito positivo) fora dessas condições a que elas se submetem”.³⁰⁴

As ilações acima remetem ao tópico da utilização, pelo direito tributário, dos conceitos de direito privado de acordo com a redação do art. 110 do Código Tributário Nacional. Nesse ponto, vem à tona, a discussão acerca da utilização da interpretação dinâmica ou estática dos conceitos de direito privado para elucidar o alcance das normas de competência tributária na Constituição. Para nós, a ideia quanto a possibilidade de adequação do direito à realidade social se coaduna com a interpretação dinâmica o que, conseqüentemente, aglutina-se à interpretação econômica do direito tributário.

Para além disso, segundo as lições de Luís Eduardo Schoueri, o tema da consideração econômica é comumente empregado no Brasil nos debates em torno das regras de competência dos impostos, embora tais normas pouco revelem sobre a teleologia, elemento relevante na Alemanha. Para o Autor, é inútil buscar no texto constitucional conceitos nessa matéria, uma vez que o constituinte se referiu a categorias tipológicas. Porém, “mesmo aqueles que buscam conceitos, seria de se esperar que compreendessem que o constituinte tenha se referido a uma realidade econômica, o que pode ser levado em consideração no processo de interpretação do texto constitucional”.³⁰⁵

Dessa forma, embora a Constituição Federal traga limites ao aplicador da norma e, ainda, com base no enunciado prescritivo veiculado pelo art. 110 do CTN, a interpretação econômica, como critério teleológico, pode coexistir no direito tributário com os demais métodos interpretativos e, ainda, conviver harmonicamente com os princípios constitucionais tributários.

³⁰⁴ BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. in. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 63.

³⁰⁵ SCHOUERI, L. E. In: Prefácio da obra já citada nesta tese de: GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32), p. 31.

4.4 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA. EVOLUÇÃO METODOLÓGICA.

Uma discussão propedêutica, acerca do tema em comento, diz respeito à distinção entre interpretação e integração da lei tributária. Trata-se de institutos diversos, mas que possuem interligação.

Quando o tema é integração da legislação tributária, a doutrina, ainda que de modo simplista, afirma que se houver lacuna no direito tributário, e, como os litígios não podem ficar sem solução, a alternativa é preencher esses espaços através da integração da norma.

Nesse sentido, reza o art. 140 do Código de Processo Civil - CPC que “o juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico”. O magistrado não pode se esquivar de julgar uma causa sob alegação de que não há comando legal a solucionar o caso concreto.

Quando a lei não basta para resolver uma demanda, o jurisdicionado não irá ficar sem solução, ainda que não haja norma específica aplicável à situação submetida ao judiciário. É com base nessa premissa que o art. 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro (LINDB) prescreve que quando a lei for omissa o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de Direito. É vedado o *non liquet* no sistema jurídico.

Assim, a interpretação busca compreender a norma jurídica para aplicá-la a um caso concreto. Já a integração procura também “aplicar a norma aos casos concretos, quando esta suscita dúvidas quanto a sua aplicabilidade *in concreto* relativamente a tais casos, por ser lacunosa (em sua formulação genérica).³⁰⁶” Ainda, assevera Sacha Calmon Navarro Coêlho que “a integração do Direito nos sistemas jurídicos que adotam a lei como ponto de partida apresenta dificuldades de monta em face do princípio da legalidade.³⁰⁷”

Com efeito, foi com a obra de Savigny, que se apartou “a interpretação – como método de apreensão do verdadeiro pensamento da lei ainda que impropriamente expresso - da integração - processo de preenchimento de lacuna.³⁰⁸” A diferenciação foi aprofundada com a obra de Geny e ganhou mais nitidez com Larenz, “para quem a

³⁰⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010, p. 425.

³⁰⁷ COÊLHO, **op. cit.**, 2010, p. 425.

³⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 32.

fronteira da interpretação está na capacidade expressiva da linguagem ou no "sentido possível da letra da lei" (*mögliche Wortsinn*)”.

Em complemento, assevera Ricardo Lobo Torres, que a interpretação "visa a estabelecer as premissas para o processo de aplicação", enquanto na integração "o aplicador se vale dos argumentos de ordem lógica", operacionalizando em ambiente distinto daquele proposto diretamente pela norma.³⁰⁹

Entretanto, é interessante notar que a integração da lei tributária percorre necessariamente o caminho interpretativo. Integrar a norma pressupõe interpretação pelo aplicador perante o caso concreto, já que o simples fato de se assumir a existência de uma lacuna no direito como, por exemplo, a possibilidade de utilização da analogia pelo aplicador da norma, revela, em sua essência, um problema interpretativo.

É nesse sentido que Ricardo Lobo Torres,³¹⁰ ressalta que integração e interpretação apresentam uma zona fronteira de pouca nitidez de maneira que a separação desses institutos se revela imprecisa e fluídica. Com base em autores como Betti, Ruggiero e Villar Palasi, ressalta que “as normas sobre a interpretação e a integração do Direito são ambíguas, insuficientes e redundantes. Necessitam elas próprias de interpretação”.³¹¹ É por tal razão que o Código Tributário Nacional, conclui o Autor, trouxe mais perplexidade e imprecisão ao tentar distinguir integração e interpretação.

Malgrado o debate acima, entende-se que a integração busca colmatar as lacunas do direito tributário, operando a partir de uma ordem lógica, seguindo critérios sucessivos estabelecidos pelo artigo 108 do Código Tributário Nacional: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; e IV - a equidade.

No que toca à interpretação econômica, a doutrina - de modo geral - a repudia em face dos riscos quanto à utilização da analogia pelo direito tributário, alargando a base econômica dos fatos jurídicos em prol de um suposto viés arrecadatório por parte do Estado. O item adiante detalhará tal posição doutrinária.

³⁰⁹ TORRES, *op. cit.*, 2006, p. 33

³¹⁰ *ibidem*, 2006, p. 34.

³¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 21.

4.4.1 Vedação à analogia, Princípio da tipicidade da tributação e teoria da interpretação econômica

Com fulcro no método dialético e na técnica de análise de conteúdo, propostos no caminho metodológico desta pesquisa, vejamos, então, neste tópico, os principais argumentos dos opositores da teoria no que diz respeito ao tema da analogia e da tipicidade da tributação.

Quando há vedação pelo ordenamento jurídico da analogia *gravosa* é relevante segregar interpretação e integração, com escopo de estabelecer limites ao intérprete da norma tributária. Além disso, a teoria da consideração econômica, em sua versão originária, conforme anuncia a doutrina, permitiu a admissão da analogia na seara tributária.³¹²

Os contornos da teoria da interpretação econômica no direito tributário perpassam pelo necessário obstáculo da integração da norma tributária via analogia. Como cediço, o legislador para solucionar as lacunas da norma tributária trouxe uma ordem hierarquizada de integração a seguir disposta: (i) analogia; (ii) princípios gerais de direito tributário; (iii) princípios gerais de direito público e (iv) equidade. Como vimos linhas acima, esse é o teor do artigo 108 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, é justamente nesse ponto que interessa, de forma mais detida, os aspectos que tocam a interpretação econômica, de um lado; e, de outro, a analogia como método integrativo. Com efeito, a analogia diz respeito a uma hipótese não pensada pelo legislador, que será solucionada via aplicação de uma norma jurídica que rege um caso semelhante. Outrossim, segundo dispõe o CTN, o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Oportuno ainda diferenciar analogia de interpretação extensiva, cujos limites, na prática, tornam-se, por vezes, obscuros e ambíguos, sucumbindo a aplicação da norma tributária. Conforme dito, a analogia é método integrativo para suprimento de lacunas da norma jurídica. A interpretação extensiva, por sua vez, tem como escopo ampliar o alcance de uma norma jurídica para abarcar situações outrora não previstas.

Ocorre que na prática jurídica costuma-se alcunhar de interpretação extensiva hipóteses de aplicação da analogia enquanto método integrativo, fragilizando-se a atividade interpretativa e a segurança jurídica. Outro risco da aplicação da analogia ou

³¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5 ed. SP: Saraiva, 2015, p. 715.

"interpretação proibida" no direito tributário, apontado pela doutrina formalista, refere-se à adoção da utilização de critérios econômicos para aplicação da norma (interpretação econômica) indo de encontro aos princípios da estrita legalidade e tipicidade, corolários da lei tributária.

Isso porque, como observa Andrei Pitten Velloso³¹³ a adoção de uma versão atenuada da teoria da interpretação econômica, alcunhada de “consideração econômica”, cuja aplicação estaria limitada pelo “sentido literal possível” dos termos e expressões utilizados na Constituição e nas leis tributárias, acusa os perigos de uma aplicação errônea dessa variante teórica, que pode levar à tributação por analogia.

Nesse ponto, retoma-se a discussão da “teoria dos tipos”, introduzida no direito tributário pelo alemão Enno Becker que, segundo Ruy Barbosa Nogueira,³¹⁴ refere-se a uma padronização dos fatos, generalizando-os ou categorizando-os, com vistas ao seu enquadramento na lei tributária.

Enquanto na “tipicidade legal” o intérprete procura verificar se o “tipo legal” se enquadrou no fato, na “teoria dos tipos” segue-se o caminho inverso, ou seja, o aplicador da norma elabora sobre os fatos procurando enquadrá-los no tipo legal. Nesse sentido, a denominada “teoria dos tipos” pode culminar na aplicação da analogia.

A temida tributação por analogia acaba malferindo o Código Tributário Nacional e o Sistema Constitucional Tributário, na medida que resulta na exigência de tributo não previsto em lei em face de eventual apelo arrecadatário por parte do ente tributante. É lugar-comum na doutrina tributária brasileira o apego à legalidade estrita e a objeção à analogia gravosa, razão pela qual combate a teoria da interpretação econômica, pois a enxerga como um risco à segurança jurídica.

Assim, em homenagem à legalidade tributária, dispõe o CTN que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Não se pode tributar com base em analogia uma vez que se estaria extrapolando os limites legais.

Ao tratar da incompatibilidade da aplicação analógica com o Princípio da tipicidade da tributação Alberto Xavier³¹⁵ aduz acerca dos pressupostos de legitimidade

³¹³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Interpretação econômica no direito tributário**: desenvolvimento doutrinário e recepção pelo STF. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 99, p.83-100, maio/jun. 2019, p. 83.

³¹⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2 ed. rev. e aum. SP: Bushatsky, 1974, p. 90-91.

³¹⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. SP: Dialética, 2002, pp. 138-144.

do argumento analógico em Direito: existência de lacuna, a similitude dos casos, ou identidade de razão de decidir e a inexistência de vontade contrária do ordenamento jurídico.

Em apertada síntese, a existência de lacuna se perfaz com um “caso omissis”, onde determinada situação da vida não se encontra prevista em norma jurídica. Para a concepção de completude do sistema normativo, a analogia teria um caráter verdadeiramente “interpretativo” e não “criativo” do Direito. Ao revés, para os que não aceitam a plenitude do ordenamento jurídico, enxergam o raciocínio analógico em direito como casuístico, não o concebendo como fonte de Direito. A integração analógica não se confundiria com interpretação, mas teria caráter criativo.

A similitude dos casos ou identidade de razão de decidir justificaria o igual tratamento de disciplina jurídica entre a “norma expressa” e a “norma omissa”. A preponderância dos elementos idênticos nos casos semelhantes conduziria, portanto, à identidade da razão de decidir a casos diversos, porém semelhantes.

A inexistência de vontade contrária da ordem jurídica a que tal integração se realize é o terceiro e último pressuposto de validade da analogia. Mesmo os que acatam a linha de pensamento voltada a plenitude lógica da ordem jurídica e presunção de regulamentação total, admitem a existência de terrenos refratários à analogia.

Após análise dos pressupostos de validade, Xavier sustenta a incompatibilidade da aplicação analógica com Princípio da tipicidade da tributação, uma vez que a existência de lacunas no direito tributário se revelaria como impossibilidade lógica, já que tal ramo jurídico fora construído à sombra do princípio da legalidade e tipicidade da tributação.

Na visão do autor, a taxatividade e o conceito de "numerus clausus" não coexistem com lacunas no ordenamento jurídico, sendo vedada a estratégia analógica, porquanto não seja "fenômeno meramente interpretativo, mas criativo". Dessa forma, a criatividade do seria incompatível com as exigências estritas da separação de poderes e da segurança jurídica.

Nesse sentido, a previsão infraconstitucional que enuncia que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei, reforça o que já se encontrava implícito no Texto Constitucional (artigos 150, inciso I e 146, III, “a”). E conclui Xavier: “o *numerus clausus* é inimigo da analogia, pois esta é precisamente o

instrumento para o transformar em *numerus apertus*". Assim, a construção da ordem tributária por via de "tipos" nominados constituem um "catálogo fechado", onde eventuais hiatos, frestas, ou aberturas não são lacunas, mas "espaços vazios" de tributação.³¹⁶

Os argumentos citados apontam o posicionamento contrário à aplicação da interpretação econômica no direito tributário diante do eventual risco de tributar fatos da vida alheios à moldura legal. De fato, essa sempre foi uma preocupação legítima dos críticos da teoria.

Entretanto, como a analogia diz respeito a uma hipótese não pensada pelo legislador, que será solucionada via aplicação de uma norma jurídica que rege um caso semelhante, entende-se, nesse aspecto, que o método integrativo via analogia se coaduna com o princípio da isonomia, pois se uma norma regula situação semelhante daquela outra que a lei não contempla, devem ambas ter soluções idênticas, em abono à justiça tributária.

Rubens Gomes de Souza esclarece que a interpretação extensiva é inadmitida no direito tributário, porque implica na criação de tributos sem amparo legal. Por outro lado, a interpretação analógica não cria direito novo, mas, apenas completa o alcance do direito existente. Pensar de modo diverso, seria, então exigir que a lei tributária enumerasse expressamente todos os casos.³¹⁷

Em reforço, Amílcar de Araújo Falcão sustentou que a interpretação econômica não acarreta violação ao requisito da legalidade³¹⁸. Em situações onde o contribuinte se vale do abuso de forma jurídica, por exemplo, o intérprete fica autorizado a desenvolver considerações econômicas para interpretar a lei tributária.

³¹⁶ XAVIER, idem, 2002, p. 147.

³¹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 79. Obs. Primeira edição da obra em 1952, p. 81.

³¹⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 1ª. ed. RJ: edições financeiras S.A., 1964.

5. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NA DOUTRINA BRASILEIRA

O presente capítulo buscou traçar um panorama geral do entendimento doutrinário brasileiro acerca da interpretação econômica no direito tributário. Atendendo a um critério histórico e cronológico, foram inicialmente contemplados os primeiros estudiosos do tema, a exemplo de Rubens Gomes de Souza (1952), Amílcar de Araújo Falcão (1959), Aliomar Baleeiro (1966), Antônio Roberto Sampaio Dória (1971), Ruy Barbosa Nogueira (1974), José Eduardo Monteiro de Barros (1975) apontando, na oportunidade, o posicionamento de cada autor.

Em seguida, autores contrários a interpretação econômica e apegados a legalidade e tipicidade tributária, foram aqui representados através da doutrina clássica de Alfredo Augusto Becker (1972), Alberto Xavier (1978), Paulo de Barros Carvalho (1975/2007), Sacha Calmon Navarro Coêlho (1991) e Edvaldo Brito (2001/2023).

Ao revés, objetivando um estudo dialético, discorreu-se sobre o entendimento de autores desapegados do formalismo no direito tributário e que apontaram outra perspectiva, inclusive quanto à chamada interpretação econômica, a exemplo de Johnson Barbosa Nogueira (1982) e sua análise sobre as variantes conceituais da interpretação econômica; Marco Aurelio Greco (1998) com sua defesa em torno da tese da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva; Ricardo Lobo Torres (2001/2013) com a análise do pluralismo metodológico, da jurisprudência dos valores e elisão abusiva; Marciano Seabra de Godoi (2005/2010) com as abordagens acerca da interpretação econômica matizada e o planejamento tributário abusivo; Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2010/2024) com abrandamentos sobre o primado do direito privado e Luís Eduardo Schoueri (2015/2020) com posicionamento favorável às considerações econômicas no direito tributário.

5.1 DA POSIÇÃO DE RUBENS GOMES DE SOUZA

No Compêndio de Legislação Tributária, em 1952, Rubens Gomes de Sousa propôs um modelo de interpretação moderna do Direito Tributário, defendendo uma

interpretação teleológica dos seus enunciados, com objetivo de atender a finalidade da lei tributária, qual seja, a obtenção de receita para o Estado.³¹⁹

O Autor ao tratar da evolução da interpretação do direito tributário, inicia sua análise repelindo uma primeira fase, da interpretação apriorística. A visão “apriorística” confere solução predeterminada para todos os casos, sem observância de suas particularidades. As orientações justificavam-se em virtude da situação política existente em dado momento histórico, porém não apresentavam base jurídica ou científica verídica.

Outrossim, abordando uma segunda fase da doutrina em matéria de interpretação, rechaça também a ideia de que as leis tributárias devem receber interpretação literal ou estrita, na qual concebia o direito tributário como um direito excepcional, cuja interpretação deveria se ater ao sentido rigoroso das palavras, admitindo-se ao Estado apenas exigir tributos expressamente previstos na lei.

Segundo leciona, a interpretação literal ou estrita, com a aplicação rigorosa do direito tributário à letra da lei, suprimia todo o problema interpretativo, pois ficaria restrito à simples análise gramatical dos textos, inclusive quando resultasse em soluções diversas ou mesmo contrárias as finalidades buscadas pela lei. Além disso, ressalta o inconveniente de induzir o legislador a elaborar leis fiscais casuísticas, ou seja, que buscassem prever e regular de forma minuciosa todas as hipóteses possíveis.

Nesse sentido, essa deficiência na técnica legislativa, tornaria o sistema jurídico excessivamente rígido, obstando a evolução e progresso. Ademais, ao pretender regular todas as situações possíveis, a lei tributária necessitaria sempre de adaptação e modificação, o que tornaria difícil a sua compreensão e aplicação.

Desse modo, sustentando uma interpretação teleológica da lei tributária, o Autor propõe uma interpretação moderna do Direito Tributário, obedecendo aos seguintes princípios, *in verbis*³²⁰:

- a) Podem ser adotados todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização integral das finalidades da lei;
- b) Os atos, fatos contratos ou negócios previstos na lei tributária como base da tributação devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos

³¹⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 79. Obs. Primeira edição da obra em 1952.

³²⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 79-81.

e não de acordo com a sua forma jurídica; este é o princípio básico e dele decorrem os restantes;

c) Os efeitos tributários dos atos, contrato ou negócios jurídicos são os que decorrem da lei tributária e não podem ser modificados ou alterados pela vontade das partes, ao contrário do que acontece no direito privado, em que as partes em certos casos, podem alterar ou modificar os efeitos jurídicos dos atos, contratos ou negócios, mudando-lhes a forma embora sem lhes alterar a substância;

d) Por conseguinte, os atos, contratos ou negócios jurídicos cujos efeitos económicos sejam idênticos devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes;

e) Finalmente, a circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente nulo, ou mesmo ilícito, não impede que ele seja tributado, desde que tenha produzido efeitos económicos (...) a lei fiscal tributa uma determinada situação económica, e, portanto, desde que esta se verifique, é devido o imposto, pouco importando as circunstâncias jurídicas em que se tenha verificado.

As premissas acima expostas, confirmam que o Autor vai ao encontro das diretrizes da versão originária da interpretação económica, atualmente sobrepujada. Adiante, ele esclarece – com escopo de justificar o primeiro princípio, - segundo o qual podem ser adotados todos os métodos de raciocínio para alcançar a finalidade da lei -, que é preciso diferenciar interpretação extensiva e interpretação analógica.

Para o autor a interpretação extensiva é inadmitida no direito tributário, porque implica na criação de tributos sem amparo legal. Esse método parte de um texto de lei, cria uma nova norma jurídica e aplica a uma hipótese diferente da prevista na lei. Por outro lado, a interpretação analógica, parte do texto de lei e inclui em hipótese análoga, apesar de não expressamente mencionadas no texto, razão pela qual, admite a sua aplicação no direito tributário.

Nesse ponto, esclarece que a interpretação analógica não cria direito novo, pois tão-somente completa o alcance do direito existente. E conclui justificando sua posição: “se rejeitássemos esta forma de interpretação, voltaríamos a exigir que a lei tributária enumerasse expressamente todos os casos.”³²¹

Finalizando sua análise, Sousa recorre a um trecho de um acórdão do Supremo Tribunal (Rev. For. 124/80) que, ao versar sobre a função da hermenêutica jurídica segundo a doutrina moderna, conclui que na interpretação da lei não deve o juiz eliminar a ideia de causa final, o elemento teleológico. “Não se pode ver num código um todo que basta em si mesmo, uma construção abstrata que nada recebe da vida exterior.”³²²

³²¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **op. cit.**, 1975, p. 81.

³²² *idem*, 1975, p. 81.

5.2 AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO E SEU PAPEL PIONEIRO NA TESE DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Conforme exposto nas notas introdutórias desse trabalho, no ano de 1959, Amílcar de Araújo Falcão defendeu a interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro sustentando que o interesse primordial dessa seara é a relação econômica advinda da relação jurídica.

A grande referência no assunto é sua obra intitulada “Fato Gerador da Obrigação Tributária”, onde defendeu, em 1964, que o fato gerador é um fato econômico de relevância jurídica e que, com fulcro na capacidade contributiva, tal fato é apreendido pelo legislador como pressuposto para o nascimento da obrigação tributária.³²³”

Segundo o Autor, para a caracterização do fato gerador existem os seguintes elementos relevantes: a) a previsão em lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o direito tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação *ex lege* de pagar um tributo determinado.³²⁴

No que tange ao “fato econômico de relevância jurídica”, Falcão inicia sua análise afirmando que “é o fato gerador um fato jurídico em sentido estrito” e que apresenta como particularidade a demonstração de um indício de aferição da capacidade econômica ou contributiva. “Por outras palavras, em sua essência, substância ou consistência, é o fato gerador um fato econômico, ao qual o direito empresta relevo jurídico.”³²⁵

Outrossim, entende que o legislador ao escolher o fato gerador de um tributo, terá levado em conta a capacidade econômica ou contributiva, sustentando que interessa de forma primordial ao direito tributário, o resultado econômico, ou seja, a relação econômica subjacente no acontecimento ou fato definido como fato gerador.

Em suma, reforça Falcão uma dúplici assertiva acerca do tema: “a) a de ser o fato gerador um fato jurídico e nunca um ato negocial ou um negócio jurídico para o direito

³²³ FERREIRA, Richard Edward Dotoli T. **Fato econômico de relevância jurídica e a interpretação econômica** (Texto em homenagem ao prof. Amílcar de Araújo Falcao). In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcos Lívio et all. *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento*. RJ: Freitas Bastos, 2015. p. 465.

³²⁴ FALCAO, FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 1ª. ed. RJ: edições financeiras S.A., 1964, p. 13.

³²⁵ FALCÃO, **op. cit**, 1964, p. 13.

tributário; b) a de que, sendo para o direito tributário um fato jurídico, consiste o fato gerador num fato econômico de relevância jurídica.”³²⁶

Na análise específica da interpretação econômica, o Autor expõe que tal método exegético não acarreta violação ao requisito da legalidade. Para ele, a interpretação econômica, depurada de impropriedades e excessos presente em certos autores, consiste 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.”³²⁷ Em suas palavras:

Identificar, na alusão feita pelo legislador fiscal a determinado ato, negócio ou instituto jurídico para a definição do fato gerador, o intuito de caracterizar, através de uma forma elíptica, a relação econômica subjacente - essa a tarefa da interpretação econômica da lei tributária: ao intérprete, em cada hipótese concreta, incumbirá ater-se à *intentio facti* ou intenção 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 (*Typisierungstheorie*), o abuso da forma jurídica, para empregar a expressão germânica (*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*), abuso, forma atípica ou alteração de intenção jurídica concretamente só explicáveis pelo desejo de lograr uma vantagem fiscal, a do não pagamento, a do adiamento do pagamento ou a da redução do pagamento de tributo³²⁸.

Dessa forma, conclui que o método da interpretação econômica se adequa ao princípio da legalidade em matéria de fato gerador, pois “se o esquema legal da tributação é vinculante para o Estado, não há por que deixar de sê-lo para o contribuinte.”³²⁹ Isso porque, em uma circunstância em que o contribuinte empreende um abuso de forma jurídica, a ótica do direito tributário autoriza o intérprete a desenvolver considerações econômicas para interpretar a lei tributária, enquadrando o caso concreto não apenas em face da literalidade da lei, mas também do seu espírito (*mens* ou *ratio legis*).

Assim, se o contribuinte adotar uma forma econômica inadequada com o propósito de obter uma vantagem fiscal, via evasão do tributo, demonstrando uma incompatibilidade entre a realidade econômica e a forma jurídica, isso permite que o intérprete faça a devida adequação do caso concreto ao comando legal. Todavia, para que se constitua em uma evasão, é indispensável a distorção da forma jurídica, de maneira

³²⁶ FALCÃO, *op. cit.*, 1964, p. 69.

³²⁷ *Ibidem*, 1964, p. 43

³²⁸ *Idem*, 1964, p. 43

³²⁹ *Idem*, 1964, p. 44.

anormal ou atípica, em confronto com a realidade econômica que através dela se exterioriza, ocorrendo, assim, a manipulação do fato gerador.

Se for o caso de uma simples economia fiscal (*Steuereinsparung*) onde o contribuinte dispõe de seus negócios de modo a pagar menos tributo, não há ilicitude quanto a tal conduta, afastando, assim, o propósito de evadir o tributo. Desse modo, a interpretação econômica, na leitura do autor, será apenas viável quando há intento claro de se valer das formas jurídicas para evadir o pagamento do tributo. De modo que, se se vale o contribuinte de formas lícitas para alcançar a redução, não cabe a consideração econômica que restrinja ou modifique conceitos.³³⁰

Ressalta-se que na doutrina clássica do direito tributário, Geraldo Ataliba segue o mesmo entendimento de Falcão quanto a admissibilidade da interpretação econômica somente nas hipóteses de fraude à lei ou abuso de direito. Em suas palavras: “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”³³¹.

Nesse sentido, com base na lição de Monteiro de Barros, o princípio da isonomia conduz ao tratamento igualitário, seja para as benesses ou para as punições. De modo que é possível a interpretação econômica nas hipóteses em que agentes se valem do abuso de formas jurídicas, notadamente do direito privado, para evadir da obrigação fiscal. E arremata: “[...] 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.”³³²

Verifica-se, assim, que o Autor defende a aplicação da interpretação econômica somente nas hipóteses de fraude à lei ou abuso de direito, situações em que há a manipulação do fato gerador com o intuito de evadir o tributo, mas não nos casos de economia fiscal.

Diferente de seu posicionamento originário de 1959, no qual sustentou a versão original da interpretação econômica nos moldes de Dino Jarach e com base no Compêndio

³³⁰ FALCÃO, *op. cit.*, 1964, p. 77.

³³¹ ATALIBA, Geraldo *et al.* **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 193.

³³² ATALIBA, *op. cit.*, 1975, p. 197.

de Rubens Gomes de Sousa, mais tarde, em 1964, houve a adoção da interpretação econômica como uma forma de combater abusos ou atos de elusão tributária na mesma linha de pensamento de Blumenstein e Hensel³³³.

5.3 DA POSIÇÃO DE ALIOMAR BALEEIRO

Aliomar Baleeiro defendia que na interpretação das imposições fiscais dever-se-ia olhar o conteúdo econômico dos fatos.³³⁴ Considerando o caráter não absoluto do princípio de legalidade, a tese causalista da capacidade contributiva encontrou guarida no referido jurista, porém, sem uma postura radical como se via em seus precursores.³³⁵

O fato eleito pelo legislador para a base da tributação, é, em geral, a manifestação concreta, direta ou não, da capacidade contributiva. “A capacidade contributiva como causa, seria o mesmo que dizer – a razão eficaz para a tributação.”³³⁶ É, segundo Baleeiro, o atributo que qualifica alguém aos olhos do legislador para figurar como sujeito passivo da relação tributária.

Desse modo, o fato gerador somente exterioriza esse atributo - capacidade contributiva-, revelando-o ao fisco, motivo pelo qual, alguns juristas do direito tributário demonstram preferência pelo conteúdo econômico e não pelo aspecto formal do negócio e atos jurídicos quando figuram na lei tributária.

Em sua obra *Direito Tributário Brasileiro*³³⁷, Baleeiro esclarece que as regras de interpretação eleitas pelo CTN são amplas e abrangem os princípios de hermenêutica do direito em geral. A disposição do Anteprojeto Aranha-R. G. Sousa que prescrevia de forma expressa a aplicação de todos os processos de hermenêutica³³⁸ foi excluída do CTN em virtude do receio da superfluidade, já que esse diploma legal, em diversos dispositivos, não se apega ao rol do art. 108 que trata da aplicação da lei tributária.

³³³ GRECO, op. cit, 2011, p. 222.

³³⁴ In: Voto proferido por Aliomar Baleeiro no bojo do RMS 16.050 analisado no capítulo posterior dessa tese. Disponível: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113382/false>. Acesso em 02 fev 2023.

³³⁵ RIBEIRO, op. cit, 2014, p. 6.

³³⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 335.

³³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro, RJ: Editora Forense, 1972.

³³⁸ Art. 73: “Na aplicação da legislação tributária, são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação, observado o disposto neste Título”.

Ademais, discorre Baleeiro que as regras da experiência humana no trato das normas, filtradas pelos doutores e tribunais, encontram agasalho na busca do sentido e alcance das leis fiscais, após exauridos os meios do art. 108, cujo rol não deve ser entendido como taxativo.

Em sua leitura, a interpretação exclusivamente literal do texto normativo, calcada, em grande medida, numa interpretação positivista, sem correspondência concreta, por vezes, com a realidade, deve ser afastada da compreensão do direito fiscal, assim como em outros ramos do direito.³³⁹

A lei tributária possui como fim social prover o Estado com recursos para o exercício de suas atribuições, sobretudo o funcionamento dos serviços públicos, embora o legislador frequentemente associe outros objetivos, extrafiscais. Daí a importância do “fim” da lei e do sentido econômico de seu conteúdo que Graziotti batizou de “interpretação funcional”, ou seja, a prevalência do “porque” e não do “como” do texto da lei tributária³⁴⁰.

Adiante, ao tratar da analogia, Baleeiro ressalta que sua utilização jaz latente na chamada interpretação econômica, segundo a qual, deve o aplicador inspirar-se no conteúdo econômico do negócio, mais do que a forma jurídica que se valeu o contribuinte para fugir da tributação mais excessiva ou evadir-se do ônus.

Ao tratar em tópico específico sobre a interpretação econômica das leis fiscais, o Autor inicia pontuando que embora o CTN e o projeto O. Aranha-R. G. Sousa não tratem de forma expressa da teoria, aduz que o tema está subjacente nas preocupações de ambos, sobretudo por ser um suporte lógico da autonomia do direito tributário.

O art. 74 do Anteprojeto ARANHA-R. G. SOUSA, abandonado pelo CTN, prescrevia que “a interpretação da legislação tributária visará a sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que produzam ou sejam susceptíveis de produzir resultados equivalentes”.

O legislador, porém, segundo Baleeiro, foi cauteloso diante da controvérsia viva e ainda não superada sobre o tema. Aduz ainda que é sensível a adesão do autor do projeto àquela interpretação, sabido que foi ele o tradutor do livro clássico de VANONI e que escreveu no relatório da Comissão sobre o anteprojeto que o art. 74 atinge duplo objetivo: “afasta o método superado da interpretação literal, e orienta a interpretação da lei

³³⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro, RJ: Editora Forense, 1972, p. 383.

³⁴⁰ Idem, 1972, p. 383.

tributária no sentido da pesquisa do conteúdo econômico das situações materiais ou jurídicas que sejam de tributação (...)”³⁴¹.

Para além disso, ressaltou que as reservas formuladas contra o critério econômico na interpretação das leis fiscais diante do sistema constitucional da legalidade dos tributos foram atendidas na elaboração do referido dispositivo legal.

Por fim, conclui Baleeiro que parece certo que o CTN se mostra tímido quanto à interpretação econômica, insinuando-a, porém, não a erigindo em princípio básico. Contrariamente, o referido diploma legal proclama a primazia 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 D.F. e dos Municípios. Ao revés, tal primado inexistente se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias³⁴².

5.4 ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA

Na obra *Elisão e Evasão fiscal*, Antônio Roberto Sampaio Dória discorre que o direito brasileiro, em face de sua manifesta inclinação legalista, mostra-se infenso à interpretação econômica da lei tributária³⁴³.

A interpretação econômica em sua concepção originária pressupõe o abandono do texto de lei em seu comando vocabular e aplica diretrizes econômicas, cuja atitude implica em inovação do direito. Uma das primeiras razões apontadas para a inadmissibilidade desse método interpretativo está respaldado na ideia de que a estrita legalidade é cânone de natureza constitucional³⁴⁴.

Desse modo, para instituir a tributação, o legislador preferiu a terminologia jurídico-formal à indicação do conteúdo econômico, não cabendo, portanto, o aplicador da norma inverter tal prioridade. Afora essa questão, inexistiria no âmbito da legislação ordinária brasileira um preceito equivalente ao veiculado pelo Código Alemão de 1919.

Adiante, o autor comenta que o único dispositivo de direito positivo, cuja inspiração poderia se filiar a doutrina germânica é o art. 109 do CTN, cujo desdobramento

³⁴¹ BALEEIRO, *op. cit.*, 1972, p. 395.

³⁴² *Idem*, 1972, p. 396.

³⁴³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p.96 (obs. 1 edição 1971 – editora livraria dos advogados)

³⁴⁴ DÓRIA, *op. cit.*, 1977, p. 96

específico, se dá com o artigo 110 do mesmo diploma legal. O legislador brasileiro ao formular tais dispositivos teve como premissas duas considerações basilares: “a) a lei tributária visa, precipuamente, ao conteúdo econômico ou efeitos econômicos do fato tributável, e não à sua exteriorização formal”; e “b) sendo autônomo, o direito tributário, pode, em princípio, alterar as categorias de direito privado, de que se serve, para atuação mais eficaz de suas normas”³⁴⁵.

Assim, o legislador brasileiro abrigou os pressupostos da teoria da prevalência econômica consagrada no Código germânico, porém, “opôs sérias restrições à admissibilidade de todas as consequências dela extraídas”³⁴⁶, sobretudo em face da aplicação do princípio da reserva da lei em matéria fiscal. Deve o legislador – e não o aplicador da norma – reservar a assemelhação de situações econômicas idênticas para fins de mesma tributação.

Afora a limitação apontada, Dória resume que a doutrina da preponderância econômica pode despende no direito brasileiro suas demais virtualidades *ipsis litteris*:

a) lei tributária pode expressamente alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privados (CTN, art. 109), salvo se utilizados em normas constitucionais ou de organização política e administrativa, para definir ou limitar competências tributárias (art. 110 do CTN);

b) havendo equivalência de conceituação formal e sendo uma das categorias jurídicas formais erigida como o protótipo legal da tributação, os efeitos tributários delas todas são idênticas (ex., venda e troca); similarmente, se houver equivalência de conteúdo econômico, quando tal conteúdo seja expressamente adotado como o pressuposto de incidência legal (ex., renda e circulação de riqueza);

c) a invalidade, nulidade, anulabilidade, efetividade ou imoralidade do ato não lhe impedem as consequências tributárias próprias (CTN, art. 118 e incisos).³⁴⁷

Adiante, o autor reconhece que parcela da doutrina pátria se mostrou receptiva as ideias da escola alemã inspirada por Enno Becker, apoiadas no fiel princípio de que “a interpretação e a aplicação das leis devem repousar nas realidades da vida e não em suas exteriorizações formalísticas.”³⁴⁸

Os argumentos trazidos por Dória pela rejeição da interpretação econômica, rechaçam a “delegação de poderes virtualmente legislativos” ao aplicador e intérprete, segundo a preponderância econômica dos fatos em detrimento da exteriorização formal.

³⁴⁵ Ibidem, 1977, p. 98

³⁴⁶ Idem, 1977, p. 98.

³⁴⁷ DÓRIA, **op. cit.**, 1977, pp. 99-100

³⁴⁸ Ibidem, p. 101.

Assim, com essa diretriz o autor aponta duas principais ilações: A realização do Direito pressupõe um mínimo irreduzível de formas, uma vez que estas também integram a realidade da vida. As categorias formais permitem que o Direito possa discipliná-las de forma adequada e eficaz.

Ao revés, a massa crua dos fatos é quase sempre marcada pela imprecisão e rebelde à sistematização e unificação conceituais, enquanto assim permanece. Dessa forma, “arrasar as formas é destruir o Direito, relegando a tutela das relações sociais ao arbítrio, incerteza e casuísmo das decisões do poder em casos isolados”³⁴⁹.

A segunda principal inferência sustentada por Dória afirma que a identidade do conteúdo ou efeitos econômicos é uma das mais vagas enunciações no campo fiscal. “O princípio não é nunca desdobrado analiticamente em seus elementos constitutivos, e inexistem diretrizes compreensíveis e objetivas para sua aplicação correta”³⁵⁰. É, para ele, uma fórmula atraente na aparência, porém vazia de efetividade prática.

Conclui, destarte, pela rejeição da interpretação econômica, reforçando que dispensar poderes para que o intérprete e aplicador da norma faça preponderar os fatos em detrimento da exteriorização formal, é tornar o legislador inepto, na medida em que se estaria admitindo a necessidade de recorrer ao aplicador para a articulação correta da *mens legis*.

5.5 A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS POR RUY BARBOSA NOGUEIRA

No ano de 1974, Ruy Barbosa Nogueira em sua obra intitulada “Da interpretação e da aplicação das leis tributárias” objetivou demonstrar que existem aspectos fundamentais e particularidades decorrentes da própria natureza do fenômeno tributário e presentes no sistema brasileiro, que condicionam a interpretação e aplicação das leis no âmbito do direito tributário.

O escopo do Direito Tributário material é alcançar juridicamente a capacidade econômica do contribuinte. Segundo adverte o autor, é preciso “reconhecer a natureza das

³⁴⁹ DÓRIA, **op. cit.**, 1977, p. 105.

³⁵⁰ *Idem*, 1977, p. 106.

coisas, pois o tributo sempre foi, e mesmo no Estado de Direito continua sendo um fenômeno de fundo econômico”³⁵¹.

Ao abordar a consideração econômica na interpretação das leis tributárias, o autor aduz que a Constituição ditou a regra de que os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, reconhecendo-se, assim, que tal lei jurídica tem conteúdo econômico. Sustentou, portanto, que os fundamentos econômicos fazem parte do conteúdo normativo das leis tributárias.³⁵²

Conforme já exposto nessa tese, Ruy Barbosa Nogueira defendia que “os fundamentos econômicos da lei tributária vinculam e condicionam os efeitos jurídicos.”³⁵³ Sendo assim, a natureza econômica, peculiar a esse tipo de lei, interessa à técnica interpretativa, uma vez que faz parte integrante do próprio conteúdo de vontade da lei, ora manifestada pelo fato gerador.

O fato descrito - fato gerador -, por sua vez, representa um índice de valor ou expressão de riqueza. Nesse aspecto, a consideração econômica consiste em se examinar se o “resultado da interpretação da disposição ou ponto em questão, guarda a devida adequação entre a incidência e a capacidade econômica do obrigado ou o valor do objeto tributável.”³⁵⁴

Mais adiante, o jurista reserva um capítulo de sua obra para tratar da temática do abuso das formas do direito privado com o fito de evasão, economia do imposto, evasão abusiva e fraude fiscal, onde toca novamente na consideração econômica no direito tributário.

Há reforço na ideia do direito do fisco exigir tributo dentro dos limites legais. Ademais, a lei tributária, quando em contato com as leis do direito privado, não deve dispor ou interferir no direito substantivo privado, nas relações entre particulares, uma vez que a seara tributária disciplina a relação entre o fisco e o contribuinte.³⁵⁵

Nesse sentido, defende o autor a ideia da economia de tributos, quando o contribuinte se vale de vias legítimas do direito privado para reduzir a tributação, não havendo ofensa a ordem jurídica. Ao contrário, caso o contribuinte utilize de mecanismos anormais, se valendo do abuso de formas jurídico-privadas, com objetivo de cometer

³⁵¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2 ed. rev. e aum. SP: Bushatsky, 1974, p. 42

³⁵² NOGUEIRA, **op. cit.**, 1974. p. 43.

³⁵³ *idem*, 1974, p. 44.

³⁵⁴ NOGUEIRA, *ibidem*, p. 45.

³⁵⁵ *Idem*, 1974, p. 65

fraude fiscal e, conseqüentemente, evadir-se, haveria nessa hipótese, o abuso de formas inoponível ao fisco.

Observa-se, assim, que o jurista distingue a economia de impostos (comportamento lícito e que reconhece a possibilidade do planejamento tributário – elisão - pelo contribuinte) com a conduta de evasão abusiva e fraude. A propósito, reforça-se a ideia do “direito à liberdade de estruturação” fazendo referência ao Ministro da Corte Federal Tributária da Alemanha (BFH), Dr. Wilhelm Hartz, ao reconhecer o direito do contribuinte buscar a forma jurídica civil que apresente o menor ônus tributário. Ou seja, quando houver a possibilidade de escolha dentre as várias formas legais possíveis, é direito do contribuinte buscar a menos onerosa e não se sujeitar a tributos mais elevados.

Adiante, Nogueira ressalta a delicadeza do problema no cenário brasileiro ao se buscar afastar a forma jurídica apenas através da interpretação do conteúdo econômico ou consideração econômica, por força da Constituição (referência a Carta de 1946) que exige a criação do imposto através da lei.

Nesse ponto, leciona Marciano Seabra de Godoi que não se sabe ao certo se Ruy Barbosa Nogueira faz referência à versão original (na qual o autor denomina de versão radical) ou à versão equilibrada da interpretação econômica. Ressalta que no trabalho posterior, de 1994, Nogueira “não traz ressalvas à aplicação da doutrina do abuso de formas no Brasil e que talvez a “delicadeza do problema” (mencionada em sua obra de 1963) diga respeito à versão original da interpretação econômica *a la* Dino Jarach ou Enno Becker.”³⁵⁶.

Por derradeiro, conclui Nogueira que no Brasil, por vigorar o princípio da estrita legalidade, “a interpretação econômica somente poderá ser legítima como auxiliar da lei, jamais podendo dela resultar a exigência de tributo, não autorizada por lei.”³⁵⁷ Assim, em face da tipicidade tributária, a consideração econômica seria mais uma função do legislador que do intérprete.

³⁵⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do direito tributário. In: **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

³⁵⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2 ed. rev. e aum. SP: Bushatsky, 1974, p. 71.

5.6 DA POSIÇÃO DE JOSÉ EDUARDO MONTEIRO DE BARROS

Na obra “Interpretação no Direito Tributário”, José Eduardo Monteiro de Barros³⁵⁸ dispensou um capítulo para tratar especificamente da interpretação econômica em direito tributário, bem como debateu o tema em 5ª Assembleia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, no segundo semestre de 1971, promovida pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo juntamente com Paulo de Barros Carvalho, Bernardo Ribeiro de Moraes e Geraldo Ataliba.

De início, o Autor fixa em seu texto as premissas com relação ao tema da interpretação, lecionando que existem princípios científicos que, por meio de processos e critérios especiais, “possibilitam ou ensejam a adaptação ou a adequação de uma norma jurídica a uma determinada situação de fato ou realidade prática”³⁵⁹.

A interpretação é processo lógico no qual se busca o conteúdo, alcance e sentido da norma jurídica. Enquanto na interpretação a busca é por uma explicitação da norma, na integração se almeja a complementação, ou seja, a primeira esclarece e a segunda acresce.

Na opinião de Barros, todos os critérios de interpretação, inclusive de outros ramos do direito, são válidos em matéria tributária, pois interpretar não se restringe a uma norma, mas contempla todo um sistema. Desse modo, a teoria da interpretação econômica pode, de forma não exclusiva, ser aplicada no âmbito do direito tributário, desde que assim o consinta a natureza dos fatos gravados.

Por outro lado, conceitos apriorísticos de interpretação devem ser desprezados, pois possuem a pecha de predeterminação e da preconceituação. Os conceitos apriorísticos contemplam três critérios/métodos: na dúvida pro-fisco; na dúvida contra o fisco; ou a chamada interpretação restritiva ou literal. Como são determinados a priori - porque antecedem o exame da própria norma jurídica – padecem de cientificidade e são decorrentes de uma época e de um meio ambiente oriundo de variações políticas.

Após essas considerações, o Autor faz um panorama histórico sobre a interpretação econômica com escopo de aclarar porque a teoria é tão combatida e tem gerado polêmica no âmbito do direito tributário. Menciona seu nascedouro na Alemanha, por obra de Enno Becker em 1919 (pouco tempo depois no nascimento do próprio direito

³⁵⁸ BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação econômica em direito tributário. In: ATALIBA, Geraldo *et al.* **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975.

³⁵⁹ BARROS, *op. cit.*, 1975, p. 169.

tributário em 1910), esclarecendo que esse tributarista combatia o entendimento generalizado na época de que o direito tributário era um mal necessário e que só podia ser interpretado restritivamente e em conformidade com as teorias do direito privado.

Assim, ao ter sido chamado para elaborar o famoso *Reichsabgabenordnung*, Becker resolveu pôr em prática suas ideias ao buscar um sentido novo na interpretação das leis tributárias, mais consentâneo com a própria natureza do direito tributário, destacando a substância econômica das relações jurídicas, em contraponto ao formalismo conceitual do direito privado.

Desse modo, as ideias de Becker foram transformadas em conteúdo de lei e o *Reichsabgabenordnung*, promulgado em 13 de dezembro de 1919, exerceu grande influência na ciência tributária, não apenas naquela época na Alemanha, mas posteriormente. “Tanto que acabou sendo adotado, mais tarde (em 16-10-1934) pela chamada Lei de Adaptação Tributária alemã, que é produto típico do nacional-socialismo, do nazismo”³⁶⁰. A concepção de Becker, permaneceu na novel lei, de 1934, e a mudança singular foi uma referência, no capítulo das normas tributárias, em que o estatuto nazista declarou: “As leis fiscais devem ser interpretadas consoante as concepções do nacional-socialismo”.

Paralelamente à Teoria de Becker, surge um novo elemento: o aspecto político e a catilinária do gaúcho Alfredo Augusto Becker (o verde-amarelo, como menciona Barros), baseado nessa questão política e não no aspecto jurídico da interpretação econômica. Desse modo, são dois os aspectos em matéria de interpretação econômica: Um primeiro, o derivado dos estudos de Enno Becker, que buscava um aspecto diferente, “um sentido novo para interpretar o direito tributário; que não se contentava com os critérios, com as possibilidades de interpretação de acordo com o direito privado e, outro, o aspecto político.”³⁶¹.

Além da Alemanha, a interpretação econômica conquistou adeptos em outros países, a exemplo da Suíça (Blumenstein); Itália (Griziotti que idealizou uma interpretação econômica com mais amplitude, denominada interpretação funcional, além de Vanoni e Dino Jarach, este italiano e que se radicou na Argentina); e finalmente no Brasil, através de alguns estudos de Rubens Gomes de Sousa e, especialmente, o Prof. Amílcar de Araújo Falcão.

³⁶⁰ BARROS, *op. cit.*, 1975, p. 172.

³⁶¹ *Ibidem*, 1975, p. 173

Para Barros, os artigos 109 e 110 do CTN indicam o acolhimento da interpretação econômica no direito positivo brasileiro. Referida teoria pressupõe que o direito tributário deve buscar a realidade econômica subjacente nas relações jurídicas, desprezando, como regra geral, as formas adotadas em direito privado.

Para o direito tributário, as relações jurídicas apresentam relevância econômica, de modo que o abuso de formas jurídicas não pode evitar ou reduzir a incidência tributária. Os desafetos da teoria apontam o risco de um retorno ao arbítrio pelos tribunais (escola do direito livre), podendo desencadear abusos, o que de fato ocorreu em alguns julgamentos na Alemanha.

Adiante, Barros questiona: “O que interessa mais ao direito tributário? O elemento formal, buscado pelas partes, para vestir aquela operação que as mesmas celebraram ou a substância da própria operação em si?”³⁶² Com efeito, importa para o direito tributário mais a substância (elemento finalístico) do que a forma (vestimenta jurídica).

Sustenta, que o direito tributário e o direito privado apresentam enfoques diferentes e, por tal razão, a interpretação econômica é aceitável, devendo, porém, ser utilizada como critério informador em matéria tributária e sem caráter exclusivo. Desse modo, não deve o direito tributário se contentar com a vestimenta jurídica ditada pelo direito privado, devendo, ao contrário, observar a substância do ato.

Inclusive, a tributação das atividades ilícitas, exemplifica o Autor, é mais um argumento a favor da aceitação da teoria da interpretação econômica, o que demonstra que a concepção filosófica do direito privado é totalmente diversa do direito tributário.

A prática da interpretação demanda sempre respeito ao princípio da legalidade tributária, não podendo, sob argumento de buscar o conteúdo econômico de certa relação, infringir tal princípio. O autor, defende ainda a possibilidade da economia fiscal pelo contribuinte, sendo este livre para organizar sua vida financeira da forma que quiser. Nesse sentido, é possível a adoção de vários critérios de interpretação no direito tributário, inclusive a interpretação econômica, valendo tal critério tanto para o fisco como para o contribuinte.

³⁶² BARROS, **op. cit.**, 1975, p. 175

5.7 ALFREDO AUGUSTO BECKER E A CONCEPÇÃO PURA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

As inquietações em torno da interpretação econômica da norma tributária foram fortemente rechaçadas por Alfredo Augusto Becker, um dos mais críticos na doutrina brasileira a esta teoria, que defendeu, ao revés, o purismo do direito tributário e a impossibilidade de considerações econômicas na interpretação do direito.

Conforme já referido nas linhas acima, Alfredo Augusto Becker sustentou uma concepção “pura” do direito tributário, separando-o, em definitivo, das Ciências das Finanças. Em oposição a doutrina da interpretação econômica, Becker combatia o que denominou de “Direito Tributário invertebrado”, uma “patologia” que buscava trazer considerações extrajurídicas para o direito.

Assim, para o Autor, aceitar a tese – tida como óbvia - que afirma ser a hipótese de incidência (“fato gerador”, “fato imponível”, “suporte fático”, “*fattispecie*”, “*Tatbestand*”) sempre um fato econômico é um exemplo de carência de atitude mental jurídica. Na mesma toada, reforça Becker, a doutrina da interpretação e aplicação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno social, também carece da mesma fragilidade. Ambas as teorias têm como resultado a demolição da juridicidade do Direito Tributário e a gestação de um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário Invertebrado.

Vale destacar, por oportuno, a visão de Becker acerca da interpretação da norma jurídica, o que justifica sua crítica vigorosa à interpretação econômica ou quaisquer outras que se afastassem da seara “segura e certa” do modelo de aplicação e interpretação pautado no positivismo da lógica racional-subsuntiva.

Na concepção de Becker, o juiz não aplica a norma, cabendo apenas verificar se houve ou não a sua incidência, cuja ocorrência se dá de modo automático e objetivo. “Para o juiz a lei é um fato essencialmente imutável (salvo pelo advento de uma nova lei) e que só admite uma única interpretação (...)”³⁶³

Nesse sentido, para Becker, a interpretação econômica, também chamada de “construtiva”, destrói o que há de jurídico no Direito Tributário. Em nome da sua defesa, os estudiosos que acatam tal possibilidade, matam o “direito” e ficam apenas com o “tributário”. A referida doutrina conduziria a resultados funestos: “a) incorre no maior

³⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2.ª ed., São Paulo: Lejus, 1999, p. 98. (obs. 1.ª ed. – SP: Saraiva –1989).

equivoco do Direito Tributário; b) Destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário; c) Importa a inversão da própria fenomenologia jurídica e d) Nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico”.³⁶⁴

Outrossim, o Autor denunciava ainda um “manicômio jurídico-tributário”, para enfatizar a influência das Ciências das Finanças, a elevada produção legislativa e conflitos de competência dos entes políticos no âmbito do direito tributário.

A “terapêutica” para todos os males apontados, seria compreender a “embriogenia do Estado”, concebendo-o como um Ser Social (sociedade natural) e, portanto, pré-jurídica, o que denominou de Estado-Realidade Natural. O direito teria o papel de viabilizar e preservar o poder estatal via criação das regras jurídicas (Estado-ficção Jurídica).

Por sua vez, a “relação constitucional do Estado”, possibilitaria a sua existência e continuidade/manutenção jurídica, composta pela conjunção do feixe de regras tributárias, administrativas e constitucionais, cabendo as primeiras colocarem o indivíduo no polo passivo da relação via imposição de um dever jurídico. Em suma, as regras tributárias (em conjunto com as administrativas) seriam responsáveis pela continuidade do Estado e almejariam a realização do “Bem Comum”, cabendo as regras constitucionais a própria existência jurídica do Estado³⁶⁵.

De mais a mais, para Becker, compreender o direito tributário sem considerar a distinção de “Estados” (Estado-Realidade Natural e Estado-ficção Jurídica) se perfaz como um dos motivos da “demência tributária”, devendo a sua interpretação e construção se pautar nessa dualidade.

Assim, a finalidade do tributo no plano jurídico tributário seria simplesmente satisfazer o dever jurídico tributário (pagamento do tributo) e não uma função de sobrevivência estatal que faria parte de um momento pré-jurídico (Estado-Realidade Natural). Nesse sentido, sob o aspecto jurídico, seria irrelevante elucubrações acerca da finalidade ou mesmo da destinação de valores arrecadados, tornando-se míope argumentos que defendem ser o fundamento do tributo o exercício do poder soberano Estatal com vistas a seu financiamento.³⁶⁶

³⁶⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. Ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 138.

³⁶⁵ BECKER, **op.cit.**, 2018.

³⁶⁶ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 234.

Dessa forma o poder estatal, que antecede o próprio direito, seria o único fundamento jurídico para a existência dos tributos, corroborando, assim, a concepção pura do direito tributário. Qualquer passo além disso, seria o mesmo que conceber um direito tributário invertebrado.

Para Becker a doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é responsável pelo maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como Ciência Jurídica. Ainda que de forma inconsciente, adverte, essa doutrina nega a utilidade do Direito e destrói o que há de jurídico no âmbito do Direito Tributário³⁶⁷.

No embate Becker (Alfredo, o brasileiro) *versus* Becker (Enno, o alemão), o primeiro foi o grande rival e responsável pela disseminação da ideia contrária a teoria da interpretação econômica, sempre atrelando aos modelos autoritários e a pecha da arbitrariedade e abuso fiscal. O combate sempre se pautou na defesa do purismo do direito tributário e o desprezo da interpretação segundo a realidade econômica.

5.8 ENTENDIMENTO DE ALBERTO XAVIER

Como já exposto nessa tese linhas acima, Alberto Xavier é grande referência na doutrina brasileira nos estudos envolvendo o princípio da legalidade tributária. Português de origem, o autor é aqui destacado, pois radicou-se no Brasil em 1975, tendo exercido grande influência entre os juristas no estudo da legalidade no Direito Tributário a partir de uma perspectiva de reserva absoluta de lei formal.

Para além disso, defendia que o princípio da tipicidade não é autônomo em relação a legalidade tributária. Nesse sentido, a técnica da tipicidade se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, sendo a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo da reserva absoluta e a análise normativa dos tipos, do objeto de tipificação e dos caracteres da tipologia tributária.³⁶⁸

Em suma, para Xavier, os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação constituem uma garantia individual, cujo escopo é proteger os direitos do homem consistentes no direito de propriedade e no direito de liberdade econômica, resultando em

³⁶⁷ BECKER, *op. cit.*, 2018, p. 138.

³⁶⁸ XAVIER, *op. cit.*, 1978, p. 70.

um direito subjetivo - “direito de defesa” (*Abwehrrecht*) -, que tem por conteúdo um ato negativo, ou seja, oriundo do dever de abstenção ou proibição de agressão por parte do Estado³⁶⁹.

No que concerne às violações da tipicidade no plano da aplicação do direito, explica Xavier que o emprego da norma tributária a um caso concreto pressupõe um juízo subsuntivo, onde o órgão de aplicação do Direito, declara “se o fato concreto, consistente em determinado ato ou negócio jurídico corretamente interpretado, subsume-se ou não no tipo abstrato constante da lei - o *Tatbestand* ou a hipótese de incidência”³⁷⁰.

Ocorrendo a subsunção, o fato é típico, caso contrário, uma vez situado além das fronteiras do *Tatbestand*, será fato extra típico. Nessa perspectiva, com fulcro na legalidade, exige-se que “a interpretação dos conceitos jurídicos adotados pela lei se faça por métodos jurídicos, e ainda que tanto a interpretação do ato jurídico concreto quanto a sua qualificação face à lei tenha em consideração os efeitos jurídicos do ato”.

Com base nessas premissas, Xavier em sua obra intitulada “Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva”, assinala violações indiretas ou oblíquas ao princípio da tipicidade da tributação com as cláusulas de interpretação econômica e antielisivas. O Autor aponta três principais agressões ao princípio da legalidade em matéria de interpretação da lei³⁷¹:

I) A primeira provém das correntes que sustentam a chamada interpretação econômica ou funcional, segundo a qual, ainda que a lei se socorra de tipos estruturais de atos ou negócios jurídicos, os conceitos que os descrevem deveriam ser interpretados de modo a atribuir maior relevância aos efeitos econômicos dos atos e negócios em causa do que aos seus efeitos jurídicos típicos;

II) A segunda agressão ao princípio da legalidade corresponde à primeira, mas agora no que concerne à premissa menor do raciocínio subsuntivo: também os atos e negócios jurídicos concretos deveriam ser interpretados atribuindo maior preponderância às consequências econômicas desejadas pelas partes (*intentio facti*) do que aos seus efeitos jurídicos típicos (*intentio iuris*);

III) Enfim, a terceira - e, porventura, a mais grave - das agressões ao princípio da legalidade consiste na orientação segundo a qual determinado fato jurídico, ainda que declarado extra típico, poderia ser considerado uma lacuna da lei fiscal, conduzindo à integração desta por via analógica, de modo a obter a respectiva tributação, caso produza efeitos econômicos equivalentes aos do fato típico.

³⁶⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. SP: Dialética, 2002, pp. 111.

³⁷⁰ *Ibidem*, 2002, p. 39.

³⁷¹ *Ibidem*, 2002, p. 40 a 43.

Conclui o Autor que a doutrina da interpretação econômica “não passa de um artifício para, de modo oblíquo, trazer o raciocínio analógico para dentro das fronteiras do tipo legal tributário e, assim, para o domínio da interpretação”³⁷². É possível afirmar, segundo Xavier, que “a doutrina da interpretação econômica foi o cavalo de Tróia pelo qual se pretendeu legitimar a importação da analogia – até então vedada-, para dentro dos muros dos tipos legais tributários.”³⁷³

Outrossim, defende a inafastabilidade da “regra” da tipicidade pelo “princípio” da capacidade contributiva, tema que toca diretamente na teoria da interpretação econômica. O autor preconiza pela inexistência da tese da eficácia positiva da capacidade contributiva defendida por Marco Aurélio Greco e, aduz, que o referido princípio não apresenta função preceptiva “de ordenar ao legislador a tributação de toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva”³⁷⁴.

Assim, não existiria esta ordem na Constituição, mas sim um comando para que a tributação se opere harmonicamente com o princípio da tipicidade, através de um catálogo fechado de revelações de capacidade contributiva, imprimindo ao Direito Tributário um caráter “fragmentário”, com hiatos inevitáveis, mas não considerados lacunas.

Nas suas lições, caso a capacidade contributiva tivesse eficácia positiva, a tipicidade estaria rompida pela conseqüente formulação da norma em termos de implicação extensiva. “o fato típico seria suficiente para fundar a tributação, mas deixaria de ser necessário, pois que fatos extratípicos reveladores de equivalente capacidade contributiva poderiam ensejar a constituição da obrigação tributária”³⁷⁵.

Diante do exposto, o apego aos princípios da legalidade e tipicidade fizeram do Autor um dos grandes críticos da teoria da interpretação econômica, cuja postura formalista influenciou a maior parte da doutrina brasileira quanto a interpretação das normas tributárias.

³⁷² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. SP: Dialética, 2002, p. 43.

³⁷³ XAVIER, *Ibidem*, 2002, p. 44.

³⁷⁴ *Idem*, 2002, p. 130.

³⁷⁵ *ibidem*, 2002, p. 131.

5.9 PAULO DE BARROS CARVALHO E O ABSURDO DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO "FATO GERADOR"

Na obra “Interpretação no Direito Tributário”, o Professor Paulo de Barros Carvalho nos debates em Assembleia do II Curso de Especialização em Direito Tributário promovida pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no segundo semestre de 1971, discutiu o tema da interpretação econômica do direito tributário.

Naquela oportunidade, Carvalho expôs que a interpretação econômica seria mais “uma imposição de um princípio de justiça e não uma decorrência da própria ordenação jurídica. Quando a ordenação jurídica autoriza esse tipo de interpretação, é uma interpretação jurídica.”³⁷⁶

Adiante, Carvalho leciona que a interpretação econômica não pode ser realizada pelo advogado, pois não possui instrumental para tanto. Expõe ainda que a subsunção do fato à norma é uma atividade eminentemente jurídica e não é possível achar qualquer tipo de interpretação econômica nessa atividade.³⁷⁷

Mais recentemente, em 2007, o professor Paulo de Barros Carvalho reservou um importante artigo científico para tratar especificamente da interpretação econômica do fato gerador, referindo-se a essa como um “absurdo”, na qual apontou severas críticas e reafirmou seu posicionamento de rejeição à teoria.

O Autor defende a autonomia do Direito em relação a outras matérias e chama à atenção a um paradoxo inevitável segundo o qual, o disciplinar leva ao interdisciplinar e este último, por sua vez, faz retornar ao primeiro. Nesse sentido, discorre que a doutrina tradicional vem conotando “certos fatos jurídicos, tal qual o fato elisivo, como construção de conteúdo econômico, com efeitos jurídicos”³⁷⁸.

Ao citar Amílcar de Araújo Falcão, grande defensor da interpretação econômica no direito brasileiro, Paulo de Barros Carvalho³⁷⁹ expõe que o referido doutrinador qualifica o fato elisivo como fato jurídico de conteúdo econômico ou mesmo fato econômico de relevância jurídica.

³⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. 5ª assembleia. Interpretação econômica em Direito Tributário (José Eduardo Monteiro de Barros) In: ATALIBA, Geraldo *et al.* **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 193.

³⁷⁷ CARVALHO, **op. cit.**, 1975, p. 196

³⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador"** - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinariedade. In: Revista da Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, v. 102, 2007.

³⁷⁹ *Ibidem*, 2007, p. 452-452

Para o Autor, referidas distrações “conduziram o pensamento à ideia de que seja necessário ao Direito tomar emprestado o fato econômico para cumprir com suas funções prescritivas de conduta”, afirmações essas que rechaça, defendendo adiante que não há fatos jurídicos puros ou fatos econômicos puros, existindo, tão-somente, cortes de linguagem.

Para o autor, distintos cortes e atribuições de sentido são produzidos a partir da vivência científica dos profissionais (economistas, juristas, políticos, sociólogos). E Aduz: “Nós, juristas, montamos a realidade que representa o corte. Desta maneira, construímos a interpretação jurídica. Nada disso impede que economistas tomem a mesma base objetiva e gerem enunciados econômicos sobre ela”³⁸⁰. A partir desta ideia, o autor sustenta a falência da Ciência das Finanças, decorrente da confusão metodológica que Becker denominou de "mancebia irregular".

Assim, em conclusão, Paulo de Barros Carvalho³⁸¹ reforça que “o Direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação”. Portanto, uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico.

5.10 POSIÇÃO DE SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

Em mais de uma oportunidade, o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho já afirmou a impossibilidade de admissão, pelo aplicador, da chamada interpretação econômica do direito tributário, sobretudo por parte do Estado-Administração, cuja função consiste na aplicação da lei aos casos concretos, de ofício. O princípio da legalidade da tributação é o principal óbice para utilização dessa concepção teórica, inexistindo, portanto, interpretação econômica, já que toda interpretação é jurídica³⁸².

Com respaldo na doutrina de Pontes de Miranda, Coêlho afirma que “o Direito, alfim, opera pela jurisdicização do fático”. Logo, inexistente no direito tributário técnica interpretativa diversa das conhecidas usualmente. Nesse sentido, a interpretação

³⁸⁰ CARVALHO, *op. cit.*, 2007, p. 452.

³⁸¹ Idem, 2007, p. 441-456.

³⁸² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. RJ: forense, 2006, pp. 30-31. Também em sentido contrário à interpretação econômica: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação econômica em direito tributário - prevalência do conteúdo sobre a forma - impossibilidade no direito brasileiro - princípio da legalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.15, n.55, p.180-193, jan./mar. 1991.

econômica é inócua, sendo utilizada e defendida pelos Fiscos com intuito de dilargar de forma indevida a tributação, a partir da “compreensão econômica” dos fatos jurídicos³⁸³.

Afirma-se que o legislador pode equiparar institutos e extrair efeitos tributários na feitura da lei. Porém, “é o próprio programa da lei que está em foco, sem nenhuma ‘interpretação econômica’. Não será, pois, caso de interpretação, mas de legislação (princípio da legalidade).³⁸⁴”

Ao relatar um caso concreto no qual proferiu Sentença, Coêlho realizou algumas exposições acerca da periculosidade da interpretação econômica face ao princípio da legalidade, além da análise dos artigos 109 e 110, do CTN, bem como sobre critérios de distinção entre elisão e evasão fiscais.

Tratava-se de uma hipótese em que o Fisco (parte Ré na ação de inexistência de relação jurídico-tributária) buscou equiparar um contrato de *leasing* (arrendamento mercantil) a uma compra e venda a prestações, com objetivo de majorar a tributação pelo imposto de renda. A União se baseou em dois argumentos principais em sua contestação: “a) Autonomia da Administração Fiscal de analisar contratos em atenção a seus efeitos tributários; e b) Teoria do abuso das formas do direito privado para a obtenção de vantagens fiscais, ao seu sentir lícitas, por isso que simuladas”³⁸⁵.

Entendia a União, recorrendo a aplicação da interpretação econômica, que a intenção das partes era realizar o contrato de compra e venda mercantil a prazo (*intentio facti*) e não arrendamento mercantil (aspecto jurídico-formal). O leasing seria, portanto, o negócio jurídico indireto (*intentio juris*), cuja escolha foi realizada para a obtenção de vantagens fiscais.³⁸⁶

Nas suas razões de decidir, Coêlho expôs inicialmente que, malgrado seja indiscutível a autonomia da Receita Federal para proceder à fiscalização dos atos negociais da autora, pareceu-lhe discutível a descaracterização de um contrato sem autorização legislativa por via de um simples ato administrativo. Em outros termos, o ponto principal da questão, portanto, seria saber se a Administração poderia livremente descaracterizar negócios jurídicos realizados por particulares para lhes atribuir ônus tributário.

³⁸³ COÊLHO, *op. cit.*, 2006, p. 31

³⁸⁴ *Ibidem*, 2006, p. 33.

³⁸⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação econômica em direito tributário - prevalência do conteúdo sobre a forma - impossibilidade no direito brasileiro - princípio da legalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.15, n.55, jan./mar. 1991, p.181.

³⁸⁶ COÊLHO, *op. cit.*, 1991, p. 187.

Fazendo nota que a questão acima não é nova, mas fruto da chamada “interpretação econômica”, o autor adverte que no direito tributário o aplicador, em abono ao princípio da legalidade, não deve superpor-se à lei, mesmo diante de hipóteses de elisão. Desse modo, a repressão à evasão em virtude de lacunas é tarefa do legislador e não do administrador. “Dar razão ao Fisco-Administração no particular é cometer-lhe a função de a todos controlar, sem apego a fórmulas e formas do tráfego jurídico, estruturada para dar certeza e segurança aos cidadãos.”³⁸⁷ Oportuno, trazer o posicionamento do autor, *ipsis litteris*:

A guisa de intróito, para bem vincar a posição do juízo, não tenho a menor dúvida quanto ao fato de estarem as empresas de leasing e suas contratantes tirando as vantagens econômicas e fiscais possíveis da insuficiente regração da espécie. Todavia, penso que as lacunas da lei, os *loopholes*, como dizem os americanos, só devem ser suprimidos pela lei para o bem de todos. Ainda que alguns estejam levando vantagem, é preferível manter o princípio da legalidade do que estender ao Administrador poderes que amanhã se tornariam muito difíceis de controlar, além de impor ao Judiciário, como poder revisor do ato administrativo, a obrigação de estar a verificar, caso a caso, a razoabilidade fiscal dos contratos. Haveria neste caso, grandes divérbios, pois cada juiz julgaria com o seu próprio subjetivismo as situações e os interesses dos justicáveis.

De qualquer modo, sou de opinião que o agir da Ré, 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 § 1º do art. 108, proibitivo do uso da analogia para deduzir tributo não previsto em lei (...).

Desse modo, reforça que o direito tributário admite a atribuição de efeitos fiscais aos institutos de direito privado, mas por lei, nunca por interpretação livre da Administração³⁸⁸, o que afasta os argumentos esboçados pelo Fisco com lastro na interpretação econômica. Enfim, após vasta análise sobre o abuso das formas no direito privado e, ademais, entendendo pela inexistência de simulação no caso examinado, Coelho julgou a demanda procedente para declarar a inexistência da relação jurídico-tributária entre as partes envolvidas.

³⁸⁷ Idem, 1991, p. 183.

³⁸⁸ COELHO, *op. cit.*, 1991, p. 186.

5.11 DA POSIÇÃO DE EDVALDO BRITO

O Professor Edvaldo Brito no trabalho intitulado “Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário” também se manifestou contrário ao tema da presente tese, respaldado, sobretudo, no princípio da legalidade tributária e tipicidade cerrada. Em outras oportunidades mais recentes, como se verá, reafirmou seu posicionamento pela impossibilidade da interpretação econômica no ordenamento jurídico.³⁸⁹

Segundo o Autor, a norma jurídica tributária apresenta caráter binário e estruturalmente é similar a qualquer outra que veicule critério deôntico. Possui como um dos seus elementos, um fato da vida, no qual formula um juízo de *dever ser* e, outro, que descreve uma sanção, caso haja sua transgressão. A reunião desses elementos forma o tipo, compondo a norma tributária a junção da *factie species* e a hipótese normativa do fato, cujo vínculo faz nascer a obrigação tributária.

Adiante alerta Brito que a hipótese normativa (hipótese do fato gerador) e o acontecimento da vida social (fato gerador) não se confundem. A primeira é uma “norma jurídica de direito positivo, com nível legal, que descreve a *facti species* tributária”³⁹⁰ e o segundo – fato gerador -, é fato da vida real, que uma vez ocorrido gera um dever jurídico e faz nascer a obrigação. Assim, no plano das categorias, hipótese e fato são integrantes, mas desiguais.

Com base nessas premissas, o Autor afirma, em seguida, que o tipo tributário é cerrado. “A busca do fato tributável, mediante a técnica da tipicidade, impõe respeito à nucleação de uma específica prestação coativa, que é o tributo³⁹¹.” Essa nucleação referida, diz respeito as disposições constitucionais que compõem o Estatuto do Contribuinte, cujas normas jurídicas apresentam natureza de princípios-garantia.

Nesse ponto, destaca-se o princípio da tipicidade como corolário do princípio da legalidade, modelando o tipo tributário, como tipo cerrado, à semelhança do tipo criminal, sobretudo pela inadmissibilidade da analogia como meio de exigência de tributo. Em

³⁸⁹ BRITO, Edvaldo. **O contrato com pessoa a declarar, no Brasil, é um pacto**: transversalidade entre direito privado e direito tributário. 1. ed., SP: Noeses, 2023, p. 309-314.

³⁹⁰ BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. in. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 67. No mesmo sentido: BRITO, Edvaldo. **Direito tributário**: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015, p. 49.

³⁹¹ Idem, 2015, p. 52.

suma, é através da técnica da tipicidade que o acontecimento da vida real é dissecado e enquadrado - ou não - na *facti species*³⁹².

Nesse cenário, Brito destaca a utilidade do método lógico-linguístico no estudo das normas jurídicas para, adiante, adentrar no tema da interpretação da norma jurídica de natureza constitucional tributária. Aqui o Autor traz reflexões sobre interpretação da norma jurídica que, como qualquer outra atividade espiritual, pode estar prenhe de ambiguidades, ressaltando, ademais, a função do intérprete, cuja tarefa não é o equívoco de tornar a norma clara, mas sim verificar a sua validade no sistema jurídico.

Destarte, em se tratando de norma constitucional, além do exame pelo sistema intrínseco e extrínseco, deve-se buscar a análise pela chamada técnica de interpretação de bloqueio de infra-constitucionalidade ou pela técnica de interpretação de legitimidade das aspirações sociais. Lembra Brito que a Constituição é um sistema próprio e exclusivo de normas e que, por tal razão, impossibilita relações sintáticas fora dele mesmo³⁹³.

Dessa forma, “a interpretação do sistema constitucional tributário impõe-se a qualquer tentativa de mudança da tipicidade tributária por norma infraconstitucional”³⁹⁴. Não há como buscar o sentido de qualquer das disposições do corpo normativo - direito positivo - fora do sistema de valores inseridos na Constituição Federal³⁹⁵.

Em seguida, Brito discute a interpretação da norma tributária no direito brasileiro e o não-cabimento do critério econômico. Inicia a análise reportando ao nascedouro da chamada interpretação econômica e pontua a adoção de um critério elástico de interpretação da norma, baseados em princípios do nacional-socialismo, insertos no Código Tributário Alemão de 1919.

O modelo elaborado por Enno Becker inspirou outros sistemas normativos e muitos excessos foram cometidos com o abandono da estrutura jurídica dos atos jurídicos em prol de uma interpretação pautada no critério econômico. No Brasil, segundo expõe, houve uma recaída autoritária com a Lei complementar 104, de 10.01.2001.

Mais adiante, após tecer críticas a inaceitável discricionariedade à autoridade administrativa trazida pelo parágrafo único do art. 116, o Autor reafirma a obediência do Código Tributário Nacional ao princípio da tipicidade cerrada e rechaça o posicionamento

³⁹² Sustenta o Autor esse mesmo posicionamento em outra obra: BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. SP: Atlas, 2015, p. 36.

³⁹³ BRITO, **op. cit.**, 2001, p. 57 e 63.

³⁹⁴ Idem, 2001, p. 63

³⁹⁵ Idem, 2001, p. 63.

daqueles que defendem, segundo expõe, as ideias nazistas da interpretação econômica com a admissibilidade da tributação do negócio indireto.

Desse modo, aduz que “não se tributa pelos efeitos econômicos, mas, sim, pela realização do tipo legal”³⁹⁶, reforçando, assim, o primado da legalidade estrita no sistema tributário brasileiro. Na oportunidade levanta o seguinte questionamento, afinal, segundo ele, “perguntar não ofende: há planejamento tributário praticado com simulação?”³⁹⁷.

Assim, para Brito, não há significado para o signo “dissimular” constante no dispositivo sob análise, bem como, não há como a autoridade fiscal desconsiderar um negócio jurídico indireto, “desde quando ele se caracteriza, exatamente, por contornar o tipo tributário.”³⁹⁸

Para o autor, continua valendo o tipo estrutural, isto é, “aquele que se define essencialmente pelo tipo estrutural do negócio, independentemente do resultado”. Se foi realizado o tipo, ocorre a incidência da norma tributária, devendo, assim, o intérprete/aplicador não levar em consideração a validade jurídica dos atos efetivamente praticados ou, ainda, a natureza do objeto do negócio tipificador ou seus efeitos³⁹⁹.

No que concerne as relações entre o direito tributário e o direito privado, aduz Edvaldo Brito que existe preeminência sobre as normas de direito privado relativamente a efeitos tributários. Isso porque, a Constituição valida que o Código veicule normas gerais de definição dos elementos tipificadores dos tributos e estabeleça critérios de integração, resumidos em dois: um direcionado ao intérprete como autoridade competente para aplicar normas tributárias; “o outro, ao legislador dos quatro entes intraestatais incumbidos de instituir as espécies tributárias de que são titulares, conforme a discriminação constitucional de rendas”⁴⁰⁰. Portanto, respeitados tais critérios, é possível a integração da legislação tributária com a de direito privado, sem que haja dissimulação.

Dessa forma, enquanto o contribuinte praticar atos jurídicos no entorno do tipo tributário cerrado, o planejamento tributário lhe é permitido, não devendo a autoridade tributária desconsiderar tais negócios ao seu bel prazer, em prestígio ao autoritarismo da chamada interpretação econômica, a que tanto repudia.

³⁹⁶ BRITO, **op. cit.**, 2001, p. 67. No mesmo sentido: BRITO, Edvaldo. **Direito tributário**: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015, p. 44.

³⁹⁷ BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. in. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 67

³⁹⁸ Ibidem, 2001, p. 67

³⁹⁹ BRITO, Edvaldo. **O contrato com pessoa a declarar, no Brasil, é um pacto**: transversalidade entre direito privado e direito tributário. 1. Ed., SP: Noeses, 2023, p. 314.

⁴⁰⁰ Idem, 2001, p. 67

Essa mesma postura manteve-se incólume em outra obra de 2023 intitulada - “O contrato com pessoa a declarar, no Brasil, é um pacto: transversalidade entre direito privado e direito tributário”⁴⁰¹ - quando reafirmou o não cabimento do critério econômico na interpretação da norma tributária.

Na ocasião reforçou que no exame da *facti species* deve ser considerada a estrutura jurídica que o tipo veicula, não existindo espaço no direito pátrio para os tipos funcionais, isto é, aqueles que se definem essencialmente pelo seu resultado econômico. Enfim, reafirma, em sua obra, que o sistema do Código Tributário Nacional permanece adstrito aos princípios da tipicidade cerrada e da estrita legalidade.

5.12 POSIÇÃO DE PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

O Professor Paulo Pimenta no trabalho intitulado “Notas sobre a Interpretação e a Integração da Lei Tributária” leciona que a interpretação jurídica consiste no processo mental de atribuição de significado a um texto normativo ou a um determinado fato. “Assim, em face de uma determinada fonte formal do direito, realiza-se tal atividade na construção da norma jurídica a ser aplicada. Por isso, interpretação e aplicação são atividades inseparáveis.”⁴⁰²

A interpretação é sempre efetuada diante do caso concreto, e não no plano abstrato. O intérprete atribui significado a um documento para encontrar a norma aplicável. Para além disso, é indiscutível que exista uma zona de discricionariedade para o intérprete na construção da norma objeto da decisão jurídica.

Desse modo, com base na doutrina de Karl Larenz, o Autor elucida que ‘Interpretar’ um texto quer dizer, portanto, decidir-se por uma entre muitas possíveis interpretações, com base em considerações que fazem aparecer tal interpretação como a ‘correta’⁴⁰³.

No que diz respeito à interpretação econômica, o Autor expõe que “o conteúdo da lei tributária não importa na utilização de nenhum método específico de interpretação,

⁴⁰¹ BRITO, Edvaldo. **O contrato com pessoa a declarar, no Brasil, é um pacto: transversalidade entre direito privado e direito tributário**. 1. Ed., SP: Noeses, 2023.

⁴⁰² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Notas sobre a interpretação e a integração da lei tributária**. IN: *Interpretação e aplicação da lei tributária*. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010, p. 322.

⁴⁰³ PIMENTA, **op. cit.**, 2010, p. 324.

inclusive a ‘interpretação econômica’, teoria que não encontrou aceitação nem no ordenamento jurídico, nem na teoria jurídica tradicional.⁴⁰⁴”

Em obra mais recente – Curso de Direito Tributário – o Autor se dedica, novamente, ao estudo da interpretação econômica do direito tributário. De início, Pimenta discorre sobre a origem e evolução da teoria, pontuando seu nascedouro no direito alemão, em 1919, a partir de seu idealizador, Enno Becker⁴⁰⁵.

Ressalta que a primeira codificação tributária da história – *Reichsabgabenordnung* – prescreveu, no seu §4º, que a interpretação das leis tributárias deveria ter em vista o seu objetivo, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações. O dispositivo foi reproduzido, em 1934, na Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungsgesetz*) e, em 1977, com a promulgação do atual Código Tributário (*Abgabeordnung*), restou revogado.

Atualmente, na Alemanha, segundo lições de Klaus Tipke e Jochin Lang, a teoria é compreendida como parte da interpretação teológica da lei tributária e não como método especial de interpretação do Direito Tributário. Vale destacar, que as ideias surgidas na Alemanha repercutiram em outros países, como Suíça, Itália, Espanha e Argentina.

No Brasil, Pimenta destaca o estudo clássico sobre as vertentes da teoria, de autoria de Johnson Barbosa Nogueira, detalhado também por nós, no tópico seguinte. Conclui que das oito variantes conceituais apontadas por Nogueira, duas se destacariam: a primeira, que representa a concepção típica da interpretação econômica: busca da substância econômica; e, uma segunda vertente: acerca da utilização de conceitos próprios do direito tributário, cujos maiores expoentes foram Ezio Vanoni e Louis Trotabas.

Tanto em uma, como outra vertente, Pimenta aponta as fragilidades e críticas das mais variadas ordens, destacando-se: burla aos princípios da legalidade e tipicidade, elevada margem de discricionariedade do intérprete e possibilidade do emprego da analogia.

Em seguida, o Autor destaca a doutrina brasileira, favorável e contrária à teoria, a exemplo dos pioneiros no tema como Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira, Rubens Gomes de Sousa e Geraldo Ataliba e, em sentido distinto, Alfredo Augusto

⁴⁰⁴ Idem, 2010, p. 326.

⁴⁰⁵ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Curso de direito tributário**. SP: Editora JusPodivm, 2024, p. 335-344.

Becker e Antonio Roberto Sampaio Dória. Conclui que, na doutrina atual, de modo quase unânime, a aplicação da consideração econômica no direito brasileiro é repelida.

No que tange à previsão da teoria da consideração econômica pelo ordenamento jurídico brasileiro, Pimenta aponta que o Código Tributário não veiculou tal matéria de forma expressa - como constava no anteprojeto do CTN, de 1953⁴⁰⁶ -, embora setor abalizado da doutrina, ao analisar os artigos 109 e 110 do CTN, a exemplo de Aliomar Baleeiro, entenda que a teoria está subjacente no texto, por se tratar de suporte lógico da autonomia do direito tributário.

Dessa forma, ao examinar adiante o significado e alcance do art. 109 do CTN, Pimenta expõe que, malgrado posicionamento acima, a concepção acerca da prevalência do direito privado – intitulada “império do direito privado” - tema que vai de encontro, portanto, com a interpretação econômica, é defendida amplamente pela doutrina majoritária. No âmbito da jurisprudência, sobretudo do STF, há diversos julgados que seguem mesma direção.

Após apontar as diversas correntes de pensamento acerca do alcance do art. 109 do CTN, sobretudo de sua parte final que versa sobre os “efeitos tributários”, objeto, portanto, de maiores controvérsias, o Autor se posiciona no sentido de que o primado do direito privado é relativo, e não absoluto. Para ele, não há impedimento que o legislador confira efeitos jurídicos, na seara tributária, diversos daqueles previstos por outros ramos do direito. Assim, pode o legislador estabelecer “conceitos próprios do Direito Tributário, desde que o conceito não esteja previsto por uma norma constitucional de competência, pois neste caso há obstáculo previsto pelo art. 110 do CTN⁴⁰⁷.”

5.13 JOHNSON BARBOSA NOGUEIRA E AS VARIANTES CONCEITUAIS DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

No direito tributário brasileiro, destaca-se a obra “A Interpretação Econômica no Direito Tributário”, publicada em 1982, de autoria do professor Johnson Barbosa

⁴⁰⁶ No anteprojeto do Código Tributário Nacional de 1953, o art. 131, parágrafo único previa o seguinte: “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 quanto seja o caso, que a utilização de conceitos, formas e institutos do 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 construída, 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” (DÓRIA, *op. cit.*, 1977, p. 109-110 apud PIMENTA).

⁴⁰⁷ PIMENTA, *op. cit.*, 2024, p. 347.

Nogueira, fruto de sua dissertação de Mestrado em Direito na faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia. O trabalho objetivou realizar “um levantamento da doutrina da interpretação econômica, suas distorções e confusões ou seus acertos, a partir de uma visão crítica de uma rigorosa Teoria Geral do Direito, para buscar seu verdadeiro significado e valia”⁴⁰⁸.

Já nas notas introdutórias, Nogueira chama atenção que após mais de cinquenta anos, a doutrina da interpretação econômica ainda demonstra vitalidade e confusão. A vitalidade decorre “da intuição de que a interpretação econômica é uma necessidade para a verdadeira compreensão do direito tributário. O que provoca confusão é a diversidade de enfoques, de conceituação ou de extensão da interpretação econômica”⁴⁰⁹.

Em suas palavras: “Estes desencontros decorrem de uma visão parcelária do processo interpretativo no Direito Tributário em consequência da falta de uma tematização coerente, à base de uma rigorosa Teoria Geral do Direito. (...)”⁴¹⁰

Dentre as várias contribuições de seu estudo, já mencionada nessa tese, destaca-se a sistematização e análise das oito variantes conceituais da interpretação econômica, fruto do levantamento da doutrina nacional e estrangeira, o que demonstra, de pronto, a dificuldade de formulação de um conceito uniforme da teoria. São elas: a) busca da substância econômica desprezando-se a forma jurídica; b) utilização de conceitos próprios de Direito Tributário, em decorrência de sua autonomia; c) busca de identidade de efeitos econômicos; d) combate ao abuso de formas do Direito Privado; e) introdução da teoria do abuso do direito no Direito Tributário; f) mera interpretação teleológica; g) valoração dos fatos; h) interpretação dos fatos⁴¹¹.

A busca da substância econômica desprezando-se a forma jurídica é apontada como a variante mais comum da interpretação econômica, estando atrelada a sua versão originária. Seus adeptos defendem o caráter econômico do fato gerador e a natureza demasiadamente econômica das leis tributárias. Entendem que na descrição do fato gerador, a lei tributária se vale de conceitos e formas jurídicas que devem ser compreendidas "*brevitatis causa*", uma vez que se trata de mera alusão ao conteúdo econômico subjacente, o qual deve ser demandado em sua substância. Em suma: deve ser buscada a "*intentio facti*" em contraposição à "*intentio juris*".

⁴⁰⁸ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982. pp. XXIII e XXIV.

⁴⁰⁹ NOGUEIRA, J. B., **op. cit.**, 1982, p. XXIII.

⁴¹⁰ *Ibidem*, 1982, p. XXIII.

⁴¹¹ *Idem*, 1982, p. 19-23.

A segunda acepção da interpretação econômica se vale da utilização de conceitos próprios de Direito Tributário, em decorrência de sua autonomia, ou seja, se fundam na autonomia estrutural do Direito Tributário em relação aos outros ramos, em especial, do Direito Privado. O intérprete da norma tributária deve abandonar as noções privatistas para buscar o significado de institutos e conceitos, sob o olhar do Direito Tributário.

A corrente da “busca de identidade de efeitos econômicos” preconiza que os fatos, apesar de diversos, deveriam ter o mesmo tratamento tributário, em virtude da identidade de seus efeitos econômicos. Essa variante, segundo leciona o Autor, é a mais combatida, pois aloja a teoria dos tipos (*Typisierungstheorie*), a teoria do *ersatz* (fato gerador substitutivo) e a aplicação analógica latente da interpretação econômica.

A quarta variante da teoria - combate ao abuso de formas do Direito Privado -, aduz que a interpretação econômica seria utilizada e justificada, na hipótese em que o contribuinte estrutura seus negócios de maneira atípica ou abusiva somente com o intuito de alcançar uma vantagem fiscal (evasão), vantagem essa que não seria obtida caso trilhasse o caminho jurídico-privado correto. Entretanto, tal situação não deve ser confundida com a hipótese em que o contribuinte, diante de várias formas opcionais disponíveis pelo Direito Privado, elege a menos onerosa.

Pontua Nogueira que essa 4ª variante, com perfil restritivo do uso da interpretação econômica – na qual abreviou a um método excepcional no âmbito do próprio direito tributário -, é a dominante no meio jurídico e, ao que parece, foi construída como reação às diversas críticas opostas a interpretação econômica. Essa variante, como aponta nas linhas finais de sua obra, é a que está fadada a sobrevivência.

Adiante, outra concepção refere-se à introdução da teoria do abuso do direito no Direito Tributário. Essa corrente combate a interpretação econômica, oportunidade em que Nogueira cita Alfredo Augusto Becker para explicar os contornos dessa variante: “Aqueles que negam a liceidade da evasão fiscal e, na sua ocorrência, recomendam a abstração da estrutura jurídica (a realidade jurídica) e a aceitação apenas da realidade econômica, introduzem, empiricamente, no Direito Tributário, a Teoria do abuso de Direito e todas as confusões e erros jurídicos que ela costuma gerar”⁴¹². Em suas análises, Nogueira explicita que essa variante se confunde com a anterior (4ª), porém, podendo dela se distinguir, segundo o conceito que se adote para abuso de direito.

⁴¹² NOGUEIRA, J. B., **op. cit.**, 1982, p. 21

Seguindo nas análises, Nogueira cita a sexta variante que concebe a interpretação econômica como mera interpretação teleológica. Menciona autores como Heinrich Beisse, Fernando Antônio Albino de Oliveira e Liz Coli Cabral Nogueira, que defendem a interpretação econômica como método teleológico. Segundo o autor, o mérito dessa corrente é voltar-se para a Teoria Geral do Direito, procurando enxergar a interpretação econômica, não como uma particularidade do direito tributário, mas como método geral de interpretação.

Adverte Nogueira que para a doutrina que entende que toda interpretação é eminentemente teleológica, a polêmica em torno da consideração econômica perde o sentido. Essa vertente, apresenta um viés valorativo, mas não dos fatos e sim da própria lei.

No que concerne a variante da interpretação econômica como “valoração dos fatos”, Nogueira adverte que tal corrente não está claramente definida. Para certos estudiosos, a consideração econômica nada mais significa do que fazer uma valoração dos fatos, da realidade econômica.

Por derradeiro, a oitava variante – Interpretação do fato -, é apontada como a concepção mais recente da teoria, ao lado e/ou por oposição à interpretação da lei tributária. Nogueira cita o posicionamento de José Eduardo Monteiro de Barros que em 1971, no segundo semestre do Curso de Especialização em Direito Tributário promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, concluiu que a interpretação econômica não significa, propriamente, interpretação da norma jurídica, apresentando-se mais como uma qualificação do fato que a explicitação da norma.

Nogueira explica que essa última vertente – interpretação econômica como interpretação do fato – ao lado e subsequente da interpretação da lei tributária foi prestigiada pela Lei de Adaptação Fiscal (StAnpG) de 1934, estando o Código Tributário brasileiro impregnado dessa orientação pois, além das normas de interpretação e integração da legislação tributária (artigos 107 a 112), define normas sobre a interpretação do fato gerador (art. 118 do CTN).

No que tange ao exame dos diversos enfoques expostos, Nogueira explicita que a literatura jurídica apresenta, ao mesmo tempo, vários fundamentos e concepções da interpretação econômica, porém, é possível destacar um liame básico, que é a reação ao normativismo e conceptualismo, que acanhavam as possibilidades interpretativas do direito tributário. Para além disso, outro motivo para essa variedade, é o caráter de método

especial dentro mesmo do direito tributário, que certos autores oferecem à interpretação econômica.

De mas a mais esclarece que a ausência de aprofundamento crítico e filosófico quanto a ontologia do direito, para o enfrentamento adequado do problema da metodologia do conhecimento do direito, “fez com que os defensores da interpretação econômica ficassem em brumas e diversificassem suas direções, sem que encontrassem o caminho correto e coerente, alicerçado em sólida Teoria Geral do Direito”.⁴¹³

Finalmente, aduz que, enquanto perdurar a noção que direito é norma e que a Ciência do Direito deva ser purificada dos aspectos valorativos e fáticos da experiência jurídica, a celeuma em torno da interpretação econômica persistirá no âmbito doutrinário. Outrossim, só haverá possibilidade de superação dessa polêmica, segundo o autor, quando os estudiosos construírem a Teoria Geral do Direito através de uma fundamentação ontológica, “reconhecendo no direito um objeto cultural e vendo no método empírico-dialético o caminho para conhecer o fenômeno jurídico em sua integralidade.”⁴¹⁴

5.14 MARCO AURÉLIO GRECO E A TESE DA EFICÁCIA POSITIVA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Nos estudos envolvendo o planejamento tributário e a interpretação das leis fiscais, Marco Aurelio Greco formulou a tese da eficácia positiva da capacidade contributiva, defendendo que tal princípio não apresenta tão-somente um limite negativo à tributação, mas possui comando positivo, qual seja, servir como diretriz para o alcance da legislação. Assim, a lei abrange, por óbvio, o que prevê, “mas não alcança apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva.”⁴¹⁵

Assim, existiria uma pretensão do Estado quanto à tributação em face da eficácia positiva da capacidade contributiva, devendo a lei alcançá-la onde estiver, apresentando-se, dessa forma, como uma limitação à liberdade de contratar do particular – mesmo em situações anteriores à ocorrência do fato gerador - sob pena de abuso de direito. Em suma, nas palavras do Autor: “(...) se existe capacidade contributiva a lei tributária tem de

⁴¹³ idem, 1982, p. 30

⁴¹⁴ NOGUEIRA, J. B., *op. cit.*, 1982, p. 129.

⁴¹⁵ GRECO, Marco Aurelio, *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. SP: Dialética, 1998, p. 45

alcançá-la até onde ela for detectada; ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação.⁴¹⁶

Porém, embora Greco proponha um novo modelo de interpretação do direito tributário e defenda a tese da eficácia positiva da capacidade contributiva, ele deixa claro em sua obra que não defende a aplicação da interpretação econômica, na sua acepção mais comumente usada, entendida no sentido de busca da substância econômica ou da identidade de efeitos econômicos dos atos praticados pelo contribuinte para fins de verificação da incidência da norma tributária.⁴¹⁷ Em suas palavras, “não defendo a aplicação da interpretação econômica: “os tipos tributários devem ser interpretados juridicamente e não pelo seu significado econômico”⁴¹⁸.

Todavia, em razão das severas críticas em torno da teoria da capacidade contributiva como causa jurídica do tributo e, ao revés, com a adoção da concepção da lei como sua causa jurídica, a doutrina formalista do direito tributário – a exemplo no Brasil de Alfredo Augusto Becker e Alberto Xavier - costuma rejeitar a utilização do referido princípio, já que existiria, o aviltamento dos princípios da legalidade e tipicidade da tributação.

Assim, a tese da eficácia positiva da capacidade contributiva defendida por Greco se consubstancia como corrente minoritária no ordenamento jurídico. Do mesmo modo, seu posicionamento a respeito da teoria do abuso de direito e sua postura menos formalista acerca dos limites do planejamento tributário, com a defesa da viabilidade constitucional das normas gerais antiabuso, o coloca na contramão do pensamento tradicional predominante na doutrina brasileira.

Sobre o tema da economia fiscal, Greco defende que nem todo e qualquer planejamento tributário (elisão fiscal) é admissível. O direito do contribuinte de auto organizar sua vida financeira não é absoluto, devendo, ao contrário, sofrer restrições. Preocupa o autor examinar o tema da elisão fiscal prendendo-se, apenas, à existência do direito, sem analisar os limites ligados ao seu uso e modo de exercício. Daí que, o exercício do direito do contribuinte de dispor sua vida como melhor lhe aprouver, não o autoriza fazê-lo de forma abusiva, almejando como única finalidade obter menor pagamento de tributo.

⁴¹⁶ GRECO, *idem*, 1998, p. 45.

⁴¹⁷ *Ibidem*, 1998, p. 110.

⁴¹⁸ *Idem*, 1998, p. 131

Em outros termos, se um negócio jurídico, por exemplo, não apresentar uma causa real, mas existir com um motivo exclusivamente fiscal (fugir à tributação), o direito do contribuinte de auto-organização restou abusivo e indevidamente utilizado. Logo, a tese do abuso de direito aplicado ao planejamento fiscal tem como escopo inibir “as práticas sem causa” que ensejem menor tributo. Entretanto, caberá ao fisco o ônus da prova da finalidade exclusivamente fiscal do negócio (como razão de ser), a justificar sua desqualificação. Em suma: a auto-organização do contribuinte com a finalidade exclusiva de pagar menos tributo configura abuso de direito.

5.15 POSICIONAMENTO DE RICARDO LOBO TORRES

Em sua obra “Normas de interpretação e integração do Direito Tributário”, Ricardo Lobo Torres defende a inexistência de predominância de um único método interpretativo no Direito Tributário, sustentando, portanto, o pluralismo metodológico, onde os diversos métodos se complementam e se intercomunicam, não apresentando contradições entre eles.

Assim, ressalta Torres, que no direito tributário, os métodos variam de acordo até com o tributo a que se aplicam: os impostos sobre a propriedade demandam a interpretação sistemática, porque amparados em conceitos de Direito Privado; os impostos sobre a renda e o consumo descortina-se à interpretação econômica, porque firmados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos⁴¹⁹. Os métodos de interpretação, conseqüentemente, devem ser estudados dentro da visão pluralista, sem quaisquer hierarquias.

Nesse sentido, reforça que os métodos possuem igual peso, variando a sua relevância conforme 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”⁴²⁰.

Acerca dos métodos tradicionais de interpretação, lembra o autor que Savigny reduzia-os a quatro: gramatical, histórico, lógico e sistemático. Mais tarde, constitucionalistas inseriram o teleológico nesse rol. Realçando a relevância desse último,

⁴¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 154.

⁴²⁰ Idem, 2006, p. 154-155.

Tipke menciona a inexistência de interpretação gramatical, sistemática e histórica ao lado da teleológica, pois esses são apenas meios para atingir a finalidade da lei.

Com base nessas premissas, Torres discorre que não há fundamento para a segregação dos métodos sistemático e teleológico pelo Código Tributário Nacional, reservando o primeiro para as normas constitucionais e o segundo para a legislação ordinária.

O método sistemático apresenta dimensão valorativa, ao buscar a compreensão da norma dentro do sistema jurídico, que é aberto e voltado para valores como justiça e segurança, além de ser guarnecido de historicidade. A ideia principal é a unidade, compreendendo-se, ainda, que o método sistemático incorpora o critério teleológico, uma vez que o sistema jurídico emana a dimensão econômica e finalística.

Ao revés, a interpretação teleológica não vive da só consideração da finalidade. “O finalismo pressupõe o sistema, assim interno que externo, pois os valores jurídicos, os princípios constitucionais tributários e a ciência do Direito também se organizam em sistema.”⁴²¹

Como se vê, sustenta-se a ideia de simbiose entre os métodos sistemático e teleológico, compreendendo, ainda, que o critério teleológico e a consideração econômica se orientam pelo próprio sistema tributário.

Assim, não há possibilidade de imposição apriorística de um método. “A escolha entre o critério sistemático ou o teleológico depende da ponderação dos princípios jurídicos diante do bem a ser protegido em cada caso”⁴²². Nesse enfoque, o princípio da capacidade contributiva, p. ex., recebe coloração diferente na visão do pluralismo, razão pela qual procura sustentáculo no ideário de solidariedade e de benefício.

Em outro estudo envolvendo o tema do planejamento tributário, ao abordar as correntes teóricas básicas na Interpretação, Torres leciona que a interpretação do direito tributário se faz a partir das posições firmadas no campo da teoria geral da interpretação: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores.

Segundo o autor, a jurisprudência dos conceitos lançou para o âmbito fiscal a interpretação formalista e conceptualista. A jurisprudência dos interesses, que se opôs a primeira, se transformou na chamada interpretação econômica do fato gerador. “A jurisprudência dos valores, que nas últimas décadas passou a prevalecer em todas as

⁴²¹ *ibidem*, p. 158.

⁴²² TORRES, 2006, p. 166.

nações cultas, substituiu as duas outras ao atrelar a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça.”⁴²³

Como expõe, no país, após longo conflito entre as interpretações sistemática e econômica e entre jurisprudência dos conceitos e dos interesses, verifica-se forte inclinação às ideias preconizadas pela "jurisprudência dos valores e dos princípios, do pluralismo metodológico e do pós-positivismo".⁴²⁴

No caso específico da interpretação fundada na jurisprudência dos interesses, sua projeção se deu, conforme exposto acima, por meio da "consideração econômica do fato gerador" (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), prevista no art. 4º do Código Tributário Alemão de 1919, apelidada de "interpretação econômica" e utilizada por alguns juristas no seu sentido pejorativo⁴²⁵.

Como já exposto nessa tese, lembra Torres que no Brasil, a consideração econômica prevaleceu durante a vigência da Constituição de 1946, especialmente com as figuras de Aliomar Baleeiro, de Amílcar de Araújo Falcão e o trabalho do STF. Com o advento do CTN, a consideração econômica perdeu prestígio na Suprema Corte e no âmbito doutrinário, passando então a predominar o positivismo conceptualista⁴²⁶.

O autor sintetiza as teses principais da interpretação econômica: (a) autonomia do direito tributário frente ao direito privado, (b) possibilidade de analogia; (c) preeminência da capacidade contributiva extraída diretamente dos fatos sociais; (d) função criadora do juiz; (e) intervenção sobre a propriedade; (f) regulamentação da vontade⁴²⁷.

Como já dito, na visão de Torres, o pluralismo metodológico rege atualmente a interpretação do Direito Tributário, se coadunando com a Jurisprudência dos Valores. Desse modo, o autor confere a K. Larenz a depuração metodológica da interpretação do Direito Tributário, que abriu caminho para o retorno às considerações econômicas e finalísticas sem a postura exagerada da Jurisprudência dos Interesses.

O Autor sintetiza as principais teses pós-positivistas no âmbito da teoria da interpretação do direito tributário⁴²⁸:

⁴²³ TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. in. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 235.

⁴²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 155.

⁴²⁵ TORRES, **op. cit.**, 2001, p.236.

⁴²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Interpretação e integração da lei tributária**. In: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010

⁴²⁷ TORRES, **op. cit.**, 2001, p. 236-7. No mesmo sentido: TORRES, Ricardo Lobo (org). Normas gerais antielisivas. In: **Temas de Interpretação do direito tributário**. RJ: Renovar, 2003, p. 264.

⁴²⁸ TORRES, **op. cit.**, 2001, p.238-239.

- a) a preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo;
- b) ponderação ente o princípio da capacidade contributiva, vinculado à ideia de justiça e obtido por argumentação democrática, e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de "segurança da regra";
- c) equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador;
- d) harmonia entre direito e economia, tendo em vista que, além de a economia viver *sub specie juris*, ambos exibem o coeficiente ético comum;
- e) a simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade;
- f) a emergência do princípio da transparência fiscal, que sinaliza no sentido de que apenas a clareza e a abertura podem conduzir à superação dos riscos fiscais provocados assim pela Fazenda Pública (irresponsabilidade fiscal dos agentes públicos, desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte) como pelo contribuinte (elisão abusiva, sigilo fiscal para encobrir atos ilícitos).

Na obra “Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal”⁴²⁹, Torres menciona que o problema da elisão fiscal está profundamente atrelado aos arranjos teóricos em torno da interpretação do direito tributário.

O positivismo normativista e conceptualista defende, com apoio na autonomia da vontade, a possibilidade infundável de planejamento fiscal, uma vez que a elisão, respaldada em instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita. O positivismo sociológico e historicista, com a sua consideração econômica do fato gerador, segue desfecho diverso, sustentando de maneira geral o caráter ilícito da elisão, que representaria abuso da forma jurídica eleita pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico ou a sua empresa. Nessa perspectiva, cita Amilcar de Araújo Falcão, que representou moderadamente essa orientação no direito brasileiro.⁴³⁰

A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo, por sua vez, abrigam o planejamento fiscal como forma de economia de tributo, desde que não haja abuso de direito. Desse modo, apenas a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam evitados de ilicitude. Torres cita autores de peso como K. Tipke, K. Vogel e Rosembuj como defensores dessa perspectiva. No cenário brasileiro, destacam-se os estudos de Marco Aurélio Greco, Ricardo Lodi Ribeiro, Hermes Marcelo Huck, Marciano Seabra de

⁴²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. Ed. RJ: Elsevier, 2013, p. 15-16.

⁴³⁰ TORRES, **op. cit.**, 2013, pp. 15-16.

Godoi e de Marcos Catão que também acolhem o controle nas hipóteses de abuso de direito⁴³¹.

Desse modo, ao nosso sentir, verifica-se em Torres a adoção de uma postura não formalista do direito tributário e o agasalho à jurisprudência dos valores e pluralismo metodológico, abrindo-se caminho, ao nosso sentir, para aceitação da interpretação econômica em uma versão equilibrada (critério teleológico), inclusive com amparo no princípio da capacidade contributiva e na ideia diretriz da solidariedade.

5.16 MARCIANO SEABRA DE GODOI E A VERSÃO MATIZADA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Sobre a interpretação do direito, o professor Marciano Seabra de Godoi, discorre que a formulação linguística presente no texto da legislação “não significa de modo algum que a norma jurídica esteja *dada* e cabe ao intérprete somente *cumpri-la fielmente*.”⁴³²

O texto escrito possibilita uma primeira aproximação do intérprete ao conteúdo da norma e, mesmo que ela seja clara e sem ambiguidades, o seu conteúdo apenas será fixado de forma paulatina, à medida que a realidade se descortina diante do intérprete. Desse modo, não existe interpretação sem aplicação do direito.⁴³³

Explica o autor que existem noções doutrinárias sobre interpretação jurídica que conseguem apreender, em grande medida, o que ocorre faticamente nos tribunais, nas academias, nos escritórios de advocacia, contrariamente à grande maioria da doutrina que ignora o “*mundo real da jurisprudência*”.

Trazendo o exemplo e as afirmações de Karl Larenz o autor expõe que “interpretar é uma atividade mediadora pela qual o intérprete procura *compreender* o sentido de um texto que se lhe converteu *problemático*.”⁴³⁴ Nessa busca, o intérprete identificará circunstâncias hermeneuticamente relevantes que serão usadas como indícios para se chegar ao significado mais pertinente entre outros significados possíveis.

O autor aponta severas críticas a visão de extremado positivismo de Alfredo Augusto Becker quanto a interpretação jurídica. Segundo assinala, Becker traz um olhar irreal ao preconizar que a lei impõe a todos e, em particular, ao juiz, um modo

⁴³¹ TORRES, *op. cit.*, 2013, pp. 15-16

⁴³² GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp.209 -248.

⁴³³ GODOI, *op. cit.* 2012.

⁴³⁴ GODOI, *op. cit.*, 2012. p.14.

determinado e único de pensar conforme apontado pelo legislador. 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”.

Outrossim, discorre que no modelo de Becker, a interpretação deve ser algo *passivo, neutro e objetivo*, uma vez que a incidência da norma seria “infalível” ou “automática”. Entretanto, não examina no capítulo sobre interpretação, nenhum precedente jurisprudencial e nada menciona sobre a atuação da interpretação literal, lógica, sistemática e teleológica no terreno tributário.

Conclui então que Becker talvez não tenha feito a referida análise porque seria difícil sustentar de maneira convincente que “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* eletromagnética⁴³⁵.

Conforme já apontado nesta tese, as ideias de Becker influenciaram, de modo geral, a doutrina brasileira, inclusive no que diz respeito à grande aversão acerca da teoria da interpretação econômica no direito tributário e, ainda, a sua associação indevida com o regime nazista.

Em estudo onde aborda o tema da “Interpretação e Aplicação da Lei Tributária”, Godoi & Saliba⁴³⁶ discorrem que a teoria da interpretação econômica em sua versão original (Enno Becker) concebe o fato gerador sempre como uma “relação econômica privada” cuja existência, segundo lições de Dino Jarach, é suficiente para nascer a obrigação tributária, qualquer que seja a disciplina jurídica do direito civil.

Relata que, após a fase inicial da “interpretação funcional” (Griziotti, Jarach) e da “consideração econômica” (Enno Becker), a interpretação econômica evoluiu para posicionamentos bem mais equilibrados (Blumenstein, Hensel), que oportunizam um grau maior de segurança jurídica, tendo sido, portanto, abandonado o radicalismo visto na fase inicial da teoria.

Godoi afirma que atualmente não existem autores que defendem a formulação originária da interpretação econômica, ou seja, na variante mais tradicional e radical,

⁴³⁵GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp.226-227.

⁴³⁶ GODOI, Marciano Seabra de.; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010.

segundo a qual, deve-se interpretar e aplicar a hipótese de incidência tributária com o olhar nas relações econômicas privadas subjacentes aos atos e negócios jurídicos, prestigiando a intenção das partes em detrimento das formas jurídicas adotadas por elas.⁴³⁷

Nos estudos sobre a teoria do abuso das formas jurídicas (ou da fraude à lei tributária) como uma das variantes da ideia de interpretação econômica do direito tributário, Godoi afirma que nos dias atuais, o entendimento predominante é que a interpretação de cada lei tributária, segundo sua finalidade e espírito, demarcada pelo “mínimo e pelo máximo sentido literal possível da formulação linguística adotada pelo legislador, que indicará – em cada caso concreto – se os comandos foram ou não configurados com submissão a formas jurídicas e institutos privados.”⁴³⁸

Todavia, se o intento do contribuinte foi agir com fraude à lei tributária, distorcendo as formas e negócios do direito privado com fins desviados e notoriamente artificiosos, o intérprete/aplicador já não estará mais obrigado a considerar seus atos segundo as formas jurídicas adotadas, podendo, nesses casos, qualificar a realidade segundo uma visão substancial/econômica, abrindo-se espaço para a interpretação econômica em sua versão matizada.

Em verdade, adverte Godoi que é tarefa difícil encontrar uma solução científica para a problemática em torno dos limites do planejamento fiscal que agrada tanto os interesses da Administração, como aos contribuintes. Para aqueles que defendem o erário, os atos de evasão são tidos como imorais e considerados mais repreensíveis do que atos que violem de forma direta a lei tributária.⁴³⁹ Os contribuintes, por sua vez, buscam caminhos e quiçá atalhos para obterem economia fiscal, tornando questionáveis os limites legais dessa atuação, existindo uma “zona de penumbra” em certas situações em que há alteração das formas jurídicas.⁴⁴⁰

A variante matizada da interpretação econômica como forma de combate à elusão fiscal “condiciona o maior grau de liberdade do intérprete e o caráter reforçado do seu poder de qualificação a situações em que o contribuinte comete abuso de formas.”⁴⁴¹ Essa

⁴³⁷ GODOI, *op. cit.*, 2012, p. 29.

⁴³⁸ *Idem*, 2012, p. 29.

⁴³⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Fraude a la ley y elusión tributaria**. Tese de doutorado apresentada à Universidad Complutense de Madri, UCM, Espanha. 2004, p. 02

⁴⁴⁰ GODOI, *op.cit.*, 2004, 89. Em suas palavras: “La zona de penumbra – en la que uno no distingue bien lo que es economía de opción de lo que es elusión fiscal – ocurre en los casos en los que el contribuyente cambia las formas jurídicas de su actuación con el propósito de alcanzar los mismos o análogos resultados económicos bajo una menor presión tributaria.”

⁴⁴¹ SALIBA, *op. cit.*, 2010, p. 116.

concepção mais equilibrada da teoria se distancia dos paradigmas da versão originária da teoria da interpretação econômica.

Recorrendo em sua tese de doutorado das experiências de outros países, Godoi aborda que a Lei Argentina (art.2 de la Ley Argentina 11.683) contempla duas partes distintas, uma primeira com a versão radical da teoria e a segunda com a versão matizada, prevalecendo na doutrina e na jurisprudência do país esta última.

Essa visão majoritária na Argentina vai ao encontro das concepções sustentadas na Espanha por Palao Taboada e Pérez Royo, dentre outros, que interpretam o art.24 da Ley General Tributaria - LGT como “*una norma que permite excepcionalmente a la Administración tributaria la recalificación de los actos del contribuyente en hipótesis de abuso de las posibilidades de configuración del Derecho.*”⁴⁴²

Outro ponto interessante são as críticas apontadas à obra do professor Alberto Xavier⁴⁴³ publicada no Brasil, que associa a introdução da teoria do abuso do direito no âmbito do direito tributário à ideologia do nacional-socialismo e, ainda, como ferramenta de cerceamento da liberdade individual.

Também é passada a informação ao público brasileiro que o art. 24 da LGT não foi aplicado na Espanha em virtude do autoritarismo da técnica de fraude à lei e que a única explicação para o ingresso da teoria do abuso de direito na dogmática tributária é a ideologia nazista. Tal atitude, como leciona Godoi, é contrária à ética científica e a clareza intelectual.⁴⁴⁴

Em arremate, aborda Godoi em obra intitulada “Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias” que “ (...) *la difusión de identificaciones entre el nazismo y la contención de la elusión contribuye a la construcción en Brasil de un clima de terror respecto a las normas generales antielusión, su fundamento y sus efectos.*”⁴⁴⁵ É por tal razão, assevera o Autor, que a maioria dos advogados e professores de Direito Tributário no Brasil consideram letal aos direitos e garantias fundamentais do cidadão, a introdução de regras gerais antielusivas no direito positivo, ainda que sejam veiculadas através de reforma do Texto Constitucional.

⁴⁴² GODOI, **op. cit.**, 2004, p. 127

⁴⁴³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**, SP: Dialética, 2001, p.108.

⁴⁴⁴ GODOI, **op. cit.**, 2004, p. 130.

⁴⁴⁵ GODOI, Marciano Seabra de. **Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias**. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 2005, p. 111.

5.17 POSIÇÃO DE LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Em variados trabalhos científicos e, também, na obra intitulada “Direito Tributário”, o Professor Eduardo Schoueri toca no tema da consideração econômica no direito tributário. Mais recentemente, o Autor revela suas ilações em prefácio de um livro sobre a referida teoria, razão pela qual também abordaremos neste tópico.⁴⁴⁶

Já mencionamos nesta tese diversas ponderações veiculadas pelo Autor, destacando-se que, segundo suas lições, ao rejeitar dispositivos que versavam sobre a matéria no anteprojeto de autoria de Rubens Gomes de Sousa, o legislador brasileiro não quis que se desse espaço a consideração econômica, prevalecendo o entendimento doutrinário, de modo geral, que o direito tributário estaria subordinado a categorias do direito privado.

Isso porque, no Brasil, após forte oposição dos trabalhos da comissão especial responsável pelo elaboração do projeto do Código, tornou-se “voz corrente na doutrina brasileira, a submissão do direito tributário ao direito privado, chegando-se a qualificar o primeiro como mero direito de sobreposição, servo que se coloca do último, a quem caberia, com exclusividade, criar institutos jurídicos.”⁴⁴⁷

O posicionamento acima, acaba por deixar de lado, como expõe Schoueri, dispositivos legais não afastados por aquela comissão, a exemplo dos artigos 116 e 118 do CTN, que “deixavam aberta a possibilidade de que a hipótese tributária previsse uma “situação de fato”, não incluída na categoria de “situação jurídica” regulada por outro ramo do direito.”⁴⁴⁸

Outrossim, segundo o Autor, chegou-se ao ponto de caracterizar como imprópria a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica” prevista no art. 43 do CTN, como se “fosse um mero esquecimento, desprezando-se - diga-se, de modo conveniente - o fato de que era a própria Lei Complementar que abria as portas para a consideração econômica.”⁴⁴⁹

Entretanto, acerca de sua aplicabilidade no ordenamento jurídico pátrio, o Autor afirma que a consideração econômica não necessita de dispositivo específico, uma vez

⁴⁴⁶ Prefácio da obra já citada nesta tese de: GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32). pp. 19-35. Também como fonte de pesquisa: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5 ed. SP: Saraiva, 2015.

⁴⁴⁷ Prefácio da obra de GALENDI JUNIOR, **op. cit.**, 2020, p. 23.

⁴⁴⁸ Idem, 2020, p. 23

⁴⁴⁹ Ibidem, 2020, p. 23.

que, conforme entendimento atual, inclusive na Alemanha, a referida teoria é concebida como método teleológico de interpretação.⁴⁵⁰

Desse modo, ao reflexionar sobre a resistência em torno da consideração econômica e as razões que teriam levado a tamanha rejeição pela doutrina brasileira, aponta que muitos estudiosos, embora providos de boa-fé e espírito crítico, se opõem à teoria por não compreenderem seu sentido, já que, esses mesmos juristas, se questionados acerca da validade do método teleológico na interpretação da lei tributária, provavelmente se posicionarão de modo favorável.⁴⁵¹

Durante muito tempo, afirma Schoueri, essa ideia de sujeição do direito tributário ao direito privado levava à conclusão que “na hipótese tributária haveria, necessariamente, um fato jurídico de natureza privada; na inexistência (ou invalidade) deste, não haveria que cogitar a tributação.”⁴⁵² Foi nesse cenário, que surgiu a teoria da consideração econômica na Alemanha, no início do século XX, como reação a tal entendimento.

Hoje, entende-se, que caberá ao intérprete verificar “se o legislador levou em conta, ou não, a estrutura de Direito Privado, na definição da hipótese tributária. O legislador é livre para se vincular, ou não, às formas daquele”.⁴⁵³ Eis a grande contribuição fundamental da consideração econômica para o Direito Tributário.

Quanto a seus limites, Schoueri expõe que o emprego da consideração econômica como interpretação teleológica da norma esbarra, todavia, “quando a própria teleologia revele que o legislador não contemplou situações econômicas, mas se vinculou a categorias de Direito Civil.”⁴⁵⁴

Para além disso, o liame entre consideração econômica e interpretação teleológica exige que se insista na afirmação de que “a finalidade da norma não há de ser apenas a arrecadação⁴⁵⁵.” Do contrário, se justificaria qualquer imposição ao arremedo das balizas da justiça.

É nessa perspectiva, como expõe Schoueri, que deve ser investigada a finalidade da norma tributária. No caso dos impostos, por exemplo, seu fundamento/justificação tem como base a capacidade contributiva, o que possibilita se falar em teleologia da norma

⁴⁵⁰ SCHOUERI, *op. cit.*, 2013, p. 695.

⁴⁵¹ SCHOUERI, In: Prefácio da obra de GALENDI JUNIOR, *op. cit.*, 2020, pp. 23-24.

⁴⁵² SCHOUERI, *op. cit.*, 2013, p. 727.

⁴⁵³ *Ibidem*, p. 727.

⁴⁵⁴ *Idem*, 2013, p. 742-743.

⁴⁵⁵ *Idem*, p. 750.

tributária não somente na arrecadação, mas sim na “arrecadação segundo os ditames da capacidade contributiva”. Outras finalidades também devem ser buscadas no processo de interpretação/aplicação da norma tributária, com destaque das normas indutoras que apresentam função extrafiscal.⁴⁵⁶

Destarte, ao se debruçar na temática da consideração econômica e segurança jurídica, Schoueri aduz que esta, enquanto critério de interpretação teleológica, finda-se com a construção de uma norma jurídica, não servindo, portanto, de escusa para fragmentação ou extensão da norma.

Assim, seria incorreto afirmar a existência de duas normas, igualmente válidas: “aquela fundada na consideração “jurídica” e outra na “econômica”. A consideração econômica é elemento relevante para a construção de um elemento jurídico: a norma. Esta é indivisível, resultado do trabalho do intérprete/aplicador.”⁴⁵⁷

Finalmente, vale destacar o posicionamento do Autor segundo o qual, a consideração econômica não se separa da jurisprudência dos conceitos, afastando-se, portanto, da corrente “pós- positivista”, inspirada por Ricardo Lobo Torres, que se vale da jurisprudência de valores na interpretação das normas tributárias.

Na impossibilidade de desvencilhar interpretação da qualificação, defende Schoueri o emprego da consideração econômica na fase de aplicação da lei. Se na interpretação for identificado “um conceito econômico na norma, nada mais adequado que a qualificação do fato resulte na definição de uma natureza econômica, para que possa operar a subsunção”. Conclui o autor que não parece possível buscar uma qualificação econômica no fato, “quando não se identificou, antes, um conceito econômico na norma. Se esta contiver um conceito jurídico, então apenas a qualificação da natureza jurídica é que permitirá a subsunção.”⁴⁵⁸

5.18 SÍNTESE DO POSICIONAMENTO DA DOCTRINA BRASILEIRA

Como já exposto por Johnson Barbosa Nogueira, em sua obra datada de 1982, “a interpretação econômica é assunto sob o véu da dúvida”⁴⁵⁹ e, essa constatação de outrora, permanece ainda viva nos dias atuais por aqueles que se debruçam no aprofundamento

⁴⁵⁶ Idem, 2013, p. 750-751.

⁴⁵⁷ SCHOUERI, **op. cit.**, 2013, p. 751.

⁴⁵⁸ SCHOUERI, In: Prefácio da obra de GALENDI JUNIOR, **op. cit.**, 2020, pp. 33-34.

⁴⁵⁹ NOGUEIRA, J. B., **op. cit.**, 1982, p. 51..

do tema. Por tal razão, foi possível observar direções díspares pela abalizada doutrina brasileira em torno de um tema, rodeado de tabus e facetas, que o torna até hoje malquisto pela grande maioria dos estudiosos.

Os pioneiros no estudo da interpretação econômica no Brasil não a rechaçavam, tendo adotado uma postura não formalista do direito tributário, a exemplo de Rubens Gomes de Sousa, Amílcar de Araújo Falcão, Aliomar Baleeiro e Ruy Barbosa Nogueira.

Entretanto, dentre os primeiros estudiosos no assunto, Sampaio Dória, demonstrou rejeição pela teoria, em face à legalidade tributária e, ainda, diante à impossibilidade do intérprete e aplicador da norma ser munido de poderes para fazer preponderar os fatos em detrimento da exteriorização formal.

Por sua vez, os juristas que apresentam uma postura mais formalista do Direito Tributário, a exemplo de Alfredo Augusto Becker, Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Edvaldo Brito, todos apegados à legalidade tributária, afastam a possibilidade da interpretação econômica, podendo ser apontados como os maiores críticos da teoria no cenário brasileiro, a ponto de afirmarem que inexistente interpretação econômica.

Alfredo Augusto Becker repulsa a teoria da interpretação econômica no direito brasileiro, afastando-a em todas as suas facetas, ainda que com temperamentos e revitalizações (a exemplo da sua versão atual enquanto critério teleológico). Arrastou-se com seus adeptos a ideia equivocada que a teoria estava impregnada de valores nazifascistas e que não teria lugar no cenário brasileiro, pois se tratava de carência de atitude mental jurídica.

Também autores como Alberto Xavier e Sampaio Dória, capitanearam o entendimento comum da doutrina brasileira quanto à repulsa da teoria da interpretação econômica, seguindo os mesmos passos de Alfredo Becker.

Paulo de Barros Carvalho, em ocasiões diversas, também refutou veementemente a interpretação econômica, chegando a afirmar que apenas economistas e, portanto, especialistas na área, poderiam trilhar tal caminho. Não o jurista. Do mesmo modo, Sacha Calmon Navarro Coêlho sustentou que toda interpretação é jurídica, repelindo as considerações econômicas.

O Professor Edvaldo Brito, aqui e acolá, também se posiciona contrário à interpretação econômica, afirmando sua impossibilidade ou mesmo sua inexistência no âmbito do direito tributário. No que concerne as relações entre o direito tributário e o

direito privado, o Autor defende que existe preeminência sobre as normas de direito privado relativamente a efeitos tributários. Portanto, não se tributa pelos efeitos econômicos, mas, sim, pela realização do tipo legal.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta adverte que a aplicação da consideração econômica no direito brasileiro é repelida. Entretanto, embora o Código Tributário não tenha veiculado tal matéria de forma expressa, setor abalizado da doutrina, sobretudo ao analisar os artigos 109 e 110 do CTN, entende que a teoria está subjacente no texto, por se tratar de suporte lógico da autonomia do direito tributário. O Autor se posiciona no sentido de que o primado do direito privado é relativo, e não absoluto, inexistindo impedimento que o legislador confira efeitos jurídicos, na seara tributária, diversos daqueles previstos por outros ramos do direito.

Destarte, assumindo uma postura contrária ao excesso de formalismo no direito tributário, têm-se como expoentes Johnson Barbosa Nogueira, Ricardo Lobo Torres, Marco Aurélio Greco, Marciano Seabra de Godoi e Luís Eduardo Schoueri. A doutrina mais moderna apresenta um posicionamento mitigado quanto à adoção da interpretação econômica, alguns defendendo uma versão atenuada, seja como critério de interpretação teleológica ou, ainda, como forma de combate à elusão fiscal (planejamento tributário abusivo).

Marco Aurélio Greco, embora se manifeste expressamente contrário à interpretação econômica, em sua versão mais tradicional (busca do significado econômico), sua tese acerca da eficácia positiva da capacidade contributiva, a nosso sentir, traz uma concepção que se coaduna com a teoria em sua variante de combate ao abuso de direito e fraude à lei, uma vez que defende a possibilidade de coibir o planejamento tributário abusivo.

Ricardo Logo Torres, respaldado no ideário da jurisprudência dos valores e pós-positivismo, abrigam o planejamento fiscal como forma de economia de tributo, desde que não haja abuso de direito. Esse é o mesmo caminho trilhado por Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi.

Godoi, por sua vez, ao longo dos últimos anos tem se debruçado no estudo da interpretação do direito tributário e, após denso trabalho em sua tese de doutorado sobre elusão fiscal, segue combatendo o planejamento tributário abusivo, o que nos permite afirmar um acolhimento à vertente mais equilibrada da teoria da interpretação econômica.

Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, afirma que a consideração econômica não necessita, para sua aplicação, de dispositivo específico no Código Tributário Nacional,

pois a referida teoria é concebida, inclusive na Alemanha, como método teleológico de interpretação.

Como se vê, dentre as diferentes configurações em torno da interpretação econômica, sobrevive no âmbito doutrinário, a vertente ao combate ao abuso de formas do direito privado (4ª variante apontada por Nogueira e que se confunde em certa medida com a 5ª, introdução da teoria do abuso do direito) justificada nas situações em que o contribuinte estrutura seus negócios de maneira atípica ou abusiva somente com o intuito de alcançar uma vantagem fiscal.

Entretanto, essa vertente sustenta a possibilidade do contribuinte economizar tributos (elisão fiscal), desconsiderando seus atos e negócios jurídicos e buscando a substância econômica, apenas nas hipóteses de planejamento tributário abusivo (elusão fiscal).

Outra concepção predominante diz respeito a variante como critério teleológico, que interpreta a lei tributária segundo sua finalidade, delimitadas entre o mínimo e máximo sentido literal possível da palavra. Essa variante é denominada por certos doutrinadores, de versão mitigada da teoria da interpretação econômica.

Enfim, aponta-se que a versão originária, nos moldes alemães, segundo a qual, a interpretação econômica busca a substância econômica em detrimento da forma jurídica, restou de forma geral abandonada pela doutrina, de modo que não se encontram adeptos mais radicais filiados a essa corrente teórica, sobretudo em virtude dos excessos arrecadatários que acompanharam sua aplicação.

6. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA

A interpretação econômica no direito tributário tem no modelo tradicional o objetivo de buscar a substância econômica, isto é, alcançar o conteúdo econômico subjacente às relações jurídicas. Referido modelo tradicional foi suplantado por uma perspectiva mais atual, conforme adotado nesta tese, concebida como critério de interpretação teleológica, a qual busca privilegiar os princípios da justiça tributária, igualdade, capacidade contributiva e solidariedade, sem descuidar dos princípios da legalidade, tipicidade e da segurança jurídica.

Para o melhor cotejamento analítico deste estudo, variáveis foram estabelecidas para explorar as decisões dos Tribunais Superiores e a aplicação da teoria da interpretação econômica com fulcro na técnica de análise de conteúdo (AC). Assim, foram avaliadas: i) aplicabilidade ou não da interpretação econômica e a variante conceitual utilizada; ii) argumentos consequencialistas e/ou análise econômica do direito, bem como eventual confusão terminológica com a interpretação econômica; iii) preponderância de fatos metajurídicos - sobretudo econômicos - como fundamento para decisões em matéria tributária; iv) utilização de conceitos e institutos de direito privado ou de conceitos econômicos (art. 109 e 110 do CTN); v) eventual ofensa aos princípios constitucionais tributários.

A análise da jurisprudência do STJ e do STF servirá de base para melhor conhecer as diretrizes interpretativas dos Tribunais Superiores em matéria de interpretação e aplicação da norma tributária - em particular, a interpretação econômica.

6.1 INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ

A partir de uma seleção por amostragem por julgamento ou intencional, conforme percurso metodológico proposto nesta pesquisa, buscou-se no sítio do STJ decisões transitadas em julgado que mencionaram expressamente a teoria da interpretação econômica. Utilizou-se, assim, como critério de busca, a referida terminologia para tornar mais factível o trabalho da pesquisadora e delimitar o objeto de análise da presente tese.

Assim, dez acórdãos foram filtrados,⁴⁶⁰ porém, para que houvesse uma análise conjunta, foram agrupados sete deles, tendo em vista tratarem da mesma temática. Outrossim, conforme se verá, outros dois acórdãos também foram tratados em um único tópico, dada a abordagem lateral do tema da interpretação econômica pelo Tribunal. Para além da amostra selecionada, também foi discutido, ao final deste tópico, um exemplo de aplicação velada da teoria pela jurisprudência do STJ.

Vale salientar que a análise das decisões da referida Corte Superior, possui relevância inquestionável, pois é a responsável pela uniformidade e aplicação do direito infraconstitucional. Assim, justifica-se também a apreciação do entendimento do STJ sobre a interpretação no direito tributário.

6.1.1 Imposto de Renda. Abono concedido em acordo coletivo.

As sete decisões selecionadas,⁴⁶¹ versaram sobre hipóteses similares onde foram debatidas questões envolvendo verbas salariais, em virtude de acordo coletivo, pagas aos funcionários do Banco do Estado do Ceará para fins de incidência ou não do imposto de renda. Nas ementas dos acórdãos, fixou-se - de modo idêntico - o seguinte entendimento: “Interpretação econômica que se impõe, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica”.

⁴⁶⁰ Utilizou-se como critério de busca a terminologia “interpretação econômica” – entre aspas. Foram filtrados 10 acórdãos sobre o tema. Disponível:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?pesquisaAmigavel=+%3Cb%3E%22interpreta%20E3o+econ%20F4mica%22%3C%2Fb%3E&b=ACOR&tp=T&numDocsPagina=10&i=1&O=&ref=&processo=&ementa=¬a=&filtroPorNota=&orgao=&relator=&uf=&classe=&juizo=&data=&dtpb=&dtde=&operador=e&thesaurus=JURIDICO&livre=%22interpreta%20E3o+econ%20F4mica%22>. Acesso em 15 jul. 2024. Com a utilização do critério de busca "consideração econômica do fato gerador" o resultado consta “Acórdão não encontrado” “Nenhum documento encontrado!”. Disponível: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?pesquisaAmigavel=+%3Cb%3E%22considera%20E3o+econ%20F4mica+do+fato+gerador%22%3C%2Fb%3E&b=ACOR&tp=T&numDocsPagina=10&i=1&O=&ref=&processo=&ementa=¬a=&filtroPorNota=&orgao=&relator=&uf=&classe=&juizo=&data=&dtpb=&dtde=&operador=e&thesaurus=JURIDICO&livre=%22considera%20E3o+econ%20F4mica+do+fato+gerador%22>. Acesso 15 jul. 2024.

⁴⁶¹ No REsp n. 602.303/SC, o relator foi o Ministro José Delgado (voto-vencido), mas o Relator para acórdão foi o Ministro Luiz Fux (voto vencedor). In: REsp n. 602.303/SC, relator Ministro José Delgado, relator para acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 10/2/2004, DJ de 25/9/2006, p. 233.

Todas das demais decisões de relatoria do Ministro Luiz Fux:

REsp n. 696.745/CE, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 7/6/2005, REPDJ de 10/10/2005, p. 241, DJ de 29/8/2005, p. 183.

REsp n. 700.338/CE, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 19/5/2005, DJ de 13/6/2005, p. 194.

REsp n. 675.274/CE, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 7/4/2005, DJ de 2/5/2005, p. 210.

REsp n. 661.481/CE, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 2/12/2004, DJ de 28/2/2005, p. 240.

REsp n. 643.797/CE, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 5/10/2004, DJ de 16/11/2004, p. 203.

REsp n. 610.893/CE, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 1/6/2004, DJ de 28/6/2004, p. 207.

Os julgados analisados trataram da regra-matriz do imposto de renda, em especial, do seu critério material. O art. 43 do CTN dispõe que o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza.

Na presente demanda, os contribuintes buscavam afastar a cobrança da exação, alegando que as verbas recebidas como abono em razão de acordo coletivo possuíam natureza indenizatória. Com efeito, as verbas recebidas pelo trabalhador a título de indenização não podem ser tributadas como se renda fossem, porquanto não traduzem a ideia de "acréscimo patrimonial" exigido pelo dispositivo legal. Assim, as verbas indenizatórias não estariam sujeitas à incidência do Imposto de Renda.

No voto vencedor do Relator para Acórdão, Ministro Luiz Fux,⁴⁶² apurou-se se as verbas recebidas em virtude de convenção coletiva possuíam natureza salarial ou indenizatória. Na oportunidade o Ministro esclareceu que “(...) é princípio assente, por força da própria posição enciclopédica do direito tributário, que o mesmo vale-se (sic) dos conceitos de outros ramos da ciência jurídica, como o direito do trabalho”.

Desse modo, na seara do direito trabalhista, o abono, no sentido jurídico, significa antecipação salarial. “Em tese, constitui medida transitória destinada a atender situações de emergência. Por essa razão, cessada a causa emergente, cessam seus efeitos ou, então, processa-se a sua absorção pelo salário”.

No caso em apreço, pontuou-se que o abono pecuniário encerrou caráter salarial e não indenizatório. Restou assim sintetizado na ementa do acórdão que:

(...) O pagamento, sem incorporação, em uma única vez, das parcelas em atraso, na forma de "abono" concedido aos empregados em substituição ao reajuste de salários inadimplidos no tempo devido, não obstante fruto de reconhecimento via transação, é correção salarial e, como tal, incide o imposto devido, tal como incidiria a exação, se realmente paga a correção no tempo devido. Abono salarial com esse teor é, em essência, salário corrigido, sendo indiferente que a atualização se opere por força de decisão judicial ou de transação.⁴⁶³

Em seguida, o Ministro afirma que a realidade econômica prevalece sobre a simples forma jurídica. Aduz que “utilizando-se da denominada interpretação econômica,

⁴⁶² Como os argumentos convergem em todos os acórdãos, tomamos como base a decisão que foi publicada mais recentemente: REsp n. 602.303/SC, relator Ministro José Delgado, relator para acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 10/2/2004, DJ de 25/9/2006, p. 233.

⁴⁶³ REsp n. 602.303/SC, relator Ministro José Delgado, relator para acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 10/2/2004, DJ de 25/9/2006, p. 233. A Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator e Francisco Falcão, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Luiz Fux, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro Luiz Fux os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda.

do art. 43 do CTN, infere-se que desvirtuaria a sua *ratio essendi* o entendimento defendido pela recorrente, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica.” Desse modo, com base nessa premissa, reforça que os rendimentos recebidos não teriam natureza indenizatória, mas sim salarial.

Ademais, recorre a longa citação do entendimento doutrinário de Hugo de Brito Machado,⁴⁶⁴ do qual destacamos os seguintes trechos:

- i) De acordo com a denominada interpretação econômica, deve o intérprete considerar, acima de tudo, os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas em questão. Na relação jurídica tributária há uma relação econômica subjacente, e esta é que deve ditar o significado da norma;
- ii) Não há dúvida de que o tributo é uma realidade econômica. A relação tributária é de conteúdo econômico inegável. Não se pode, entretanto, afastar os métodos de interpretação, e os meios de integração, para buscar o sentido da regra jurídica só e exclusivamente tendo em vista os efeitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação;
- iii) A natureza econômica da relação de tributação é importante para o intérprete da lei tributária, porque faz parte integrante do próprio conteúdo de vontade da norma, sendo elemento seguro de indicação do fim ou objetivo visado pela regra jurídica.
- iv) A denominada interpretação econômica, na verdade, não é mais do que uma forma de manifestação de preferência pelo substancial, em detrimento do formal. Está presente, assim, com outras denominações, nos diversos setores da Ciência Jurídica.

6.1.1.1 Análise crítica

A interpretação econômica no presente caso foi utilizada para realçar a ideia que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica. Referido argumento serviu como fundamento para afastar a natureza indenizatória do abono e reconhecer o pagamento como uma verba salarial para fins de incidência do imposto de renda.

⁴⁶⁴ In: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., SP: Malheiros, p. 102-104. Íntegra da citação do Autor consta no REsp n. 602.303/SC, relator Ministro José Delgado, relator para acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 10/2/2004, DJ de 25/9/2006, p. 233.

Entretanto, causa estranheza que a decisão, embora tenha feito alusão à interpretação econômica, utilize, como premissa, a ideia que o direito tributário se vale dos conceitos de outros ramos da ciência jurídica, *in casu*, do direito do trabalho. Tal aspecto, se mostra contraditório e dificulta uma clara conclusão se o conceito interpretado é próprio ou não do direito tributário.

Sobre esse aspecto, Galendi Júnior aponta dois problemas na decisão: 1) não há clareza quanto ao conceito legal interpretado. A legislação tributária, de um lado, não faz referência ao conceito de abono salarial e, de outro, o conceito de “rendimentos do trabalho assalariado” previsto no art. 7º, I, da Lei n. 7.713/1988 e que seria relevante para interpretação da hipótese tributária, sequer foi contemplado no julgado; 2) Não houve alusão explícita a um conceito jurídico-tributário autônomo, construído a partir de teleologia do direito tributário. Os dois problemas de fundamentação citados, reforça o Autor, quando cumulados, acarretam incerteza do quanto decidido pela Corte.⁴⁶⁵

Como já exposto no referencial teórico desta pesquisa, a interpretação econômica surge a partir da concepção de autonomia do direito tributário e rejeita o “império do direito privado” segundo o qual, haveria sempre a primazia do direito privado sobre o direito tributário, este compreendido como “direito de sobreposição”.

A afirmação do Ministro no bojo da decisão na qual “a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica”, coaduna, conforme referencial teórico da pesquisa, a primeira variante conceitual da interpretação econômica abordada por Johnson Barbosa Nogueira: “busca da substância econômica desprezando-se a forma jurídica”.

A versão conceitual acima, está ligada a versão originária da consideração econômica do fato gerador. Para essa vertente, na interpretação da lei tributária, deve ser buscada a "*intentio facti*" em contraposição à "*intentio juris*". Enaltece-se o caráter econômico do fato gerador e a natureza demasiadamente econômica das leis tributárias.

Por fim, nota-se que a decisão faz referência à interpretação econômica para reforçar a opinião que a realidade econômica deve sobrepor sobre a simples forma jurídica, mas recorre, por outro lado, a um conceito de outra área do direito, pautado em um argumento colidente e, portanto, distante da premissa teórica que preconiza a autonomia do direito tributário.

⁴⁶⁵ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32), pp. 386-387.

6.1.2 Imposto de renda. Situação de fato - Recurso Especial n. 1.069.372/RJ

No Recurso Especial n. 1.069.372/RJ⁴⁶⁶, de relatoria do Ministro Castro Meira, discutiu-se a incidência do imposto de renda sobre montantes acordados em contrato de cessão de cotas de uma empresa que teria sofrido modificação de valores em razão de deflação das obrigações assumidas, fruto do Decreto-Lei nº 2.342/87 (“Plano Bresser”). Alegou o recorrido que teria recebido valor menor do que o pactuado, motivo este que impediria a União de exigir o pagamento do imposto de renda sobre os valores deflacionados por lei e que não geraram receita para o contribuinte.

A Recorrente, Fazenda Nacional, sustentou a violação ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, considerando que “a operação de cessão é irrelevante para a caracterização do fato gerador, pois não é ela o fato gerador da transferência de titularidade de quotas de capital, mas a manifestação da vontade do cedente em transferir e do cessionário em aceitar e correlatamente assumir o compromisso de pagar.”⁴⁶⁷

Em síntese: de um lado, a Fazenda Nacional alegou que o regramento previsto no contrato de cessão de cotas “ao estipular o pagamento em 26 prestações é suficiente para considerar cumprida o requisito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, ou seja, para a concretização do fato gerador do imposto de renda”; de outro, a empresa sustentou que o simples acertamento do contrato de cessão não seria suficiente para caracterizar o fato imponible do imposto de renda, tornando-se necessária sua efetiva ocorrência, o que acabou não ocorrendo, de modo que a transferência de riqueza se deu por valor inferior ao inicialmente pactuado.

O Ministro Relator, Castro Meira, cujo voto foi seguido por unanimidade pela Segunda Turma do STJ, concluiu que a empresa “somente teve a disponibilidade econômica no momento em que se efetivou o pagamento deflacionado. A disponibilidade do crédito obstaculizada pelo contrato que estipulava fracionamento em 26 prestações não é suficiente para caracterizar a disponibilidade jurídica.”⁴⁶⁸

Esclareceu, ainda, que o fato gerador do imposto de renda não é uma situação jurídica (art. 116, II do CTN), uma vez que “aquisição de renda” não é um fenômeno qualificado por outro ramo do Direito no qual o Tributário estaria a buscar emprestada

⁴⁶⁶ REsp n. 1.069.372/RJ, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 7/10/2008, DJe de 5/11/2008

⁴⁶⁷ fl. 288. RECURSO ESPECIAL Nº 1.069.372 - RJ (2008/0138348-7).

⁴⁶⁸ Ibidem.

sua conceituação, como ocorre na "aquisição de propriedade imóvel" (art. 1.245 do Código Civil).

Desse modo, tratando-se de situação de fato (art. 116, I, do CTN), “a obrigação tributária surge no momento em que verificadas as circunstâncias materiais necessárias para que produza efeitos, o que não ocorreu no caso dos autos, uma vez que o objeto do contrato não foi concretizado conforme estipulado”. Portanto, concluiu-se pela não incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor acordado e o efetivamente recebido pela pessoa física, ante a inexistência da disponibilidade econômica ou jurídica prevista no artigo 43 do CTN.

6.1.2.1 Análise crítica

Como exposto, o Ministro Relator, Castro Meira, firmou entendimento que não incide imposto de renda sobre a diferença entre o valor acordado e o efetivamente recebido pela pessoa física, ante a inexistência da disponibilidade econômica ou jurídica prevista no artigo 43 do CTN. Logo, a materialidade do imposto de renda estaria atrelada à existência de acréscimo patrimonial para fins de tributação.

Para os contornos desta tese, nota-se que o Ministro Relator, menciona nos seus argumentos, ainda que de modo furtivo, que “o Direito Tributário, ainda que não admita a mera interpretação econômica, não pode ignorar a realidade econômica”. Nesse sentido, ressalta que a “celebração de contratos que possam implicar aquisição de renda não é fato gerador do IR, o que se verifica apenas com sua efetiva disponibilidade. Ao contrário do que defende a Fazenda Nacional, manifestação de vontade não concretiza a hipótese de incidência do imposto”.

Como se vê, o conceito de renda, previsto no art. 43 do CTN foi objeto da questão analisada e toca no tema da interpretação econômica. Isso porque para a doutrina e jurisprudência, o imposto de renda é exemplo de tributo que incide sobre uma materialidade não definida pelo direito privado e, portanto, admite um certo grau de indeterminação. Desse modo, seria necessário a definição de um conceito tributário de renda, capaz de proporcionar segurança jurídica aos destinatários da norma.⁴⁶⁹

⁴⁶⁹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.** Tese de doutoramento. Universidade de São Paulo – USP, 2009, p. 25. Disponível: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/publico/TESE_COMPLETA_PDF_MIGUEL.pdf Acesso em 18 jul 2024.

Nesse sentido, o Ministro Castro Meira elucida que a "aquisição de renda" não é um fenômeno qualificado por outro ramo do Direito no qual o Tributário estaria a buscar emprestada sua conceituação". Embora traga tal afirmação, o Relator apenas tangencia o tema da interpretação econômica, sem enfrentar com afinco as nuances sobre a autonomia do direito tributário.

Sobre tal aspecto, Rubens Gomes de Sousa, sustentava que o conceito de renda é econômico e não jurídico, permanecendo no campo das questões abertas.⁴⁷⁰ Recorde-se que o Autor propôs um modelo de interpretação moderna do Direito Tributário, defendendo uma interpretação teleológica dos seus enunciados, com intuito de atender a finalidade da lei tributária - obtenção de receita para o Estado. Sua posição é, portanto, fruto da influência da teoria da consideração econômica do fato gerador.

A discussão acima, como explica Schoueri, versa sobre a autonomia do Direito Tributário, que, no Brasil, "teve início a partir da tradução dos estudos de Trotabas (para quem o Direito Tributário é ramo jurídico autônomo) e de François Geny, que sustentava a primazia do Direito Privado."⁴⁷¹

Para o referido Autor, sem adentrar na referida polêmica, é inegável reconhecer que, em certas hipóteses, uma expressão utilizada pelo legislador tributário não possui o mesmo sentido que recebe no Direito Privado. No que concerne ao imposto de renda, o Código Tributário Nacional definiu, a partir das balizas constitucionais, a noção de renda para fins de incidência da exação.⁴⁷²

Desse modo, o art. 43 do CTN acolheu uma definição abrangente, admitindo a aferição da renda tributável quer pela teoria da renda-produto, quer pela teoria da renda-acrécimo. Ademais, indispensável para fins de incidência do imposto, a existência de disponibilidade "econômica ou jurídica" sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.⁴⁷³

Para Schoueri⁴⁷⁴, a doutrina ao tentar distinguir as categorias de disponibilidade, submerge em incansável debate, tendo em vista a diversidade de posicionamentos encontrados sobre a matéria. Todavia, a aproximação mais apropriada parece ser aquela

⁴⁷⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 79.

⁴⁷¹ SCHOUERI, L. E. **O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional**: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: André Elali et al. (org). **Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados**. 1 ed. SP: Quartier Latin, 2013, p. 341-357.

⁴⁷² SCHOUERI, **op. cit.**, 2013, p. 356.

⁴⁷³ *Ibidem*, 2013, p. 356.

⁴⁷⁴ SCHOUERI, **op. cit.**, 2013, p. 356-357.

que adota, como premissa, a teoria da consideração econômica, que tanta influência causou em Rubens Gomes de Sousa, segundo o qual, ao referir-se à "disponibilidade econômica", o CTN tratou do sentido econômico de patrimônio, que independe da existência de um título jurídico. Assim, seria irrelevante inquirir, para a incidência do imposto, a configuração de um "acréscimo patrimonial" nos termos do direito privado.

Em arremate, só é possível admitir a incidência do tributo se houver a disponibilidade - jurídica ou econômica -, caracterizadora da manifestação de capacidade contributiva. "Só há renda disponível — e, portanto, tributável — no momento em que o contribuinte possa dela livremente dispor, inclusive para pagar impostos."⁴⁷⁵

De todo modo, como sinalizado acima, a Corte Superior não enfrentou o tema da interpretação econômica e o debate acerca do conceito econômico de renda, fazendo apenas uma abordagem lateral da matéria.

6.1.3 ISS incidente sobre arrendamento mercantil e o ICMS sobre operações de venda de programas de computador (*softwares*)

No presente tópico serão tratados, em conjunto, dois acórdãos do STJ que apenas mencionam a teoria da interpretação econômica de forma lateral, sem adentrar nas discussões em torno da matéria. Portanto, a ausência de enfrentamento e debate mais profícuo pelo Tribunal, limitou uma análise mais detida e aprofundada.

No AgRg no REsp n. 684.021/RS⁴⁷⁶, de relatoria do Ministro Luiz Fux, discutiu-se sobre a incidência de ISS sobre as operações de *leasing* (arrendamento mercantil). O STJ acolheu os fundamentos do Tribunal *a quo* que assentou: a) inconstitucionalidade do item 79 da Lista de Serviços do Decreto-Lei 406/68 (declarada via incidental pelo STF); b) inviabilidade de Lei Complementar definir como serviço aquilo que não possui essa natureza jurídica, por ferir a repartição da competência tributária fixada na Constituição; e c) impossibilidade de se atribuir interpretação econômica ao conceito de serviço previsto na Constituição Federal.

Na oportunidade, restou assentado, 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

⁴⁷⁵ ibidem, 2013, p. 357.

⁴⁷⁶ AgRg no REsp n. 684.021/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 28/6/2005, DJ de 22/8/2005, p. 138

Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, na forma do art. 110, do CTN.

No voto do relator, acolhido por unanimidade pelos demais Ministros, não houve discussão aprofundada sobre o tema objeto desta tese, limitando-se, apenas, à afirmação oriunda do Tribunal de origem, quanto a impossibilidade de atribuir interpretação econômica ao conceito de serviço previsto na Constituição Federal.

De mais a mais, sobre as operações de venda de programas de computador (*softwares*), o STJ, no REsp n. 633.405/RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux⁴⁷⁷, também decidiu, por unanimidade, pela incidência do ICMS. Restou esclarecido que: i) os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência do ISS; ii) de modo diverso, se o programa é criado e vendido de forma impessoal, a venda será gravada pelo ICMS.

Apenas na ementa do acórdão foi citada de forma tangenciada a teoria da interpretação econômica nos seguintes termos: “Deveras, raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, da natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, com sói ser a compra e venda, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributárias”.

Como se nota, também aqui, o STJ não enfrentou o tema da interpretação econômica. Em ambos os acórdãos é possível verificar que houve a ideia de primazia do direito privado e, ainda, posicionamento contrário as considerações econômicas na interpretação da norma tributária.

6.1.4 Exemplo de aplicação velada da consideração econômica na Jurisprudência do STJ

Como bem aponta Galendi Júnior⁴⁷⁸, as abordagens em torno da consideração econômica pela doutrina brasileira são marcadas pela escassez de exemplos. O Autor analisa, então, o conceito de “insumos” para fins da legislação do PIS e COFINS dado

⁴⁷⁷ STJ, REsp n. 633.405/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/11/2004, DJ de 13/12/2004, p. 241.

⁴⁷⁸ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32). pp. 394-402.

pela jurisprudência do STJ no bojo do Recurso Especial n. 1.221.170/PR, julgado em 22.02.2018, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.⁴⁷⁹

O exemplo trazido pelo Autor, no qual aqui faremos menção, revela a aplicação da teoria da consideração econômica de forma velada pela Corte, indo ainda ao encontro das lições de José Maria Arruda de Andrade, segundo as quais, a referência à consideração econômica soa, ao menos no Brasil, um pouco datada, isto é, com a elaboração teórica da teleologia como um elemento que se coloca a partir dos outros métodos hermenêuticos - teorização de uma hermenêutica unitária e de pautas sistemáticas -, acredita-se que seja mais simples um intérprete autêntico justificar sua norma-decisão com base nesses postulados do que com alusões ao critério econômico.⁴⁸⁰

O posicionamento de José Arruda demonstra o reconhecimento, por aqueles que se debruçam no estudo da teoria que, no Brasil há, de modo geral, uma resistência em veicular considerações econômicas na seara da interpretação jurídica. Certos dessa realidade, o mais comum é perceber na jurisprudência aplicação velada da teoria sem o encorajamento de defendê-la de forma expressa.

Na oportunidade o STJ analisava uma situação de uma empresa fabricante de ração animal que pretendia obter créditos sobre diversos insumos. A decisão é interessante pois, segundo aponta Galendi Júnior, não existia um conceito pressuposto de insumo na legislação de direito civil ou mesmo de outro ramo jurídico. O caso exigiu, portanto, o recurso a elementos sistemático-teleológicos, tendo-se como norte interpretativo tanto o princípio da capacidade contributiva como a regra da não-cumulatividade.

As teses jurídicas (Temas repetitivos 779 e 780) restaram assim fixadas: "(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a

⁴⁷⁹ REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.

⁴⁸⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação e aplicação da lei tributária**: da Consideração econômica da norma tributária à Análise econômica do direito. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010, p. 205.

importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.⁴⁸¹”

Vale notar que os critérios da essencialidade e relevância não são expressos na legislação tributária. “Decorrem, antes, da formulação de um conceito autônomo de direito tributário, independentemente de conceitos pressupostos de outras áreas do direito, para cuja elaboração demandou-se significativo esforço criativo do intérprete.”⁴⁸²

Desse modo, é possível afirmar que a determinação do conceito de insumo se deu via consideração econômica, embora tal argumento não tenha sido invocado de modo explícito. “Afinal, consideração econômica é expressão utilizada para designar a interpretação teleológica na construção de conceitos econômicos ou jurídico-tributários.⁴⁸³”

Em arremate, Galendi Júnior expõe que “não havia lacuna, não houve recurso à integração; coube ao STJ interpretar o conceito de insumo à luz dos elementos interpretativos disponíveis e no âmbito da indeterminação do termo.”⁴⁸⁴ O Tribunal, portanto, recorreu à autonomia do direito tributário.

6.2 INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

No âmbito da jurisprudência, a teoria da interpretação econômica foi inicialmente recepcionada pelo STF (RMS n. 16.050 e RE n. 112.947) e, posteriormente, refutada a partir de 2001 (RE n. 116.121), conforme sintetizado linhas abaixo. A doutrina, de modo geral, também seguiu a orientação predominante do Supremo Tribunal no sentido de afastar a aplicação da teoria no âmbito do direito tributário.

Em um antigo julgamento, datado do ano de 1966, acolhendo a tese da interpretação econômica, o Ministro Aliomar Baleeiro, no bojo do RMS 16.050,⁴⁸⁵ afirmava que na interpretação das imposições fiscais se inclinava a olhar o conteúdo econômico dos fatos.

⁴⁸¹ REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.

⁴⁸² GALENDI JUNIOR, *op. cit.* 2020, p. 397.

⁴⁸³ *Idem*, 2020, p. 397.

⁴⁸⁴ *Ibidem*, p. 398.

⁴⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma) **RMS 16.050**. IMPOSTO SOBRE A RENDA - DEDUÇÃO DO PREMIO DE SEGURO DE VIDA. SE TOTAL, A PREMIO ÚNICO, PAGO POR EMPRESTIMO DA SEGURADORA, RESGATADA APOLICE NO ANO SEGUINTE, CARACTERIZA-SE A SIMULAÇÃO FRAUDULENTA CONTRA O FISCO. - INTERPRETAÇÃO

No caso ventilado, discutiu-se acerca de uma dedução realizada pelo contribuinte do prêmio de seguro dotal da base de cálculo do imposto sobre a renda concebida como abusiva. O Ministro Relator, Antonio Martins Vilas Boas, argumentou que a dedução era autorizada por lei e não caracterizava fraude. Em suas palavras: “A lei dava e o contribuinte usou esse direito. Não é possível que se degrade o uso de direito a abuso.” O Relator recorreu ao brocardo *qui iure suo utitur, neminem laedit* - quem exercita seu direito não prejudica pessoa alguma - para dar provimento ao recurso do contribuinte.

Entretanto, em voto divergente e seguido pelos demais Ministros, Aliomar Baleeiro expôs que a orientação da relatoria estaria respaldado nas lições de Gastón Jèze, segundo o qual, os contribuintes que se socorrem das lacunas legais, o fazem no exercício de seus direitos. Expôs que a interpretação econômica, geralmente repelida pelos juristas, relacionava-se com a teoria da simulação dos atos jurídicos⁴⁸⁶.

Naquela oportunidade, então, os Ministros concluíram que os contribuintes agiram com fraude à lei tributária e que aquela forma de planejamento tributário deveria ser repellido pelo judiciário.

Destarte, no RE n. 112.947,⁴⁸⁷ de Relatoria do Ministro Carlos Madeira e julgado em 07 de agosto de 1987, foi discutida a incidência do Imposto sobre serviços (ISS) na locação de bens móveis, em específico, na atividade de guindastes. Restou assentado, na ocasião, o entendimento que na locação de guindastes, o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do imposto sobre serviços.

No voto do Relator, com respaldo nas lições de Amílcar de Araújo Falcão, defendeu-se que no âmbito tributário não há recepção plena de um conceito de direito privado. O direito tributário, de modo diverso ao que ocorre no direito civil, encara uma relação jurídica com o escopo de encontrar um índice de capacidade econômica ou de

ECONÔMICA DA LEI FISCAL. - APLICAÇÃO DE TEORIA DA SIMULAÇÃO DOS ATOS JURIDICOS." RECTE.(S) : Luiz Brito Bezerra de Mello. RECDO.(A/S) : União Federal. Relator(a): ANTONIO MARTINS VILAS BOAS, Relator(a) p/ Acórdão: ALIOMAR BALEEIRO. julgado em 22/03/1966, DJ 17-08-1966 PP-02711. Disponível: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113382/false>. Acesso em 02 fev 2023.

⁴⁸⁶ Nas palavras de Aliomar Baleeiro: “Essa interpretação econômica do Direito Fiscal que os juristas, geralmente, repelem, nada mais é do que o princípio, ou melhor, aquilo que V. Exa. conhece, como mestre e ensinou a tantas gerações: a teoria da simulação dos atos jurídicos.”

⁴⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma) - **Recurso Extraordinário n. 112947**. TRIBUTÁRIO. ISS NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. (...) RECTE.(S): RECTE.: IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA. RECD.: PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS. Relator(a): CARLOS MADEIRA, julgado em 19/06/1987, DJ 07-08-1987 PP-15439 EMENT VOL-01468-04 PP-00784). Disponível: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur65866/false>. Acesso em 28 jan. 2023.

capacidade contributiva e, assim, considerando uma operação como um fato econômico, despido de todo o formalismo e de todas as aparências, “vai ali buscar ou verificar a realidade econômica subjacente, através do exame da circulação de riqueza que se operou.”

Em outros termos, o que se destaca *utilitatis causa*, na locação, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade/consistência econômica para que o poder de tributar possa alcançar a relação jurídica. E conclui o Relator que tal raciocínio se enquadra, precisamente, na locação de guindastes: “não se cuida de locação de coisas móveis, mas do fato da sua atividade, desenvolvida com os guindastes, pelos serviços que com eles são prestados, adquirirem consistência econômica, de modo a tornar um índice de capacidade contributiva do Imposto Sobre Serviços”.

Num outro giro, no ano de 2001, no bojo do RE n. 116.121,⁴⁸⁸ onde também se discutiu a incidência do imposto sobre serviços sobre a locação de guindastes, refutou-se a teoria da interpretação econômica. Naquela oportunidade, restou assentado o entendimento que a terminologia constitucional do ISS revela o objeto da tributação. Nesse sentido, com respaldo no art. 110 do CTN, foi dito que 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 pelo direito tributário.

Dessa forma, sustentou-se a irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional do tributo. Afastou-se, portanto, a interpretação econômica ressaltando, ainda, com fulcro nas lições de Ulhoa Canto, que sua utilização seria uma “simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla.”

Na oportunidade, o ministro Celso de Mello pontuou que a Suprema Corte não poderia recusar a definição de locação de bens móveis dada pelo código civil, “sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do

⁴⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **Recurso Extraordinário n. 116121**. 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. (...).RECTE. : IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA. REEDA. : PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS. Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669). Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur104127/false>. Acesso em 10 out 2022.

postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei (...)”⁴⁸⁹.

Posteriormente, em 2016, no RE 651703, a Corte Suprema trouxe novamente a discussão em torno da interpretação econômica ao reflexionar sobre o conceito constitucional de serviços e traçar nova perspectiva em torno da teoria, motivo pelo qual, adotou-se o referido julgado como marco inicial (recorte temporal) desta pesquisa.

A seguir serão discutidos os julgados do STF que abordaram o tema da interpretação econômica no direito tributário, oportunidade em que serão aventados, a partir de uma análise crítica, os pontos polêmicos e implicações da adoção ou não desta teoria pela Corte.

Em uma pesquisa exploratória no sítio eletrônico do STF com o critério de busca “interpretação econômica”, surgiram cinco julgados que mencionam expressamente a teoria, sendo um deles anterior ao marco inicial adotado nesta pesquisa, o já citado RMS n. 16.050, datado de 07.08.1966, acima comentado. Portanto, a análise seguinte terá início com a abordagem do RE 651703, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, cujo voto, conforme se verá, trouxe uma nova roupagem para a consideração econômica, através de sua versão atenuada e serviu de base para a formulação das hipóteses desta pesquisa.

6.1.1 ISS e Tributação dos Planos de Saúde - RE 651703

O conceito constitucional de serviços de qualquer natureza foi a temática discutida no Recurso Extraordinário RE 651703 de Relatoria do Ministro Luiz Fux.⁴⁹⁰ O cerne da demanda consistiu na definição da incidência, ou não, do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) em relação aos Planos Privados de Assistência à Saúde.

No Julgado fixou-se o Tema n°. 581 em sede de Repercussão Geral, cuja tese jurídica foi assentada nos seguintes termos: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

⁴⁸⁹ Ibidem, Trecho do voto do Ministro Celso de Mello no RE n. 116121, p. 711 (inteiro teor do acórdão).

⁴⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **Recurso Extraordinário n. 651703**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. (...) RECTE.(S) : HOSPITAL MARECHAL CÂNDIDO RONDON LTDA. RECDO.(A/S) : SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FINANÇAS DE MARECHAL CÂNDIDO RONDON – PR. Relator(a): LUIZ FUX, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017. Tema 581. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur366612/false>. Acesso em 15 out 2020.

Ressaltou-se que a LC nº 116/2003 dispõe sobre o ISS, imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, delimitando sua incidência, fato gerador, contribuintes, base de cálculo, local da prestação e alíquotas máximas. Ademais, o aspecto principal da incidência do tributo encontra-se na definição do que se enquadra como serviço, “uma vez que apenas as atividades classificadas como tal, à luz da materialidade constitucional do conceito de serviço, são passíveis de atrair a obrigatoriedade do imposto, previsto em lei complementar”⁴⁹¹.

No âmbito da decisão do Relator, ressaltou-se 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.”⁴⁹²

Do mesmo modo, a Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, desde o literal até o sistemático e teleológico, uma vez que os conceitos constitucionais tributários não são unívocos e fechados, devendo o interprete recorrer, igualmente, aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Economia, Ciência das Finanças e Contabilidade.

Admitiu-se, então, que o Direito Tributário possa adotar conceitos próprios, não devendo ser excluída, a priori, a possibilidade de ter conceitos implícitos ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. Em suma, no Direito Constitucional Tributário não existiria uma primazia do Direito Privado.

Assentou-se, ainda, uma distinção entre a teoria da interpretação econômica do fato gerador desenvolvida por Enno Becker e a consideração do critério econômico realizada no âmbito da interpretação teleológica. *In verbis*:

O traço fundamental de distinção entre a teoria da interpretação econômica do fato gerador desenvolvida por Enno Becker e a consideração do critério econômico realizada no âmbito da interpretação teleológica encontra-se nos limites da atividade hermenêutica. Enquanto Enno Becker e seus seguidores se inclinavam para a livre criação do Direito, sem vinculação estreita com a lei, os seguidores da concepção hoje dominante na Alemanha, como Klaus Tipke, Klaus Vogel, Moris Lehner e Heinrich Beisse encontra no sentido literal possível da norma um limite à atividade de interpretação (...).

⁴⁹¹ Idem.

⁴⁹² Ibidem.

Como se vê, o julgado sob análise cita expressamente a teoria da interpretação econômica no Direito Tributário, porém, a afasta, admitindo-se, em substituição, a consideração do critério econômico realizada no âmbito da interpretação teleológica, encontrando no sentido literal possível da norma, um limite à atividade interpretativa. Assim, firmou-se como premissas teóricas: “rechaçou tanto o formalismo jurídico” quanto a “interpretação econômica do fato gerador”, defendendo, em seu lugar, a utilização do “critério econômico” na interpretação da Constituição Tributária.”⁴⁹³

Em reforço, aduziu-se que “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.”

Quanto ao art. 110 do CTN, mencionou-se que sua interpretação isolada, conduziria ao predomínio do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a precedência hermenêutica na ordem jurídica, o que seria inadequado. Deve-se, ao contrário, existir 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”. Ademias, “a unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico.”⁴⁹⁴

No voto do Relator, é citado o RE 592.905, julgado em 02.12.2009 (que julgou constitucional a incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil) onde o Ministro Joaquim Barbosa assenta 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 (sic) 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 (p. 689).”

⁴⁹³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Interpretação econômica no direito tributário**: desenvolvimento doutrinário e recepção pelo STF. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 99, p.83-100, maio/jun. 2019, p. 93

⁴⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **Recurso Extraordinário n. 651703**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **op. cit.** Acesso em 16 out. 2022.

Quanto à interpretação dos conceitos de Direito Tributário, acolheu-se os três princípios básicos sistematizados por BEISSE⁴⁹⁵, a saber:

- i) os conceitos econômicos de Direito Tributário, que tenham sido criados pelo legislador tributário ou por ele convertidos para os seus objetivos, devem ser interpretados segundo critério econômico;
- ii) os conceitos de Direito Civil devem ser interpretados economicamente – embora respeitado o sentido literal possível das palavras – quando o objetivo da lei tributária imponha, de forma objetivamente justificada um desvio do conteúdo de Direito Privado, em nome do princípio da igualdade;
- iii) os conceitos de Direito Civil devem ser interpretados de acordo com a definição dada pela legislação civil quando, conforme o sentido e o objetivo da lei tributária, existe certeza de que o legislador cogitou exatamente do conceito de Direito Privado ou, alternativamente, quando o sentido literal possível da norma tributária não confere outra possibilidade interpretativa.⁴⁹⁶

Consignou-se ainda que, embora seja possível verificar a existência de corrente doutrinária “a identificar o conceito de serviços com obrigação de fazer, há também categorização no sentido de que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço de Direito Civil”.

Nessa perspectiva, 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”.⁴⁹⁷

Destarte, em sentido contrário e em único voto divergente, o Ministro Marco Aurélio, ao analisar a discriminação de competência tributária no caso em tela, aduz 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 pelo Diploma Maior. “Caso contrário, confere-se carta branca ao legislador ordinário para incluir na lista anexa

⁴⁹⁵ BEISSE, Heinrich. **O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência Alemã**. In Brandão Machado (coord.) Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, **op. cit.**, p. 21/23

⁴⁹⁶ BEISSE, 1984, **op. cit.**, p. 21/23.

⁴⁹⁷ Trechos do Recurso Extraordinário n. 651703, **op.cit**, 2016

à Lei Complementar nº 116/2003 todo e qualquer negócio jurídico como passível de ser tributado pelos Municípios, independentemente de estar-se, ou não, diante de serviço.”⁴⁹⁸

6.2.1.1 Análise crítica

Os contornos do julgado revelam que houve menção expressa à teoria da interpretação econômica, porém, associando-a à versão originária alemã. Utilizou-se, em substituição, a denominada “consideração do critério econômico realizada no âmbito da interpretação teleológica”.

Em verdade, o Supremo Tribunal quis diferenciar “interpretação econômica” da “consideração do critério econômico realizada no âmbito da interpretação teleológica”, embora esta última seja compreendida como uma das acepções/variantes assumidas pela primeira, segundo as lições de Johnson Nogueira.⁴⁹⁹

Conforme já mencionado neste trabalho, em sua versão mitigada, a interpretação econômica é concebida como um método de interpretação teleológica, sendo aplicada no campo da Teoria Geral do Direito e segundo a metodologia de Karl Lorenz com a abordagem do “sentido possível das palavras”.

Ademais, não houve alusão explícita a argumentos consequencialistas (com viés econômico/arrecadatório), pelo contrário, pretendeu-se afastar tal premissa por estar geralmente associada ao nascedouro da tese da interpretação econômica, o que se buscou a todo momento rechaçar.

Outrossim, a decisão não traz a expressão análise econômica do direito-AED, embora mencione o reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico que, para a doutrina, em geral, é sinônimo desse movimento teórico, trazendo uma abertura do direito para outras áreas do conhecimento.

Essa perspectiva revela que fatores metajurídicos - sobretudo econômicos - podem ser eventualmente ventilados como técnica de decisão judicial em matéria tributária (consequencialismo). Assim, embora não tenha havido alusão explícita ao consequencialismo judicial no âmbito da teoria da argumentação, nos parece que tal ponto de vista não ficou descurado, malgrado seja esse um entendimento minoritário na doutrina pátria.

⁴⁹⁸ Idem.

⁴⁹⁹ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 19-23.

A respeito da relação entre direito e economia, Paulo de Barros Carvalho, em sentido contrário, defende a autonomia do direito, advertindo que este não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas, construindo, portanto, sua própria realidade. O autor levanta o seguinte questionamento: “Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas”. Ou seja, se um fato assume um caráter jurídico, ele será, única e exclusivamente, fato jurídico.⁵⁰⁰

Ademais, em reforço à tese da autonomia, o autor recorre a Teoria dos Sistemas, com base no modelo do sociólogo alemão Niklas Luhmann.⁵⁰¹ A análise interdisciplinar da Teoria Geral dos Sistemas é um movimento teórico da Ciência Jurídica que busca uma visão sistêmica do direito. O conceito de autopoiese, desenvolvido na biologia por Humberto Maturana e Francisco Varela, toma o ser vivo enquanto sistema, encontrando-se fechado em sua organização interna, porém aberto para o seu ambiente.

Luhmann é considerado um dos principais expoentes da teoria social e, segundo ele, o sistema do direito é um subsistema do sistema social que opera através de um código binário próprio (lícito/ilícito) e se reconhece como um sistema funcional diferenciado – autorreferência – perante o ambiente complexo.

Assim, Paulo de Barros Carvalho, com fulcro no modelo Luhmanniano, esclarece que o direito constitui um sistema autopoietico de segundo grau, possuindo um código próprio (lícito/ilícito), formado por atos de comunicação (linguagem) e articulados a um processo de auto-produção recursiva, cujo subsistema é normativamente fechado, porém cognitivamente aberto, permitindo-se assim a troca de informações com outros subsistemas, mas operando com métodos que lhe são exclusivos.

Assim, esclarece que tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social e podem existir aspectos ou áreas que se entrecruzam. Há possibilidade de uma conversação ampla entre os dois sistemas cognocentes distintos (direito e economia), porém, só existirá entre eles uma tradução aproximada. Em suma, as aproximações do direito e economia devem ser encaradas como observações recíprocas entre dois subsistemas de comunicação hermeticamente fechados e autônomos, já que o sistema jurídico, apresenta seu fechamento operativo.

⁵⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador"** - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinidade. In: Revista da Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, v. 102, 2007.

⁵⁰¹ LUHMANN, Niklas. **La sociedad de la sociedad**. Ciudad Del México: Herder, 2006, p.75

A postura acima se coaduna com a proposta da concepção pura do direito tributário sob o olhar de Alfredo Augusto Becker. A propósito, foi a partir desse autor, após sua denúncia do “manicômio tributário”, que se passou a defender uma perspectiva de purificação do direito tributário, com intuito de extirpar argumentos não jurídicos resultantes de um “direito tributário invertebrado”.

Ademais, na decisão afastou-se a aplicação irrestrita do art. 110 do CTN e a primazia dos conceitos de direito privado. Destacou-se que a interpretação isolada do referido dispositivo legal, daria aos conceitos de Direito Privado a precedência hermenêutica na ordem jurídica, o que se revelaria inadequado. Isso reforça a possibilidade de interpretação econômica no direito tributário como critério teleológico.

Nesse ponto, vale lembrar o posicionamento de Tipke e Lang⁵⁰² que defendem que na interpretação de conceitos legais tributários deve-se em primeiro lugar partir do princípio de que inexistente prevalência teleológica do Direito Civil, ou seja, coincidindo a qualificação de Direito Civil com a finalidade da lei tributária, então aquele é preponderante, porém, conduzindo a interpretação teleológica da lei a um conceito jurídico-tributário derogante do Direito Civil, assim deve esse interpretar-se econômico-teleologicamente.

Esse entendimento acima, embora acolhido por nós, é minoritário na doutrina brasileira, já que o primado dos conceitos e institutos do direito privado, é o mais recorrente no que diz respeito à interpretação das normas tributárias, concebendo o direito tributário como direito de sobreposição.

Quanto ao tema das regras de competência tributária restou configurada pela maioria dos Julgadores (seguindo o Relator), a adoção da teoria dos tipos, na linha de pensamento de Luíz Eduardo Schoueri,⁵⁰³ segundo o qual, na discriminação de competências tributárias, o constituinte não apresentou conceitos, mas sim tipos, uma vez que não estabeleceu limites rígidos, possibilitando, inclusive, o surgimento de conflitos de competência nos termos do art. 146, inciso I, do Texto Constitucional. Esse entendimento é também minoritário na doutrina brasileira.

Destarte, pondera Galendi Júnior que o julgamento do Relator cuidava da interpretação de regra de competência e não de premissas relativas à interpretação tributária. O trabalho de Beisse trata da interpretação da lei tributária e não de regra de

⁵⁰² TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito Tributário** (Steuerrecht). Tradução Luiz Dória Furquim. Vol. I, 18ª edição, Porto Alegre- RS: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2018, p. 323.

⁵⁰³ SCHOUERI, Luíz Eduardo. **Direito tributário**. 5 ed. SP: Saraiva, 2015.

competência, o que torna possível afirmar que “importava tão-somente interpretar a regra constitucional, sem que fossem necessárias afirmações mais amplas a respeito da interpretação da lei tributária editada pelo ente federado no exercício de sua competência.”⁵⁰⁴

Para o referido autor, a decisão acolheu um sentido econômico da regra de competência tributária, afastando-se, portanto, um sentido civilista. Esclarece que o fato de existir na Corte um precedente contrário, relativo à locação de bens móveis, foi necessário emprestar ares de "evolução" ao entendimento. A flutuação do entendimento jurisprudencial em relação ao ISSQN é prejudicial aos ideais de qualquer teoria, seja ela dinâmica, seja estática, e dá lugar a um casuísmo problemático, que não assegura nem consistência material nem segurança jurídica.⁵⁰⁵

Em arremate, o mesmo autor segrega a análise da decisão em dois momentos com escopo de relativizar as afirmações a respeito da interpretação da lei tributária: buscou-se de um lado demonstrar que a maioria que foi formada a respeito do entendimento acerca do conteúdo da regra de competência não significa, de outro, que ocorreu maioria com relação as premissas concernentes à interpretação da lei tributária.⁵⁰⁶

A consideração econômica foi invocada no presente caso para apartar um sentido civilista de expressão – conceito de serviço - contida na regra de competência e adotar-se um sentido econômico. O que torna a questão problemática são as oscilações na jurisprudência, tornando danoso o projeto de compreender a consideração econômica não como um argumento fiscalista, “mas sim como método legítimo de atribuição de sentido à luz de premissas mais amplas a respeito da estrutura do imposto no âmbito do ordenamento.”⁵⁰⁷

Para Galendi Junior, a consideração econômica teria correspondência substancial à antiga “interpretação econômica, com a peculiaridade de estar coarctada pelos limites da atividade interpretativa *stricto sensu*, ou seja, pelo sentido literal possível dos termos e expressões utilizados pelo legislador.”⁵⁰⁸

⁵⁰⁴ GALENDI JUNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32). p. 347

⁵⁰⁵ GALENDI JUNIOR, *op.cit.*, 2020, p. 419.

⁵⁰⁶ *Idem*, 2020.

⁵⁰⁷ *Ibidem*, 2020, p. 360.

⁵⁰⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Interpretação econômica no direito tributário**: desenvolvimento doutrinário e recepção pelo STF. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 99, p.83-100, maio/jun. 2019, p. 94-95.

Assim, na decisão sob análise a consideração econômica foi apresentada como uma correção da teoria da interpretação econômica, o que faz a doutrina alertar quando aos perigos dessa concepção que, caso não seja empregada de forma cuidadosa, poderá servir como base para aplicação da teoria a qual se originou.⁵⁰⁹

Como se observa, a preocupação diz respeito a um eventual retorno à teoria da consideração econômica do fato gerador nos moldes originários. Todavia, quis o STF apresentar a versão atenuada na qual chamou de “consideração do critério econômico realizada no âmbito da interpretação teleológica”, denominada nesta pesquisa de interpretação econômica.

6.2.2 Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS - RE 574.706

No bojo do RE 574.706, o STF, por maioria, e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia, deu provimento ao recurso extraordinário em sede de repercussão geral e fixou a seguinte tese (tema n. 69): “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”. Vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

O cerne do julgamento, sob análise, consistiu em definir se existia compatibilidade, ou não, com o modelo constitucional, a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. De um lado, o Recorrente, em termos gerais, argumentou que o faturamento da empresa abrange o somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, não sendo cabível acolher outras parcelas que escapam à sua estrutura, o que aconteceria com a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. De outro, a União sustentou, dentre outros aspectos, que a jurisprudência seria pacífica quanto à inclusão do referido imposto estadual na base de cálculo do PIS/COFINS, citando os enunciados da Súmula 258 do TFR-1 e das Súmulas 68 e 94 do STJ.

A Ministra Relatora Cármen Lúcia relembrou diversos precedentes do próprio Tribunal onde chegou-se à conclusão que faturamento não se confunde com receita. O conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita bruta de vendas e de serviços (art. 187, I da Lei das Sociedades por Ações), podendo-se concluir que “embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento”.

⁵⁰⁹ Idem, 2019, p. 95.

Adiante, a Ministra trouxe, em seu voto, diversos debates sobre a inclusão, ou não, do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, asseverando que “aqueles que concluíram compor o ICMS o preço da mercadoria ou do serviço afirmaram a sua inclusão na definição de faturamento; os que entendiam o contrário afastaram aquele tributo estadual desta definição”. Ademais, foi citado o RE 240785⁵¹⁰, em que o Supremo Tribunal concluiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

Após digressões acerca da forma de apuração do ICMS e do seu regime da não cumulatividade, a Ministra concluiu que, “embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal”, razão pela qual não pode compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. Nesse sentido, votou pelo provimento do recurso extraordinário para excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Posteriormente, o Ministro Edson Fachin, em voto divergente, afirmou que “o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes a emissão de faturas.” Foi dito ainda que “a despeito dos significativos impactos econômicos e fiscais do presente tema em termos de arrecadação tributária para a União e de oneração na forma de carga tributária para o setor produtivo”, o seu voto restaria limitado à análise das controvérsias jurídicas.

Adiante afirmou que: “Caso assim não fosse, este E. Supremo Tribunal Federal estaria relegando a segundo plano a atribuição de guarda da Constituição e assumindo a realização de política fiscal e respectivos efeitos distributivos, ao controlar impropriamente o superávit ou déficit do Tesouro Nacional.”

Firmou-se, portanto, a “convicção no sentido de que o faturamento, espécie do gênero receita bruta, engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, inclusive o quantum de ICMS destacado na nota fiscal”. Dessa forma, o Ministro concluiu seu voto no sentido de que a “normatividade constitucional

⁵¹⁰ STF, RE 240785, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014.EMENTA: TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.

comporta a inclusão dos valores destacados de ICMS na receita bruta, por sua vez base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS”.

Em seguida, o Ministro Luís Roberto Barroso, rememorando histórico legislativo e jurisprudencial acerca do tema, expôs que tanto a jurisprudência do Supremo, quanto do STJ, possui diversos precedentes admitindo a inclusão de um determinado tributo na base de cálculo de outro e, ocasionalmente, na base de cálculo de si próprio, numa outra incidência. Aduziu-se ser uma opção constitucional a tributação do faturamento, restando superada eventual ponderação com a capacidade contributiva.

Além disso, sustentou-se que o conceito constitucional de faturamento é aberto e o fato de o ICMS compor a base de cálculo do PIS/Cofins não fere o artigo 195, inciso I, “b”, do Texto Constitucional. Enfim, concluiu-se que não fere qualquer direito fundamental do contribuinte a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins e uma decisão do Tribunal em sentido contrário, poderia produzir um efeito sistêmico, cujo impacto seria imprevisível e, possivelmente, indesejável.

Em seguida a Ministra Rosa Weber, acompanhando o voto da Relatoria, sustentou, em suas palavras, que:

Com a EC nº 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea “b”), conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Assim, ressaltou a Ministra que o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não deve ser confundido com o conceito contábil, não devendo, portanto, buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário. Enfim, alertou que a “contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.”

Adiante, seguiu o voto do Ministro Luiz Fux, cujo posicionamento converge com a Relatoria no sentido de excluir o ICMS da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Destaca-se, em seu voto, a premissa quanto à discussão da acepção constitucional do faturamento, tal como disposto no artigo 195, inciso I do Texto Constitucional. *In verbis*:

(...) se a Constituição não disser, é possível incluir fatores tributários para incluir na base de cálculo aquilo que não representa o fato gerador do tributo. Então, não é verdade, porque a Constituição não disse, que se pode dizer. Até porque um dos princípios mais importantes do Direito Tributário é o princípio da legalidade, que é um princípio que, inclusive, aproxima o Direito Tributário do Direito Penal. Aliás, toda a teoria geral do Direito Penal sempre foi aplicada à teoria do Direito Tributário: não há crime sem lei anterior que o defina; não há tributo sem lei anterior que o defina. Então, o fato de a Constituição não se referir à possibilidade de exclusão do ICMS não significa dizer que ela está autorizando essa exclusão da base de cálculo.

Assim, sustenta o Ministro que a expressão "faturamento", deve ser buscada no âmbito do Direito Comercial, pois é comum a recepção pelo Direito Tributário de conceitos derivados de outras ciências, ou seja, de conceitos privados, a exemplo da compra e venda, transmissão *causa mortis*, transmissão *inter vivos* e inúmeros institutos de Direito Privado.

Posteriormente, seguiu-se o voto divergente do Ministro Dias Toffoli que, de pronto, afastou a ideia do argumento de que “o ICMS não é faturamento nem receita”. Segundo expõe, referido conceito é comercial, e não tributário, devendo-se buscar naquela seara o conceito de faturamento. Ademais, menciona que “o ônus financeiro do ICMS transferido, por meio do preço convencionado da mercadoria ou do serviço, para dentro da receita ou do faturamento está abrangido pela materialidade do PIS/Cofins”.

Em continuidade, o Ministro Ricardo Lewandowski, acompanhado a Relatora, ressaltou que “o faturamento sempre foi entendido pela doutrina - de um lado - e mesmo pela prática comercial, como receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços”. Ao seu sentir, a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e Cofins subverteria o conceito de faturamento ou de receita, em afronta ao disposto no artigo 195, I, b, da Constituição Federal.

O Ministro Marco Aurélio, reportando-se ao seu voto proferido no Recurso Extraordinário nº 240.785 e, bastante citado ao longo do Julgamento, também acompanhou a Relatora, no sentido de excluir o ICMS da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.

O Ministro Gilmar Mendes, em voto vencido, também se reportou aos argumentos expostos em seu voto no RE 240.785, favorável à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Para os contornos desta tese, destaca-se a passagem acerca das consequências do julgamento, onde se chamou atenção para o impacto orçamentário imediato, bem como as implicações para o sistema tributário brasileiro, existindo um “evidente e vultoso impacto fiscal da decisão que se está a adotar”.

O Ministro aduziu que tudo levava a crer que “as consequências deste julgamento serão desastrosas para o País”. Citou informação de 2014 prestada pela Fazenda Nacional que a decisão “custaria ao Erário federal algo em torno de R\$ 27 bilhões anuais, em perda de arrecadação em 2015, sem levar em conta as ações de repetição de indébito”. Em suas conclusões:

Ao que parece, essas e muitas outras questões tributárias haverão de emergir deste julgamento. Afinal, na prática, a decisão encadeia uma reforma tributária judicial, sem medir exatamente as consequências dessa iniciativa. Implode-se o sistema tributário brasileiro tal como hoje conhecemos. Não tenho dúvidas em afirmar que esta decisão servirá de grande estímulo à criação das inúmeras outras teses tributárias a ocuparem a pauta dos Tribunais nos próximos anos. Chamo a atenção para as consequências dos nossos julgados, porque a história está repleta de casos de julgados com consequências desastrosas.

Ao trazer suas considerações finais, também foi dito pelo Ministro, ao se referir à jurisdição constitucional que “(...) não podemos deixar de lado os riscos das decisões judiciais dessa Corte Suprema, isto é, as consequências sociais, econômicas, financeiras e jurídicas dos nossos julgamentos”.

Por fim, o Ministro Celso de Mello, acompanhando a Relatoria, iniciou seu voto enfatizando a superioridade da Constituição Federal e as limitações trazidas em seu texto acerca do poder de tributar, bem como a função tutelar do poder judiciário em inibir abusos por parte das entidades governamentais em face dos direitos e garantias do contribuinte, verdadeiro “estatuto constitucional dos contribuintes”. Adiante fez menção expressa à teoria da interpretação econômica, alertando que o direito tributário deve estar adstrito aos conceitos de direito privado. *In verbis*:

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. 110, “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, sem que isso envolva interpretação da Constituição conforme as leis, sob pena de prestigiar-se, 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 de lei em sentido formal**, consoante adverte autorizado magistério doutrinário (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, in: Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13/493, 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) grifou-se.

Assim, o Ministro Celso de Mello reafirmou o primado do direito civil e ao tratar da noção conceitual de faturamento, aduziu que a legislação 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. Por fim, concluiu pela inconstitucionalidade da inclusão dos valores pertinentes ao ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.

6.2.2 1 Análise crítica

Conforme exposto, o ponto central do julgamento pelo STF consistiu em definir se a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS seria compatível, ou não, com o arquétipo constitucional. Para tanto, a decisão analisou o alcance do conceito de faturamento numa perspectiva legal e sua aceção constitucional.

Houve menção expressa à teoria da interpretação econômica, refutando-a, além de firmar entendimento no sentido que o direito tributário deve estar adstrito aos conceitos de direito privado, reafirmando a ideia do direito tributário como um “Direito de Sobreposição”.

Observou-se, ainda, no voto vencido do Ministro Gilmar Mendes argumentos consequentialistas, sobretudo econômicos, através da alusão aos impactos orçamentários e fiscais oriundos da decisão do Tribunal, alertando quanto às consequências desastrosas do julgamento para o país. Fatores metajurídicos foram desvelados como razões de decidir, dentro de uma perspectiva que os argumentos consequentialistas podem ser válidos sob o ponto de vista jurídico. Entretanto, o contexto econômico não foi o ponto nevrálgico e, tampouco, se tornou protagonista na decisão judicial.

Dessa forma, a situação apontada pelo Ministro, embora não mencionada, poderia se amoldar na ótica pragmática da análise econômica do direito. A perda da arrecadação e os impactos oriundos da decisão judicial poderiam ter graves repercussões na política fiscal do país, temas afetos a esse movimento teórico. Conforme exposto acima, a AED busca oferecer um suporte teórico, que possa auxiliar na tomada de decisões jurídicas de forma racional, apresentando, portanto, um viés consequentialista e pragmático.

Outrossim, o Ministro Edson Fachin, apesar de ter pontuado os eventuais impactos econômicos e fiscais em termos de arrecadação tributária para a União, bem como a oneração na forma de carga tributária para o setor produtivo, deixou claro que não adentraria nessa seara, razão pela qual se restringira ao debate jurídico. Buscou-se,

portanto, apartar argumentos jurídicos e metajurídicos, em verdadeiro desencorajamento quanto às indispensáveis análises dos impactos econômicos das decisões judiciais em matéria tributária.

Como visto, na teoria de Neil MacCormick, o raciocínio consequencialista apresenta um caráter decisivo na determinação da melhor decisão. Num outro giro, há quem sustente que, no argumento pragmático ou fundamentado nas consequências, existiria um casuísmo pelo aplicador da norma, restando perigoso sua utilização.⁵¹¹ No caso em apreço, optaram os Ministros pelo afastamento do consequencialismo enquanto técnica de decisão judicial.

Destarte, deve-se registrar que a concepção rival,⁵¹² embora tímida, do papel do direito tributário para a realização do Estado democrático de direito, via obtenção de receitas, não pode ser de todo negligenciada, sendo tal perspectiva sustentada por alguns juristas que argumentam pelas consequências do direito tributário.

A necessidade de proteger a Fazenda e o interesse arrecadatório do Estado e demais consequências adversas, não desnatura as razões jurídicas, atestando a validade dos argumentos consequencialistas. Todavia, como já pontuado neste trabalho, um argumento meramente arrecadatório não se coaduna com princípios constitucionais tributários, não devendo ser utilizado, isoladamente, como diretriz interpretativa.

Como cediço, o lugar comum em matéria tributária, como já exposto, é o ponto de vista da concepção pura (formalista) do direito tributário na linha de pensamento de Alfredo Augusto Becker, prevalecendo, de modo geral, o entendimento que o jurídico não deve se embaralhar com o metajurídico, a ponto de sofrer os influxos de outras áreas do conhecimento, em especial, na esfera econômica.

Assim, de um lado, observa-se uma concepção pura do direito tributário, tradicionalmente consagrada e, de outro, uma novel perspectiva de compreender o direito tributário como instrumento de proteção do interesse arrecadatório do Estado e, conseqüentemente, do interesse público. Entretanto, ao nosso sentir, este último argumento não deve estar desalinhado com princípios da solidariedade fiscal e capacidade contributiva, sob pena de malferimento da própria ordem constitucional.

⁵¹¹ PERELMAN, Chaim; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação**: a nova retórica. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 308.

⁵¹² PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 234.

Nos contornos do Julgado, reafirmou-se a primazia do direito civil ao optar por um conceito de faturamento adstrito às disposições dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. Segundo o Ministro Luís Roberto Barroso, a tributação do faturamento é opção constitucional, restando suplantada eventual ponderação com a capacidade contributiva.

Com essas considerações, afastou-se a possibilidade de interpretação econômica, seja na sua acepção mais tradicional - consideração da substância econômica nas relações jurídicas – seja na perspectiva atenuada de método teológico, restando claro que o Tribunal Superior afastou sua aplicação.

6.2.3 ISS. Relações mistas ou complexas - ADI 3142

Na presente ação direta de inconstitucionalidade - ADI n. 3142, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli,⁵¹³ o Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta, vencido o Ministro Marco Aurélio, para dar interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, com escopo de admitir a cobrança do Imposto sobre serviços – ISS nas hipóteses em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja admissível com nitidez segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que se refere ao seu objeto, seja no que diz respeito ao valor específico da contrapartida financeira.

A demanda foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) em face do art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 116/03⁵¹⁴, bem como do subitem 3.04⁵¹⁵ da lista de serviços anexa ao referido diploma legal, onde se sustentou, em síntese, que a natureza

⁵¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **ADI n. 3142**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. ISS. Relações mistas ou complexas. Orientação da Corte sobre o tema. Subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03. REQTE: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO – CNC. INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Relator(a): DIAS TOFFOLI, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020 REPUBLICAÇÃO: DJe-246 DIVULG 08-10-2020 PUBLIC 09-10-2020. Disponível <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur433124/false>. Acesso em 10 fev. 2023.

⁵¹⁴ Lei Complementar nº 116/03: “Art. 3º (...) § 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.”

⁵¹⁵ Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03: “3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres. (...) 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.”

da atividade ali descrita se perfaz como uma obrigação de dar, e não de fazer, significando a mera disponibilização de bem móvel para uso de terceiro.

Segundo o requerente “a inobservância do real significado do núcleo do critério material de incidência sugeriria um desvirtuamento dos termos nele empregados, o que denotaria uma violação do que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional”. Para além disso, afirmou-se que o §1º do art. 3º da LC nº 116/03 instituiu critérios de recolhimento insustentáveis, em afronta princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

O Relator, Ministro Dias Toffoli, argumentou que a Constituição Federal não delimitou, de maneira estanque, o que seriam serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS, tendo consignado que caberia à lei complementar defini-los. Em seguida foi dito, citando as lições de Leandro Paulsen, que “a referência histórica ao fato de o ISS ter vindo substituir o antigo imposto sobre profissões e indústrias - IIP também não é referência segura à delimitação da sua base econômica.”

Consignou que “a interpretação econômica não pode preponderar sobre a interpretação jurídica, a qual concebe a hermenêutica constitucional de forma sistemática com os demais ramos do Direito”. Trouxe a doutrina de Alfredo Augusto Becker no seguinte sentido:

A doutrina da interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida, também chamada ‘construtiva’, o que na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o ‘direito’ e ficam apenas com o tributário” (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p.117-118).

Adiante, no que concerne à jurisprudência da Corte, o Ministro citou o RE nº 116.121/SP⁵¹⁶ e o enunciado n. 31 da Súmula Vinculante do STF⁵¹⁷ que tangenciam o tema debatido nos autos. Relembrou-se que o Tribunal Pleno concluiu ser inconstitucional a cobrança do ISS relativamente a locações de bens móveis (*in casu* a mera locação de guindastes). O entendimento foi construído, em síntese, com respaldo não apenas no primado da legislação civil como fonte para interpretação do conceito de serviço (art. 110 do CTN), mas igualmente na clássica dicotomia civilista entre obrigações de dar e de fazer.

⁵¹⁶ Como comentado linhas acima, no RE n. 116.121 foi discutida a incidência do imposto sobre serviços sobre a locação de guindastes, tendo sido refutado na ocasião a teoria da interpretação econômica. Restou assentado o entendimento que a terminologia constitucional do ISS revela o objeto da tributação.

⁵¹⁷ Súmula Vinculante nº 31: “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

A partir do exame do RE nº 592.905/SC e do RE nº 547.245/SC⁵¹⁸, ambos de relatoria do Ministro Eros Grau, o Tribunal Pleno passou a assinalar, com temperamentos, em face de casos variados, a diferença entre obrigações de dar e de fazer, passando a consignar que o conceito de serviço a que se refere o art. 156, III, do Texto Constitucional não deveria ser interpretado exclusivamente nos termos da legislação de Direito Civil.

Citou-se, ainda, o RE nº 625.706/SP, de Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, no qual o STF concluiu pela impossibilidade da cobrança do ISS quanto à operação de locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogames e assemelhados, bem como a Rcl nº 14.290/DF-AgR, de Relatoria da Ministra Rosa Weber, no qual o Tribunal Pleno reconheceu que a Súmula Vinculante nº 31 é aplicável apenas em relações contratuais complexas se a obrigação de dar – no caso, relativa à 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”.

Consolidando os entendimentos extraídos a partir da análise dos julgados acima, o Ministro Dias Toffoli assim sintetizou:

- (1) no caso em que a operação tributada revelar como a essência dela, de modo chapado, simples obrigação de dar – como, por exemplo, uma mera locação de bens móveis – inviável será a incidência do ISS relativamente a ela (Súmula Vinculante nº 31);
- (2) no caso em que a operação tributada revelar obrigação de fazer, possível é a incidência do ISS;
- (3) no caso de relação mista ou complexa, sendo possível claramente segmentar uma circunstância não sujeita ao ISS (como uma obrigação de dar), “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira”, inviável é a incidência do imposto tão somente quanto a essa circunstância;
- (4) no caso de relação mista ou complexa em que não seja possível essa clara segmentação, estando a operação tributada definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, é cabível, **a priori**, a incidência do imposto municipal. (grifo do original).

Nesse sentido, o Ministro julgou parcialmente procedente o pedido para dar interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, com escopo de admitir a cobrança do ISS nas hipóteses em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.

⁵¹⁸ O STF reconheceu a constitucionalidade da incidência do ISS em relação ao *leasing* financeiro e ao *lease-back*.

Em seguida, o Ministro Marco Aurélio, em voto divergente, fixou como premissa que o fato de a Constituição Federal, nos termos do 156, inciso III, “delegar à Lei Complementar nº 116/2003 a revelação dos tipos e elementos do tributo não conduz, necessariamente, à conclusão de que estes não tenham sido conceituados e definidos pela Lei Maior”. E ainda: “Não se pretende, com isso, interpretar a Constituição Federal a partir do artigo 110 do Código Tributário Nacional, mas, sim, respeitar os limites de competência estabelecidos no figurino constitucional.”

Adiante, sustentou-se a exclusão da atividade do âmbito da incidência tributária do imposto municipal, em virtude da ausência, no núcleo, de elementos característicos do tipo serviço. Segundo o Ministro, o disposto no artigo 156, inciso III, do Texto Constitucional não autoriza conceituar como serviço aquilo que não o é. Caso a atividade enquadrada como serviço for inadequada, não é cabível a tributação do ISS, ante a incompatibilidade material com o previsto na Constituição Federal.

6.2.3.1 Análise crítica

O campo da materialidade do imposto sobre serviços – ISS sempre foi palco de diversas discussões no âmbito do STF. No julgado sob análise, os contornos acerca da abrangência do signo “serviço”, consubstanciado como uma obrigação de fazer, voltou novamente a ser posto em evidência, com intuito de delimitar a abrangência e incidência tributária da exação.

A solução no direito privado – tal como preconizado no artigo 110 do Código Tributário Nacional – foi recorrente ao longo do Julgado, restando assentado o entendimento que o direito tributário deve se valer dos conceitos e institutos do direito civil, demonstrando o primado da legislação privada como fonte para interpretação do conceito de serviço.

Percebe-se, dessa forma, adoção da teoria estática, segundo a qual, a interpretação das regras de competência tributária deve ser realizada a partir de categorias de direito civil, afastando-se, portanto, a semântica voltada ao sentido econômico. Ressaltou-se que a interpretação econômica não pode preponderar sobre a interpretação jurídica.

Assim, para a Corte, no eventual embate acerca da interpretação segundo critério econômico *versus* o critério jurídico - definição dada pela legislação civil – deve

preponderar o conceito do Direito Privado, reforçando-se, portanto, a primazia da corrente teórica que afasta a possibilidade da interpretação econômica no âmbito do direito tributário.

No entanto, não havendo embate e não existindo o conceito da materialidade do tributo no âmbito das regras de competência no Texto Constitucional, nada impede que o intérprete possa se valer de conceitos econômicos para fins de incidência tributária, o que não esvazia o valor da interpretação jurídica. Em verdade, ao afirmar que há sempre a primazia do direito privado, tal premissa configura um excesso interpretativo, o qual não se coaduna com valores jurídicos, a exemplo da capacidade contributiva, que norteia a seara tributária.

Nesse sentido, segundo BEISSE,⁵¹⁹ os conceitos de Direito Civil devem ser interpretados conforme a definição dada pela lei civil quando, segundo o sentido e o objetivo da lei tributária, “existe certeza de que o legislador cogitou exatamente do conceito de Direito Privado ou, alternativamente, quando o sentido literal possível da norma tributária não confere outra possibilidade interpretativa”.

Outrossim, não foram ventilados argumentos consequencialistas ou mesmo voltados à análise econômica do direito. Quanto à interpretação econômica, o Relator, Ministro Dias Toffoli, com fulcro na doutrina de Alfredo Augusto Becker, afastou a possibilidade de argumentos metajurídicos ou mesmo a admissão da referida teoria em detrimento da interpretação jurídica.

Como visto, Alfredo Augusto Becker defendeu o purismo do direito tributário e rechaçou, de forma veemente, a possibilidade de interpretação econômica na seara fiscal. Para o autor, existiria uma carência de atitude mental jurídica, a afirmação na qual a hipótese de incidência - “fato gerador”, “fato imponible”, “suporte fáctico” - seria sempre um fato econômico, bem como a doutrina da interpretação e aplicação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno social. Nasceria com essas teses, um ser híbrido e teratológico: o Direito Tributário invertebrado.

Na mesma toada, Paulo de Barros Carvalho, na linha de pensamento de Becker, defende a autonomia do direito e esclarece que se um fato assume um caráter jurídico, ele

⁵¹⁹ BEISSE, Heinrich. **O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência Alemã**. In Brandão Machado (coord.) Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, **op. cit.**, p. 21/23

será, única e exclusivamente, fato jurídico, afastando a possibilidade de interpretação econômica⁵²⁰.

Todavia, ainda que os autores acima estejam alinhados ao purismo jurídico no direito tributário, a presente pesquisa aponta para outra direção - as normas tributárias possam ser interpretadas a partir de uma perspectiva finalística, o que não significa que tal postura se contraponha a princípios constitucionais tributários.

6.2.4 Elisão tributária e interpretação econômica – ADI 2.446

Tema relevante no estudo da interpretação econômica, no direito tributário, diz respeito à discussão em torno do abuso de formas no direito e, ainda, da elisão, evasão e elusão fiscais. Não se pretende aqui realizar abordagem aprofundada desses institutos, pois fogem aos escopos desta tese, porém, cabe uma análise acerca da decisão do STF, na ADI 2.446/DF,⁵²¹ que reconheceu o direito do contribuinte de planejar tributariamente suas atividades, com fulcro nos princípios constitucionais tributários da legalidade e da tipicidade, tendo sido discutida, em algumas passagens do julgado, a teoria da interpretação econômica no direito tributário.

Na ADI 2.446/DF discutiu-se a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar n. 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, *in verbis*: “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.”

A entidade Requerente, Confederação Nacional do Comércio - CN, sustentou ofensa aos princípios constitucionais da legalidade, da estrita legalidade, tipicidade e da

⁵²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador"** - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinariedade. In: Revista da Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, v. 102, 2007.

⁵²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **ADI n. 2446**. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. (...) REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, julgado em 11/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022. Disponível <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur463131/false>. Acesso em 08 fev 2023.

separação dos poderes. Reforçou que o preceito normativo permitiria à autoridade fiscal tributar fato gerador não ocorrido, além de inserir a interpretação econômica no direito tributário brasileiro, abrindo espaço para a tributação por analogia, além de permitir que o agente fiscal preencha as lacunas legais com a interpretação analógica, desarvorando-se no papel do legislador. Confira:

[n]a prática a norma pretende eliminar a possibilidade dos contribuintes de fazerem o legítimo planejamento tributário, possibilitando que o ‘agente fiscalizador’ utilize-se da interpretação econômica em direito tributário que consiste na prerrogativa dada ao fiscal de efetivar o lançamento tributário com base, NÃO nas operações realizadas pelos documentos e de acordo com a lei, mas no que tais operações podem estar encobrindo, ao ver do agente da administração pública, uma operação econômica tributável encoberta (disfarçada ou fingida) por uma norma jurídica da qual resultasse um pagamento de tributo menor [...]” (p.3 da inicial).

No voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia, restou claro posicionamento no sentido da inexistência de proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. Assim, não se veda ao contribuinte buscar, pelos meios legítimos e condutas 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.”⁵²²

Em verdade, segundo a Ministra, a desconsideração autorizada pela norma está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador, tendo como escopo dar máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária, mas, ainda, ao princípio da lealdade tributária, razão pela qual inexistente a inconstitucionalidade apontada. Para a Ministra, a norma do parágrafo único do art. 116 não versa, “ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica. Ali não se trata da interpretação da lei, o que se dá no Capítulo IV do Código Tributário Nacional intitulado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”.

Enfim, reforçou-se, ainda, as diferenças entre a elisão fiscal e evasão, pontuando que a expressão “norma antielisão” é inapropriada, já que o dispositivo em questão cuida do combate à evasão fiscal, esta sim considerada ilícita. Nesse sentido, os Ministros do STF, por maioria, julgaram improcedente o pedido formulado na ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes.

⁵²² Teor do voto da Relatora na ADI 2446.

No voto vencido do Ministro Ricardo Lewandowski e, seguido por Alexandre de Moraes, que reajustou seu voto e acompanhou a divergência, reforçou-se - assim como fez a Relatora - que “a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.”

Dessa forma, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional busca coibir a simulação da conduta que avilta o caráter lícito do fato ocorrido e não teria como escopo regular prática de planejamento tributário. Nesse sentido, o dispositivo analisado não cria para o agente fiscal “poder de tributar fato gerador inexistente, mas tão somente possibilita constituir obrigação tributária nos casos de dissimulação acobertada por atos e negócios jurídicos.” Portanto, para o Ministro, descabe cogitar ofensa ao princípio constitucional da legalidade tributária, já que a norma em questão busca inibir condutas ilícitas caracterizadas como sonegação fiscal.

Restou claro, ainda, no voto sob análise, o empréstimo às normas de direito civil (art. 167 CC) para atribuição dos efeitos de nulidade ou anulabilidade para os vícios atinentes à existência e à validade dos negócios jurídicos, não tendo, o parágrafo único do art. 116 do CTN, inovado quanto aos limites do planejamento tributário. Assim, citando as lições de Roque Carrazza⁵²³, ressaltou que a “a simulação, em rigor, é uma só, não havendo porque distinguir, como fazem alguns, a civil da fiscal”.

Pontuou-se, ademais, que a plena eficácia da norma depende de lei ordinária e como asseverado pela Min. Carmem Lúcia, “enquanto esta não for editada as autoridades fazendárias estarão impedidas de efetuar a desconsideração do ato ou do negócio que entenderem inquinados de simulação”. Em seguida, surge então o ponto de discordância do Ministro nos seguintes termos:

Por outro lado, deve ser questionado se, quando editada a lei ordinária a que faz referência o dispositivo aqui questionado, poderá a autoridade administrativa, *sponte propria*, desconsiderar atos ou negócios jurídicos simulados. Desta feita, pedindo as mais respeitadas vênias à Eminente Relatora, assim como àqueles que já a acompanharam, compreendo que a providência não caberia a qualquer autoridade administrativa, já que apenas ao Judiciário competiria declarar a nulidade de ato ou negócio jurídico alegadamente simulados.

⁵²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 515.

Dessa forma, sustentou-se que o entendimento acima, decorre da interpretação do parágrafo único do art. 168 do Código Civil. Nesse sentido, não caberia ao Fisco conhecer de ofício a simulação, realizando o lançamento do tributo, pois tal declaração caberia exclusivamente ao Poder Judiciário em abono ao princípio da reserva de jurisdição.

Após pedido de vista, manifestou-se, ao final, o Ministro Dias Toffoli que acompanhou a Relatora e julgou improcedente a ação direta. Reforçou-se o entendimento 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.” Asseverou a inexistência de violação do art. 150, inciso I, da Constituição Federal, uma vez que a administração tributária deve demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador previsto em lei ou a presença dos elementos constitutivos da obrigação tributária, além da necessidade de evidenciar a ocorrência de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Quanto ao Princípio da separação dos Poderes não se vislumbrou a “possibilidade de a autoridade fiscal usurpar competência legislativa, realizando tributação por analogia ou fora das hipóteses legalmente previstas, mediante interpretação econômica”. Ademais, divergindo do Ministro Ricardo Lewandowski, entendeu que não se aplica o princípio da reserva de jurisdição, defendendo que a autoridade fiscal pode se valer de tal procedimento com respeito ao devido processo legal e, inclusive, eventual decisão administrativa com base no dispositivo em questão, não está imune ao controle jurisdicional.

Destacou-se, também, que a desconsideração referida no preceito impugnado não equivale à anulação de negócio jurídico simulado disposta nos artigos 167 e 168 do Código Civil. Em verdade, como ressaltado nas informações prestadas pelo Presidente da República, o dispositivo do CTN permite tão-somente que a autoridade fiscal negue eficácia àqueles atos ou negócios jurídicos, ressaltando que a medida administrativa não atua no plano da validade.

6.2.4.1 Análise Crítica

O tema da interpretação econômica é recorrente nos estudos envolvendo planejamento tributário. De início, vale lembrar, o entendimento doutrinário de Johnson Nogueira ao mencionar que a interpretação econômica adota algumas variantes

conceituais, dentre elas, o combate ao abuso de formas do Direito Privado e a introdução da teoria do abuso do direito no Direito Tributário.⁵²⁴

Tradicionalmente, nos estudos envolvendo o planejamento tributário, a aplicação da interpretação econômica no direito brasileiro é entendida no sentido de “busca da substância econômica ou de identidade de efeitos econômicos dos atos praticados pelo contribuinte para fins de verificação da incidência da lei tributária.”⁵²⁵

O planejamento tributário é reconhecido como um direito assegurado ao contribuinte de gerenciar a diminuição dos custos com os tributos. É, portanto, uma atividade lícita que propicia economia tributária, devendo estar adstrita ao princípio da legalidade.

A doutrina cita figuras jurídicas que se relacionam com a ocorrência do “fato gerador” e ressaltam as dificuldades semânticas e desencontros teóricos sobre a sua licitude, a saber: evasão, elisão, sonegação, simulação e fraude. As duas primeiras – evasão e elisão – precedem o fato gerador no mundo dos fatos e são quase sempre lícitas, enquanto a sonegação e fraude ocorrem após o fato gerador e são consideradas sempre ilícitas.⁵²⁶

A Evasão (*Steuervermeidung* no Alemão e *tax saving* no inglês) refere-se a “economia de imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário.”⁵²⁷ A doutrina brasileira costuma adotar o sentido da expressão inglesa – *tax evasion* - e a considera como ilícita (evasão ilícita).

Dessa forma, a expressão “evasão” adentrou no país através da obra de Sampaio Dória e é utilizada no sentido de ilícito penal, compreendendo *v. g.* simulação, fraude, conluio, sonegação etc.

Por sua vez, a Elisão (*Steuerumgehung* em Alemão e *tax avoidance* em inglês) diz respeito “a economia de imposto obtida pela prática de um ato revertido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei.”⁵²⁸ Vale pontuar que a licitude da elisão é defendida pelos adeptos do primado do direito civil e da interpretação lógico-

⁵²⁴ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Interpretação Econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 19-23.

⁵²⁵ GRECO, Marco Aurelio, **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. SP: Dialética, 1998, p. 110

⁵²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p.219.

⁵²⁷ TORRES, **op.cit.**, 2006, p.219.

⁵²⁸ *Ibidem*, 2006, p. 219-220.

sistemática, enquanto a tese da ilicitude foi defendida pelos partidários da consideração econômica do fato gerador e da autonomia do direito tributário, “já que constituiria abuso da forma jurídica qualquer descoincidência entre a roupagem exterior do negócio e o conteúdo econômico que lhe corresponde.”⁵²⁹

Conforme observa Diva Malerbi, o termo "elisão" se afigura ambíguo e comporta uma variedade de configurações tributárias no âmbito da doutrina, não existindo sequer concordância quanto ao seu conceito. Há, porém, dentre as várias teorias, duas correntes que se diferenciam de forma mais nítida: I) os que consideram o comportamento elisivo como aquele permitido pelo direito positivo, conferindo-lhe natureza jurídica; II) os que percebem tratar-se de uma infração à lei tributária e, portanto, conduzida “pelos princípios que a informam, ainda que possa o comportamento elisivo desfrutar de certa juridicidade perante o direito privado”.⁵³⁰

Para além dos dois tipos de conduta realizada pelo contribuinte acima detalhada – elisão (lícita) e evasão (Ilícita) -, há um terceiro comportamento conhecido como elusão fiscal ou planejamento tributário abusivo, ainda pouco admitido pela doutrina brasileira. Segundo Godoi, esse terceiro tipo de conduta - que o direito espanhol denomina *elusión fiscal* -, refere-se ao comportamento artificioso e abusivo realizado pelo contribuinte que busca evitar a ocorrência do fato gerador, sob a aparência de legalidade e licitude, através da prática de atos ou negócios jurídicos distorcidos ou, ainda, se inserir em regime tributário mais benéfico que a lei reserva para alcançar outras situações.⁵³¹

Segundo essa concepção, a figura da elusão ou planejamento tributário abusivo passou a ser objeto de tratamento legislativo no Brasil com o advento do parágrafo único do art. 116 do CTN, cujo propósito foi coibir planejamentos tributários “sofisticados” ou “praticados com abuso.”⁵³²

Entretanto, a doutrina brasileira, de modo geral, - respaldada pelo formalismo da reserva absoluta de lei e tipicidade cerrada - só admite dois campos de atuação do contribuinte, restando inatacável aqueles comportamentos artificiosos com intuito de atingir resultados práticos totalmente distanciados daqueles para os quais as formas jurídicas foram criadas para o direito positivo.

⁵²⁹ Idem, p.220.

⁵³⁰ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. SP: Revista dos Tribunais, 1984, p. 13.

⁵³¹FERRAZ, L; GODOI, M. S; SPAGNOL, W. B. **Curso de direito financeiro e tributário**. BH: Fórum, 2020, p. 540

⁵³² Idem, 2020, p. 540.

Para Godoi, a norma do art. 116, parágrafo único diz respeito à prática de elusão tributária, “em que os atos e negócios engendrados pelas partes, apesar de formalmente regulares, mostram-se abusivos ou artificiosos, já que sua formalização manipula e distorce os institutos e as normas jurídicas em vigor, em busca de vantagens econômicas indevidas”.⁵³³

Não obstante o posicionamento do autor, prevalece na doutrina que se não há simulação no comportamento elisivo, existe simplesmente um negócio jurídico indireto em matéria fiscal. Se o sujeito é livre para dirigir sua atividade econômica com intuito de pagar menos tributo, um negócio indireto afigura-se um comportamento lícito e, portanto, permitido. Por outro lado, como argumento contrário para justificar a possibilidade de ilicitude do comportamento elisivo, o fim almejado pelo contribuinte é ilícito, pois a forma jurídica visaria de forma exclusiva fraudar a eficácia de uma norma tributária.⁵³⁴

Nesse cenário de grandes debates doutrinários, conforme visto, surgiu a discussão em torno da denominada “norma geral antielisiva”, positivada no art. 116, parágrafo único, do CTN, com a redação da LC 104/01, trazendo reflexões quanto ao alcance desse enunciado normativo.

O Professor Eduardo Monteiro, em sua dissertação de Mestrado na UFBA, já defendia a inconstitucionalidade de se construir uma norma geral antielisão com base no parágrafo único do art. 116 do CTN, uma vez que a elisão tributária é direito fundamental do contribuinte, tendo o STF justamente cancelado esse entendimento.

Na realidade, o parágrafo único do art. 116 do CTN não configura uma norma geral antielisão, “prestando-se melhor ao combate da evasão fiscal, já que o seu núcleo significativo (o verbo dissimular) se refere à prática de condutas do contribuinte que consubstanciam a simulação relativa descrita pela doutrina do Direito civil,”⁵³⁵ conforme conceito previsto no art. 167 do CC de 2002.

O dispositivo analisado seria aproveitado ao complementar os instrumentos previstos no art. 149, VII, do CTN. Todavia, se a lei ordinária que regulamente os procedimentos da referida norma pretender instituir uma “disciplina que vise desconsiderar os atos lícitos dos contribuintes que possuem o efeito elisivo, deverá a

⁵³³ FERRAZ, L; GODOI, M. S; SPAGNOL, W. B. **op. cit.** 2020, p. 540.

⁵³⁴ MALERBI, **op. cit.**, 1984, p. 28.

⁵³⁵ MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **A elisão tributária como direito fundamental do contribuinte.** Dissertação de mestrado apresentada à Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador, 2011, p. 143. Disponível: <http://www.repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/10718>. Acesso em 28 out. 2022.

mesma ser considerada inconstitucional pelos mesmos motivos que levam a tal conclusão em relação à norma geral antielisão.”⁵³⁶

Outra dissertação de Mestrado da UFBA também abordou ligeiramente o tema da interpretação econômica e teceu comentários sobre o parágrafo único do art. 116 do CTN. José Antônio Ferreira Garrido em seu trabalho intitulado “Fato Gerador da Obrigação Tributária como Ato-Fato Jurídico” conclui que “a interpretação econômica se encontra mais próxima ao direito positivo brasileiro do que se supõe.”⁵³⁷

O legislador, em obediência a competência tributária outorgada pela Constituição, colhe fatos da realidade social e de caráter econômico com objetivo de surgir a obrigação de natureza pecuniária cujo objeto é denominado tributo. Dessa forma, “juridiciza esses fatos como condutas em que há a intervenção humana tomada de forma avolitiva, malgrado normas pertencentes a outros ramos do direito já os tenham submetido à incidência tributária, atribuindo relevância à vontade.”⁵³⁸

Ademais, o direito tributário enquanto um direito de superposição, “cujos fatos a partir dos quais nascem as obrigações concernentes aos tributados são considerados atos-fatos jurídicos. O que importa para a tributação, pois, é o resultado da conduta.”⁵³⁹

Ao tecer comentários sobre o parágrafo único ao art. 116, pontuou-se que o legislador criou normas com intuito de evitar frustração na tributação, nada obstante a ocorrência do fato jurídico de conteúdo econômico. Segundo, expõe Garrido, paradigmas de interpretação econômica, “permeiam o direito tributário positivo pátrio, sendo inegável reconhecer que, quando a norma tributária segrega os atos e negócios jurídicos de forma avolitiva — como atos-fatos jurídicos —, o faz a fim de realçar o aspecto econômico.”⁵⁴⁰

Amílcar Falcão ao abordar o tema da interpretação econômica, evasão tributária e economia do tributo, leciona que para admissão do chamado método da interpretação econômica, é necessário que se esteja diante de uma evasão tributária em sentido estrito (*Steuerumgehung*), isto é, da adoção de uma forma jurídica anormal, inadequada e atípica, não obstante permitida pelo direito privado, para a consecução do resultado econômico

⁵³⁶ Idem, 2011, p. 143.

⁵³⁷ GARRIDO, José Antônio Ferreira. **Fato gerador da obrigação tributária como ato-fato jurídico**. Dissertação de mestrado apresentada à Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador, 2012, p. 199. Disponível: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/8314> Acesso em 15 mar 2023.

⁵³⁸ GARRIDO, Idem, p. 199

⁵³⁹ Ibidem, p. 199.

⁵⁴⁰ GARRIDO, **op. cit.**, 2012, p. 200.

que se tenha em vista concretizar. “Não basta, pois, qualquer vantagem fiscal, cuja concretização é possível e lícita, no caso de economia fiscal (*Steuereinsparung*) (...).”⁵⁴¹

Dessa forma, o método da interpretação econômica teria lugar apenas nas hipóteses de adoção abusiva e inadequada das formas jurídicas com intuito de provocar a elusão fiscal, ou seja, a utilização de manobras ilícitas com manifesta inadequação entre o suporte econômico do ato ou negócio jurídico e sua forma jurídica exteriorizada. Isso porque é legítimo ao contribuinte buscar a economia fiscal (elisão) através de posturas lícitas.

Ademais, adverte Godoi que a doutrina clássica, a exemplo de Amílcar Falcão, Ruy Barbosa Nogueira e Geraldo Ataliba sustentaram posicionamentos muito menos formalistas sobre os limites do planejamento tributário do que os defendidos pela maioria da doutrina atual que, conforme comentado acima, ainda estão apegados ao formalismo da reserva absoluta de lei e tipicidade fechada. Cita ainda que os maiores defensores da viabilidade constitucional das normas gerais antiabuso são Ricardo Lobo Torres e Marco Aurélio Greco.⁵⁴²

Na ADI 2.446/DF, sob análise, houve menção expressa à teoria da interpretação econômica pelo STF. Em verdade, a Ministra ponderou que a norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe de espaço autorizado de interpretação econômica, pois o dispositivo em questão não versa sobre a interpretação da lei, matéria esta disciplinada no Código Tributário Nacional no capítulo que versa sobre a “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”. Nesse ponto, percebe-se afastamento e refutação da teoria e sua utilização na acepção de combate ao abuso de direito, na linha de pensamento de Johnson Nogueira que elenca as variantes conceituais da interpretação econômica.

Salientou-se que a norma sob análise, cujo objetivo primordial é o combate à evasão fiscal, não representa permissão para que a autoridade fiscal possa realizar a cobrança de tributo por analogia ou fora das hipóteses legais, mediante interpretação econômica. O preceito legal constante no parágrafo único do art. 116 do CTN apenas viabiliza a aplicação de base de cálculo e alíquota pelo agente fiscal a uma hipótese de incidência posta em lei e que tenha se realizado de forma efetiva.

⁵⁴¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 1ª. ed. RJ: edições financeiras S.A., 1964, p. 75.

⁵⁴² FERRAZ, L; GODOI, M. S; SPAGNOL, W. B. **Curso de direito financeiro e tributário**. BH: Fórum, 2020, p. 544.

Resta claro que há um direcionamento em aproximar a interpretação econômica das hipóteses vedadas na lei, seja através do uso da analogia, seja em situações fora do espectro legal, em contrariedade aos princípios da legalidade e tipicidade tributária em postura mais formalista, como a verificada pela doutrina majoritária. Portanto, embora se reconheça no voto da Relatora que o tema da interpretação econômica não se relacionaria com o preceito analisado, a sua aparição revela que a Suprema Corte a rechaça na seara tributária.

Ademais, o empréstimo às normas de direito civil pelo direito tributário no que tange aos efeitos de nulidade ou anulabilidade para os vícios relativos à existência e à validade dos negócios jurídicos, demonstra adesão a corrente que preconiza o primado do direito civil, concebendo o Direito Tributário como um “Direito de Sobreposição”, ou seja, a ideia que o direito tributário está subordinado aos conceitos e institutos do direito privado. Assim, foi dito nas discussões que não se deve diferenciar a simulação civil da fiscal.

Destarte, não houve no Julgado confusão terminológica ou mesmo referência expressa à análise econômica do direito ou consequencialismo judicial (ou econômico) enquanto técnica de decisão judicial, embora o tema da elisão/evasão/elusão fiscal possua estreita relação com os temas debatidos pelos Ministros.

Sob o prisma da AED, o tributo, para além de uma obrigação legal (visão normativa), é compreendido como um custo de transação nas trocas realizadas pelos contribuintes no espaço público de mercado e a análise econômica perpassa pelo cotejo entre a eficiência das escolhas e o cenário da escassez de recursos. Assim, “o cenário desfavorável à eficiência ocorre quando o Direito se afasta da Economia na elaboração de leis e na tomada de decisões jurídicas”⁵⁴³.

Dessa forma, tendo como premissa que a elisão tributária é uma proteção fundamental do contribuinte, o Supremo Tribunal Federal ao afastar a construção de uma norma geral antielisão, “repudiou interesses escusos governamentais para o aumento ilícito da arrecadação e realizou a tutela da ordem jurídica e do bom funcionamento do mercado.”⁵⁴⁴

⁵⁴³ MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **O tributo enquanto custo de transação, a elisão tributária e a decisão do supremo tribunal federal na ação direta de inconstitucionalidade 2446**. In: Direito Público em foco. Editora Papel da palavra, jun 2023.

Disponível <https://papeldapalavra.com/catalogo/direitopublicoemfoco/>. Acesso em: jul 2023.

⁵⁴⁴ MONTEIRO, **op. cit.**, 2023.

Em outro giro, em obra específica sobre a análise econômica do direito à elisão fiscal, Agostinho do Nascimento Netto, em posição divergente, sustenta que o diálogo entre o Direito e a Economia se afigura como instrumento para soluções jurídicas e a “economia fiscal ou da elisão fiscal praticadas com abuso da autonomia negocial e do direito à auto-organização e de contratar é uma patologia, que afeta a qualidade das relações jurídicas e econômicas verificadas em um mercado.⁵⁴⁵”

Por todo o exposto, verifica-se que a Suprema Corte, através do voto da Relatora, afastou a aplicação da interpretação econômica, vinculando-a a situações onde há a cobrança de tributo por analogia ou fora das hipóteses legais. Deixou o Tribunal de enfrentar o tema da interpretação econômica sob o viés da teoria do abuso de direito e, ainda, de tratar das situações que envolvam elusão fiscal – planejamento tributário abusivo.

6.3 APLICABILIDADE DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nos tópicos anteriores foram analisadas decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça que mencionaram e afastaram, de modo geral, a aplicação da interpretação econômica no direito tributário brasileiro. Tal postura se coaduna com o entendimento prevalecente na doutrina brasileira que rechaça a possibilidade de utilização de critérios econômicos na interpretação e aplicação das normas jurídico-tributárias.

Isso porque, o lugar comum no direito brasileiro é a prevalência da legalidade e da tipicidade cerrada como princípios norteadores endereçados ao aplicador da norma, prevalecendo, portanto, sobre considerações baseadas na capacidade econômica e contributiva do sujeito passivo.

Nessa linha, alguns doutrinadores, contrários à teoria, apontam efeitos erosivos da aplicação da interpretação econômica, alinhados a um perfil mais formalista⁵⁴⁶ do direito tributário. O primeiro deles, e mais temido, diz respeito ao risco de aplicação da analogia

⁵⁴⁵ NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. **Análise econômica do direito à elisão fiscal**. RJ: Lumen Juris, 2017, p. 244.

⁵⁴⁶ Vale esclarecer que, ao nominar a doutrina majoritária como formalista, não supõe uma qualificação negativa, mas sim fazer alusão aos autores mais apegados à legalidade e tipicidade tributária. De modo geral, como exposto nesta tese, a doutrina rechaça a interpretação econômica, inclusive em sua mais moderna concepção teleológica.

(ou "interpretação proibida") e, por conseguinte, à fragilização do princípio da estrita legalidade, tipicidade e segurança jurídica.

Outro ponto diz respeito ao aumento da intervenção no direito de propriedade e na liberdade econômica dos contribuintes, admitindo-se alcançar, supostamente, fatos econômicos não contemplados pela lei tributária. Com esse olhar, a autoridade fiscal não poderia de modo algum substituir o critério legal por considerações econômicas para ponderar os atos praticados pelo sujeito passivo como fatos imponíveis, mesmo no terreno da elusão fiscal.

A postura acima, para a maioria da doutrina, privilegiaria uma interpretação da lei tributária com viés arrecadatório em detrimento das garantias dos contribuintes, já que o cidadão não pode ser surpreendido com inovações interpretativas tendenciosas politicamente ou arbitrárias à lei. Outrossim, poderia surgir, ainda, a imersão de questões políticas no direito ou quiçá ativismo judicial desmedido, onde o aplicador adentraria na atividade legiferante, trazendo para o espectro da norma tributária um fato não contemplado na lei.

Aqui, os argumentos se voltam para repelir a concepção mais tradicional da interpretação econômica calcada no modelo originário alemão, onde os abusos que foram cometidos contra as garantias dos contribuintes, eternizaram a antipatia e a correlação da teoria com a ideologia dos regimes autoritários, sobretudo o nazismo.

A afirmação de Alfredo Augusto Becker de que a interpretação econômica "incorre no maior equívoco do Direito Tributário" está vinculada à ideia do seu nascedouro (versão originária alemã de Enno Becker), comumente associada de maneira equivocada a regimes totalitários.

Entretanto, noticia a literatura jurídica que Alfredo Becker, com toda sua obstinação pelo purismo jurídico, tornou-se o maior crítico da interpretação econômica e o responsável por disseminar essa correlação indevida da teoria com o autoritarismo. Como se viu nesta tese, a origem das considerações econômicas antecede o regime nazista e não sofrera influência deste. "O que aconteceu foi, apenas, a positividade da consideração econômica do fato (Teoria do Julgamento) em momento simultâneo à positividade do nacional socialismo."⁵⁴⁷

⁵⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5 ed. SP: Saraiva, 2015, p. 733.

Cogita-se, ainda, para afastar a teoria, o eventual acolhimento da ideia de “direito livre”, sem vinculação estreita com a lei - antinormativismo – permitindo-se a utilização de analogia ou o alcance de fatos alheios à norma legal, em retorno à vetusta consideração econômica do fato gerador nos moldes alemães (versão originária). Dessa forma, se descortinaria a possibilidade de uma atividade do intérprete sem um limite claro, capaz de acarretar a incerteza e insegurança jurídicas.

Todavia, a interpretação econômica como critério teleológico, como leciona Schoueri, encerra-se com a construção de uma norma jurídica. “Não serve ela de escusa para extensão da norma, ou para sua fragmentação.”⁵⁴⁸ Logo, para o autor, seria falso o dilema dos que questionam a consideração econômica com base na segurança jurídica.

Mesmo com essas ponderações acima, de modo geral contrárias à teoria, para nós, seria possível conceber a interpretação econômica como uma variante do método interpretativo teológico-finalístico, harmonizando-a com o ordenamento jurídico pátrio. Afasta-se, portanto, o modelo originário alemão e mais temido pela doutrina majoritária.

Tal postura se coaduna com a concepção de que o intérprete, ao aplicar a norma tributária, não pode ficar adstrito a um modelo que ignore as finalidades da lei tributária, em prol de uma cultura jurídica que caminha para um único vetor interpretativo. O estigma, em torno da teoria e outros equívocos que a colocaram ao lado de ideias autoritárias, não deve servir como escudo para sua compreensão e aplicação pelo intérprete da lei tributária.

A premissa é afastar o entendimento de que a única finalidade da lei tributária é arrecadatória e que a interpretação da norma deve ser norteadada, exclusivamente, para atender ao interesse estatal de angariar recursos públicos (critério apriorístico *in dubio pro fisco*).

A interpretação econômica, pelo contrário, pode ter como resultado um caminho mais favorável ao contribuinte, não sendo de aplicação exclusiva aos interesses do ente estatal, sob pena de favorecimento e tratamento desigual de uma das partes da relação jurídico-tributária.

⁵⁴⁸ Ibidem, 2015, p. 751.

A propósito, segundo Ézio Vanoni qualquer orientação *a priori* da labuta interpretativa, a favor do fisco ou a favor do contribuinte, representa uma inaceitável limitação do processo de interpretação da lei.⁵⁴⁹

Do ponto de vista da autonomia do direito tributário frente ao direito civil e da interpretação dos artigos 109 e 110 do CTN, seguimos entendimento de Tipke e Lang, segundo o qual, na interpretação de conceitos legais tributários deve-se ter como premissa que inexistente prevalência teleológica do direito civil e, caso se trate de um conceito jurídico-tributário derogante do direito civil, assim deve esse interpretar-se econômico-teologicamente.

Também no mesmo sentido, Heinch Beisse⁵⁵⁰ defende que, conforme parâmetros teleológicos, se há de decidir, quando uma norma de direito tributário ou um conceito deve ser entendido ou não “economicamente”, mas em uma acepção já cunhada fora do direito tributário. Na hipótese do silêncio da lei, deve prevalecer o significado econômico do fato gerador.

Para nós, aqui há não apenas o interesse público primário do Estado (prestigiando a ordem pública), como também o secundário (angariar recursos aos cofres públicos) segundo lições do Professor Geraldo Ataliba. No Estado Democrático de Direito a tributação também deve ser vista em uma perspectiva de solidariedade fiscal e social, como fonte de distribuição de riqueza e redução das desigualdades sociais e, ainda, como um dever de cidadania, de modo que o pagamento de tributos consistiria em um dever fundamental na linha de pensamento de Casalta Nabais.⁵⁵¹ O tributo, assim, realiza - não limita - os direitos fundamentais.

Desse modo, a interpretação econômica como critério teleológico deve ser acolhida e compatibilizada com a ordem jurídica, por exemplo, com o direito de o contribuinte realizar o planejamento tributário de suas atividades, desde que observada as limitações constitucionais ao poder de tributar, em especial, os princípios da legalidade e tipicidade. As considerações econômicas teriam lugar para fins interpretativos, desde que

⁵⁴⁹ VANONI, Ézio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução Rubens Gomes de Sousa. RJ: Edições financeiras, 1952.

⁵⁵⁰ BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência Alemão. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.p. 36

⁵⁵¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

não implique exigência de tributo não previsto em lei e que não seja um caminho exclusivo do intérprete.

A prática dos Tribunais Superiores, em diversas decisões envolvendo matéria tributária, já apontam certa mitigação da legalidade e tipicidade tributária nos moldes preconizados pelo formalismo jurídico. Também se percebe, ainda que de forma tímida e por vezes velada, a adoção de conceitos econômicos na interpretação das normas jurídicas, em consonância com a possibilidade de aplicação da interpretação econômica como critério teleológico. Os debates do STF envolvendo a materialidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) são exemplos dessa inclinação.

Em uma demanda envolvendo a discussão sobre a taxatividade da lista anexa do Imposto sobre Serviços – ISS, o STF, no (RE) 784439, julgado em 29.06.2020, fixou a tese de repercussão geral (Tema 296) no seguinte sentido: "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". Nessa senda, a Suprema Corte alargou as regras constitucionais em matéria tributária ao afirmar que a tributação pode recair extensivamente sobre serviços congêneres.⁵⁵²

Na ocasião, admitindo tal possibilidade, o STF mencionou que “embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais”. Os precedentes citados, já estudados nesta tese, foram o RE 592.905, Rel. Ministro Eros Grau, sobre as operações de arrendamento mercantil e RE 651.703, Rel. Ministro Luiz Fux, sobre as empresas de planos privados de assistência à saúde onde foram examinadas as incidências do ISS.

Como visto, na discussão do RE 651.703 sobre as empresas de planos privados de assistência à saúde, a interpretação econômica foi invocada para apartar um sentido civilista de expressão – conceito de serviço - e adotar-se um sentido econômico. No âmbito do STJ, no bojo do Recurso Especial n. 1.221.170/PR, vimos que a determinação do conceito de insumo se deu via consideração econômica.

⁵⁵² RE 784439, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 29-06-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020.

Não se quer afirmar, contudo, que a legalidade tributária não seja o princípio mais importante dentre as limitações ao poder tributar. Entende-se que é preciso a mudança de perspectiva com relação ao direito tributário, não o relacionando à ideia cingida de que seu propósito é tão-somente arrecadatório ou tendenciosamente favorável ao fisco como expomos acima.

A interpretação econômica como critério teleológico não pode assumir feição fiscalista; deve sim ser concebida como um método legítimo que auxilia o intérprete na aplicação da norma tributária, podendo ter como resultado, um entendimento favorável seja para o fisco, seja para o contribuinte.

É preciso, portanto, pensar o direito tributário a partir de uma releitura sob as lentes da justiça tributária, onde a capacidade contributiva (econômica) e isonomia sejam vetores que direcionem não apenas o legislador, mas o intérprete e aplicador da norma. Outrossim, a afirmação de que só seria possível a interpretação jurídica e que inexistiria interpretação econômica do direito é, a nosso sentir, fechar os olhos para outras realidades que se descortinam no cenário jurídico.

O significado da expressão interpretação econômica sequer deve ser tomada em sua literalidade como esclarece Geraldo Ataliba. Não significa a adoção de critérios econômicos para interpretar a norma jurídica. A interpretação da norma jurídica é jurídica. O que se afirma é que a lei tributária ao descrever um fato e lhe atribuir consequência jurídica com o nascimento da obrigação tributária está levando em conta a consistência econômica do fato e não a sua roupagem exterior. Seria interpretação jurídica que considera, de forma preponderante, os aspectos econômicos.⁵⁵³

6.3.1 Interpretação econômica como critério teleológico e a interpretação econômica como variante ao combate do planejamento tributário abusivo (elusão fiscal)

É preciso apartar a variante teleológica da interpretação econômica, ora adotada nesta tese, da vertente que combate a elusão fiscal e/ou planejamento tributário abusivo, corrente minoritária na doutrina brasileira.

⁵⁵³ ATALIBA, Geraldo. 5ª assembleia. Interpretação econômica em Direito Tributário (José Eduardo Monteiro de Barros) In: ATALIBA, Geraldo *et al.* **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 183.

Na interpretação econômica, dentro do contexto de combate ao planejamento abusivo, a teoria caminha para um terreno bastante controvertido acerca da análise da fraude tributária e teoria do abuso do direito. Vale salientar, repita-se, que não foi objetivo desta tese adentrar nessa vertente da interpretação econômica, mas sim abordá-la, de modo estrito, enquanto método teleológico, na linha de pensamento da moderna doutrina Alemã.

Como visto no tópico referente à jurisprudência do STF, o tema do planejamento tributário foi abordado a partir da análise da ADI 2.446/DF, que reconheceu o direito do contribuinte planejar tributariamente suas atividades, com fulcro nos princípios constitucionais tributários da legalidade e da tipicidade, tendo sido discutida, lateralmente, a teoria da interpretação econômica no direito tributário.

Note-se que, nos estudos envolvendo o referido tema, destaca-se a aplicação da interpretação econômica na vertente do combate ao abuso do direito, possibilitando afastar a forma jurídica e atingir o substrato econômico apenas nas hipóteses de prática de planejamento tributário abusivo. Nesse sentido, além da dualidade entre os comportamentos lícito (elisão) e ilícito (evasão) dos sujeitos passivos, deve ser acrescida uma terceira modalidade, qual seja, a elusão fiscal (abuso de direito ou abuso de formas ou fraude à lei fiscal).

Aponta Godoi que no Acórdão da ADI n. 2.446, esperava-se que a visão tripartida acima referida - elisão/evasão/elusão - fosse analisada pelo Tribunal e fornecesse elementos para apurar sua adequação ou não ao ordenamento tributário brasileiro. Todavia, essa concepção sequer foi mencionada, tendo os três votos escritos adotado, de modo expresso, a visão bipartida (elisão *versus* evasão).⁵⁵⁴

Entretanto, segundo o autor, a análise conjunta dos três votos “ressai a interpretação de que, no campo da evasão fiscal a ser combatida pelo art. 116, parágrafo único, do CTN, encontram-se, além dos atos simulados, os comportamentos em fraude à lei, abuso de forma ou abuso de direito”.⁵⁵⁵

Em verdade, esclarece Godoi que, alinhado a seu posicionamento, autores como Ricardo Lobo Torres, Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha sempre identificaram

⁵⁵⁴ GODOI, Marciano Seabra de. **Exercício de Compreensão Crítica do Acórdão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446 (2022) e de suas Consequências Práticas sobre o Planejamento Tributário no Direito Brasileiro**. Revista Direito Tributário Atual n° 52. ano 40. p. 465-485. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022.

⁵⁵⁵ Ibidem, 2022.

o art. 116, parágrafo único, do CTN, como uma *norma geral antiabuso* e nunca defenderam que o referido dispositivo teria proibido ou suprimido um planejamento tributário lícito, “como se, a partir da aprovação do dispositivo legal, os contribuintes estivessem obrigados, por uma espécie de dever moral ou cívico, a escolher em sua vida patrimonial e negocial as vias mais pesadamente tributadas”.⁵⁵⁶

Nesse sentido, uma vez esclarecida as vertentes/variantes da interpretação econômica, vale reforçar que, como proposto nesta tese, nos atemos ao estudo da teoria enquanto critério teleológico, buscando contemplar na interpretação da norma o seu elemento finalístico. Não se quer pôr um peso maior no critério econômico em detrimento do jurídico, mas apenas reconhecer que, em certas circunstâncias, deve o intérprete e aplicador da norma tributária buscar a substância econômica do ato ou negócio jurídico a fim de interpretá-lo.

Tal postura não ignora eventos legislados que repudiam a vetusta teoria da consideração econômica do fato gerador, inclusive no anteprojeto e projeto do CTN. A versão originária alemã não foi aqui defendida e tampouco é aceita pela doutrina atual.

Enfim, em matéria de interpretação econômica é o princípio da capacidade contributiva o sustentáculo que legitima a construção da norma tributária pelo intérprete para o alcance da justiça fiscal. Uma interpretação jurídica não afasta, portanto, os aspectos econômicos envolvidos à lei. Assim, cabe ao intérprete, tão-somente, não ignorar os fatos econômicos latentes na norma tributária.

⁵⁵⁶ GODOI, *op. cit.*, 2022, p. 470.

6. CONCLUSÕES

Ao longo do desenvolvimento do presente estudo, com a análise dos temas propostos, foi possível verificar ilações:

1. Em primeiro lugar, resta fixada nesta pesquisa a seguinte tese jurídica: A teoria da interpretação econômica no direito tributário, diante de diversas variantes conceituais, tem espaço no ordenamento jurídico enquanto critério teleológico de interpretação da norma tributária, delimitadas entre o mínimo e máximo sentido literal possível da palavra. Logo, a interpretação jurídica não afasta a apreciação de aspectos econômicos, tendo em vista o entendimento de que os métodos de interpretação no direito tributário devem se pautar no pluralismo metodológico.

2. Adotou-se a terminologia “interpretação econômica”, por ser a expressão mais utilizada no Brasil pela doutrina e jurisprudência, empregando como sinônimos a consideração econômica - “*wirtschaftliche Betrachtungsweise*” -, critério econômico, consideração do critério econômico e interpretação segundo o critério econômico. A diferenciação entre interpretação (*wirtschaftliche Auslegung*) e consideração econômica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) não é evidenciada, com clareza, pelos juristas que tratam do tema.

3. Em sua acepção mais tradicional, a interpretação econômica no direito tributário consiste em apreender o conteúdo econômico latente nas normas jurídico-tributárias, tendo-se como premissa que as leis tributárias, de *per si*, apresentam teores e efeitos econômicos não podendo ser afastados da atividade do intérprete na sua labuta de alcançar o sentido dos institutos e conceitos jurídicos. Essa é a vertente originária e tida como radical da teoria nos moldes alemães, atualmente abandonada pela doutrina.

4. A interpretação econômica chama à reflexão sobre a possibilidade de se apartar, ou não, o substrato econômico subjacente das normas jurídicas. Entretanto, o peso atribuído ao princípio da legalidade e tipicidade estrita na doutrina e jurisprudência brasileiras sugere que os fatos tributáveis devem ter sido previstos formalmente pelo legislador, mas nem por isso desapegados de qualquer consideração extrajurídica.

5. A teoria da consideração econômica do fato gerador surgiu na Alemanha no início do Século XX com a elaboração do anteprojeto da RAO de 1919 – *Reichsabgabenordnung* – Código Tributário Alemão e, posteriormente, avançou na Itália (denominada de interpretação funcional), França, Suíça, Argentina, Áustria e Brasil.

6. No Brasil, a doutrina pioneira defendeu a interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, sob o argumento de que interessa ao Direito Tributário é a relação econômica advinda da relação jurídica, defendendo-se que os fatos econômicos influenciam o intérprete da norma tributária.

7. Quanto às diferenças terminológicas e a necessidade de apartar institutos diversos, verificou-se que interpretação econômica em sua versão mais atual ora adotada nesta tese, é concebida como critério teleológico e está no campo da teoria geral da interpretação; a análise econômica do direito - AED se consubstancia como um método de abordagem que enlaça direito e economia e o consequencialismo judicial encontra-se no âmbito da teoria da argumentação, enquanto técnica de decisão judicial.

8. O nascedouro da Interpretação econômica e da AED ocorre em espaço e tempo diversos: enquanto a teoria da consideração econômica do fato gerador surgiu na Alemanha em 1919, a AED, embora com raízes mais remotas, se propagou e ganhou destaque nos Estados Unidos com os estudos da Escola de Chicago. Destarte, a AED utiliza-se de teorias e métodos da ciência econômica para a tomada racional de decisões jurídicas.

9. No direito tributário, os argumentos consequencialistas poderão ser melhor aquilatados a partir de considerações econômicas que tenham por fim atender aos objetivos fundamentais do Estado como a redução das desigualdades sociais, erradicação da pobreza, garantia do desenvolvimento nacional, dentre outros. Estreitar o espectro do direito tributário a fins meramente arrecadatários, significa revigorar a ideia abjeta da tributação como relação de poder, em detrimento de outros valores que se coadunam com os direitos fundamentais, a exemplo do princípio da solidariedade fiscal e capacidade contributiva.

10. O aplicador/intérprete da norma tributária pode recorrer a um discurso consequencialista ou mesmo de um argumento da finalidade da lei (interpretação econômica como variante da interpretação teleológica) para, no caso concreto, justificar uma decisão desse perfil respaldado em considerações econômicas. Porém, o ponto sensível que preocupa os estudiosos do direito tributário é reduzir e direcionar a teleologia da norma apenas ao viés arrecadatário (*pro fisco*), desconsiderando consequências sociais, políticas, dentre outras.

11. Na revisitação das regras de competência tributária foi discutido se os comandos constitucionais exprimem um conceito ou tipo. As propriedades típicas são

ilimitadas, fluidas e exemplificativas, enquanto os conceitos são rígidos, limitados e exaustivos. A doutrina, de modo geral, conduz à ilação de que as regras de competência tributária se coadunam com o conceito, de modo a privilegiar a normatividade do Direito.

12. Na discriminação de competências, a interpretação dinâmica, adotada na pesquisa, pressupõe a adaptação contínua do direito às exigências da vida social, enquanto a interpretação estática sustenta que os vocábulos constitucionais devem se pautar no seu conteúdo jurídico, afastando-se a semântica voltada ao sentido econômico.

13. A doutrina aponta argumentos contrários e favoráveis à teoria da interpretação econômica com fulcro nos princípios da Legalidade, da Segurança Jurídica e da Separação dos Poderes de um lado (refutando-a), e, de outro, os Princípios da Capacidade Contributiva, da Solidariedade Social e da Isonomia (reforçando-a).

15. Os estudiosos vinculados à jurisprudência dos interesses passaram a identificar a capacidade contributiva como causa do tributo. Essa visão economicista e causalista inspirou o nascedouro da consideração econômica do fato gerador, no Código Tributário Alemão de 1919.

16. Tendo como premissa o ponto de vista econômico como parte da interpretação econômica-teleológica da lei tributária, verifica-se que os princípios da igualdade e capacidade contributiva se coadunam com a teoria da interpretação econômica, possibilitando o alcance da justiça fiscal, respaldado, ainda, pela ideia de solidariedade social.

17. Acerca do fato imponible e substância econômica, defendia a doutrina pioneira no tema que o fato gerador – enquanto fato juridicamente relevante para o direito tributário – constitui um critério ou indício para aferição da capacidade econômica ou contributiva. Sustentou-se um liame indissolúvel entre o fato jurídico e o fato econômico para fins de análise do fato imponible da obrigação tributária. A interpretação econômica das leis impositivas deriva do conceito de causa da obrigação de imposto, identificada com o princípio da capacidade contributiva.

18. A segurança jurídica quando posta em contato com a legalidade a modela e revela segurança ou certeza. Ademais, a interpretação econômica, para uma corrente contrária, ofenderia o princípio da separação dos poderes, pois a função típica do legislativo estaria sendo realizada pelo Poder Judiciário via labuta interpretativa ao se buscar atingir o conteúdo econômico subjacente às relações jurídicas.

19. A interpretação consiste na busca do sentido e alcance de uma norma jurídica, sendo esta o produto da interpretação e que tem como apoio empírico um documento normativo ou suporte material. O pluralismo metodológico circunda o tema da interpretação na seara do direito tributário. Entende-se que não há hierarquia entre os métodos, existindo uma relação de harmonia e complementariedade.

20. O Código Tributário Nacional ao versar sobre as normas gerais do direito tributário trata no seu Livro Segundo, Capítulo IV, sobre a interpretação e integração da Legislação Tributária. Dentre os dispositivos ali descritos, destacam-se os artigos 109 e 110 que fixam premissas acerca da interpretação da norma tributária.

21. Do ponto de vista da autonomia do direito tributário frente ao direito civil e da interpretação dos artigos 109 e 110 do CTN, entende-se que na interpretação de conceitos legais tributários deve-se ter como premissa que inexistente prevalência teleológica do direito civil. Não há, portanto, primazia absoluta do direito civil em face do direito tributário.

22. Sobre o método da interpretação econômica das leis tributárias sustenta a doutrina germânica que nem um flutuante ponto de vista econômico nem uma interpretação civilística apaixonada das leis tributárias conduzem a resultados corretos. Alguns conceitos no direito tributário devem ser interpretados econômico-teleologicamente. Defende, assim, que o critério econômico no direito tributário é uma forma de aplicação do método teleológico de investigação jurídica.

23. A metodologia do “sentido possível da palavra”, abriu caminho para que o critério econômico fosse concebido como uma forma de aplicação da metodologia geral da ciência do direito, bem como a sua ligação com outras partes do ordenamento jurídico. Todavia, a doutrina contrária à teoria aponta os riscos quanto a eventual manipulação do “sentido possível das palavras” e a falta de transparência nos argumentos utilizados, bem como a incerteza semântica nas decisões judiciais.

24. É lugar-comum na doutrina tributária brasileira o apego à legalidade estrita e a objeção à analogia gravosa. A temida tributação por analogia acaba malferindo o Código Tributário Nacional e o Sistema Constitucional Tributário, na medida que resulta na exigência de tributo não previsto em lei em face de eventual apelo arrecadatário por parte do ente tributante. Entretanto, a interpretação econômica como critério teleológico,

como defendida nesta tese, não permite a utilização da analogia para exigir tributo não previsto em lei, já que há vedação no próprio ordenamento jurídico.

25. A doutrina formalista brasileira inadmite a interpretação econômica em face do peso que conferem ao princípio da legalidade. A reserva absoluta da lei formal e estrita legalidade (tipicidade cerrada), reforçariam a impossibilidade de aberturas no direito tributário que fugissem da regra obrigatória de observância dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado em matéria tributária.

26. Os pioneiros no estudo da interpretação econômica no Brasil não a rejeçavam, tendo adotado uma postura não formalista do direito tributário. É possível observar, mais recentemente, um posicionamento mitigado quanto à adoção da teoria, defendendo-se uma versão equilibrada ou atenuada, como método teleológico, vertente atualmente defendida pela moderna doutrina alemã, ora acolhida nesta tese.

27. Na análise das decisões do STJ constatou-se que não houve enfrentamento sobre os elementos que compõem a teoria da interpretação econômica no direito tributário, cujo tema, de modo geral, foi tratado lateralmente, não contribuindo para o seu aprofundamento, sendo apontado, portanto, como uma limitação da pesquisa. Também, majoritariamente, verificou-se que o Tribunal repulsa a utilização de argumentos voltados às considerações econômicas.

28. A análise dos julgados do STF e STJ refutam a hipótese básica da tese, segundo a qual, “a interpretação econômica do direito tributário, embora rejeitada pelo Código Tributário Nacional, vem sendo aplicada, ainda que de forma velada pelos Tribunais Superiores, em uma versão mais recente, enquanto critério teleológico”. Isso se deu de forma isolada no Recurso Extraordinário n.651703 cuja demanda consistiu na definição da incidência, ou não, do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) em relação aos Planos Privados de Assistência à Saúde.

29. Com efeito, os contornos dessa decisão revelam que o Supremo Tribunal, buscou distanciar a “interpretação econômica do fato gerador” e a “consideração do critério econômico realizada no âmbito da interpretação teleológica” tendo como parâmetro a incidência do princípio da capacidade contributiva. Entretanto, tal premissa não foi verificada nas demais decisões analisadas, ao contrário, o STF afastou a teoria da interpretação econômica e sequer a utilizou como critério teleológico.

30. No que diz respeito à hipótese secundária, segundo a qual “as decisões judiciais em matéria tributária sofrem influxos dos aspectos econômicos envolvidos, valendo-se de considerações extrajurídicas, abrindo-se espaço para a aplicação da

interpretação econômica em sua variante teleológica”, também pode ser rejeitada na maioria das decisões analisadas. Embora as considerações extrajurídicas tenham sido ventiladas e apresentadas como “pano de fundo” em algumas passagens dos votos dos ministros, não se revelaram como técnica primordial dos julgados. Ao revés, verificou-se, de modo geral, o posicionamento em apartar o “jurídico” do “não-jurídico”, direcionando a uma postura formalista ou concepção pura do direito tributário, o que demonstra um desencorajamento por parte do Supremo.

31. As análises doutrinária e jurisprudencial apontam efeitos erosivos com a adoção da teoria da interpretação econômica no direito tributário, tendo em vista ofensa aos princípios constitucionais da legalidade, tipicidade cerrada e segurança jurídica. Teme grande parte da doutrina à aplicação da teoria ao arrepio da lei, extrapolando-a, ou mesmo criando espaço para exigência de tributo não contemplado pela legislação com o uso da analogia, o que é vedado pelo próprio CTN. Esse olhar demonstra repulsa a vetusta teoria da consideração econômica do fato gerador (nos moldes originários), devendo, todavia, apartá-la da concepção defendida nesta tese, com viés finalístico.

32. Para a doutrina contrária à interpretação econômica, o pretexto de alcançar a substância econômica da norma tributária ou mesmo a utilização como método teleológico pautado no “sentido possível das palavras”, poderiam conduzir à falta de clareza e incerteza na interpretação da norma. Em verdade, essa concepção carrega em si o tabu da interpretação econômica no seu modelo originário, já abandonado pela doutrina.

33. Outro aspecto importante diz respeito ao tema da interpretação econômica dentro do contexto de combate ao planejamento abusivo (elusão fiscal), corrente minoritária na doutrina brasileira. Aqui a teoria caminha para um terreno controvertido no âmbito de análise da fraude tributária e teoria do abuso do direito. Vale salientar, desse modo, que não foi objetivo desta tese adentrar nessa vertente da interpretação econômica, mas sim abordá-la, de forma estrita, enquanto método teleológico, na linha de pensamento da moderna doutrina Alemã.

34. Assim, a teoria da interpretação econômica, nos moldes adotados na presente tese, tem espaço no ordenamento jurídico como método teleológico. Deve ser, também, considerada pelo intérprete da norma jurídico-tributária, uma vez que as considerações econômicas permeiam o direito tributário, não devendo, portanto, serem descuradas. Tal postura não ignora eventos legislados que repudiam a vetusta teoria da consideração

econômica do fato gerador, inclusive no anteprojeto e projeto do CTN. A versão originária alemã não foi aqui defendida e tampouco é aceita pela doutrina atual.

35. Acolhe-se a concepção de que o intérprete, ao aplicar a norma tributária, não pode ficar adstrito a um modelo que ignore as finalidades da lei fiscal, em prol de uma cultura jurídica que caminha para um único vetor interpretativo. O estigma em torno da teoria e outros equívocos que a colocaram ao lado de ideias autoritárias no seu nascedouro, não deve servir como escudo para sua compreensão e aplicação pelo intérprete da lei tributária, sobretudo na vertente teleológica, aqui defendida.

36. A premissa é afastar o entendimento de que a única finalidade da lei tributária é arrecadatória e que a interpretação da norma deve ser norteadada, exclusivamente, para atender ao interesse estatal de angariar recursos públicos. Deve-se, portanto, afastar, o critério apriorístico *in dubio pro fisco* no percurso interpretativo da norma, para que seja possível harmonizar a teoria da interpretação econômica na ordem jurídica.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Nathália de Araújo Oliveira de Oliveira. **Conceitos indeterminados no direito tributário: uma análise sob o prisma da constitucionalização do direito e da nova interpretação constitucional**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2019. RT RIB 140.

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Trad. Luís Afonso Heck. 4. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

ALMEIDA FILHO, Sérgio Montenegro. **Imprecisão do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei n. 10.865/2004 geradora de injuridicidade**. Dissertação de Mestrado apresentada a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC-SP. 2021, p. 37. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/25899/1/Sergio%20Montenegro%20de%20Almeida%20Filho.pdf> Acesso em 03 abril 2023.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação e aplicação da lei tributária: da Consideração econômica da norma tributária à Análise econômica do direito**. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

_____. *et al.* **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975.

ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**. trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 20. ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2021.

_____. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. SP: malheiros, 2018.

_____. **Conceitos constitucionais e as recentes decisões do STF**. Webinar apresentado por Valter Lobato. (S.1 06/10/2020), 2020. 1 vídeo (1h 44min 50seg). Publicado pelo canal ABRADT BRASIL. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=8otW88VNQ3k>. Acesso em 15 out 2020.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. SP: Editora Malheiros, 2015

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro, RJ: Editora Forense, 1972.

_____. O Código Tributário Nacional, segundo a correspondência de Rubens Gomes de Sousa, In: BALEEIRO, Aliomar *et al.* **Proposições Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. Ed. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. **Carnaval tributário**. 2.^a ed., São Paulo: Lejus, 1999.

BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência Alemão. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisas dos custos das companhias de capital aberto no Brasil**. 2001. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18042007-145400/>. Acesso em: 10 maio 2024.

BRANDÃO, Pedro Henrique Peixoto Fernandes. **O poder judiciário e as escolhas trágicas: enfrentamentos à luz da análise econômica do direito**. Dissertação de mestrado apresentada à Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador, 2018, p.18. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/28079/1/Pedro%20Henrique%20Peixoto%20Fernandes%20Brand%C3%A3o.pdf>. Acesso em 02 jan 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma) **RMS 16.050. IMPOSTO SOBRE A RENDA - DEDUÇÃO DO PREMIO DE SEGURO DE VIDA. (...)** INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DA LEI FISCAL. APLICAÇÃO DE TEORIA DA SIMULAÇÃO DOS ATOS JURIDICOS." RECTE.(S): Luiz Brito Bezerra de Mello. RECD.(A/S): União Federal. Relator(a): ANTONIO MARTINS VILAS BOAS,

Relator(a) p/ Acórdão: ALIOMAR BALEEIRO. julgado em 22/03/1966, DJ 17-08-1966 PP-02711. Disponível:
<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113382/false>. Acesso em 02 fev 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma) - **Recurso Extraordinário n. 112947**. TRIBUTÁRIO. ISS NA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. (...) RECTE.(S): RECTE.: IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA. RECDA.: PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS. Relator(a): CARLOS MADEIRA, julgado em 19/06/1987, DJ 07-08-1987 PP-15439 EMENT VOL-01468-04 PP-00784). Disponível:
<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur65866/false>. Acesso em 28 jan. 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **Recurso Extraordinário n. 651703**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. (...) RECTE.(S): HOSPITAL MARECHAL CÂNDIDO RONDON LTDA. RECDO.(A/S) : SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FINANÇAS DE MARECHAL CÂNDIDO RONDON – PR. Relator(a): LUIZ FUX, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017. Tema 581. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur366612/false>. Acesso em 15 out 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **Recurso Extraordinário n. 116121**. 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. (...).RECTE. : IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA. RECDA. : PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS. Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669). Disponível em:
<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur104127/false>. Acesso em 10 out 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **Recurso Extraordinário n. 574706**. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE (...) RECTE: IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA RECDA.: UNIÃO, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017). Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em 01 março 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **ADI n. 3142**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. ISS. Relações mistas ou complexas. Orientação da Corte sobre o tema. Subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03. REQTE: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO – CNC. INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Relator(a): DIAS TOFFOLI, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020

REPUBLICAÇÃO: DJe-246 DIVULG 08-10-2020 PUBLIC 09-10-2020. Disponível <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur433124/false>. Acesso em 10 fev 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **ADI n. 2446**. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. (...) REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, julgado em 11/04/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022. Disponível <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur463131/false>. Acesso em 08 fev 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno) **Recurso Extraordinário n. 592905**. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL (...) RECTE: HSBC Investment Bank Brasil S/A. RECD: Município de Caçador. Relator(a): EROS GRAU, 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). Disponível <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174290/false>. Acesso em 01 nov. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma) **Recurso Especial n. 602.303**. TRIBUTÁRIO. ABONO SUBSTITUTIVO DE REAJUSTE SALARIAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. (...) RECORRENTE : ADIR JOSÉ DA SILVA E OUTROS. RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL. RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO R.P/ACÓRDÃO: MINISTRO LUIZ FUX. julgado em 10/2/2004, DJ de 25/9/2006, p. 233. Disponível: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200301884150. Acesso: 05 jul 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma) **Recurso Especial n. 696.745/CE**. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ABONO CONCEDIDO EM ACORDO COLETIVO.. (...) RECORRENTE : JOSÉ TUPINAMBÁ CAVALCANTE DE ALMEIDA E OUTROS. RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL. RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX. julgado em 7/6/2005, REPDJ de 10/10/2005, p. 241, DJ de 29/8/2005, p. 183. Disponível: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200401500951. Acesso: 05 jul 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma) **Recurso Especial n. 700.338/CE**. TRIBUTÁRIO. ACORDO COLETIVO FIRMADO ENTRE A CABEC E FUNCIONÁRIOS DA ATIVA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL RECORRIDO: CLAUTHENES MARINHO BARRETO DUARTE. RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX. julgado em 19/5/2005, DJ de 13/6/2005, p. 194.. Disponível:

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200401566980. Acesso: 15 jul 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma) **Recurso Especial n. . 675.274/CE**. TRIBUTÁRIO. ABONO SUBSTITUTIVO DE REAJUSTE SALARIAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL RECORRIDO: SINDICATO DOS EMPREGADOS EM ESTABELECIMENTOS BANCÁRIOS DO CARIRI. RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX. julgado em 7/4/2005, DJ de 2/5/2005, p. 210. Disponível:

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200401293256. Acesso: 15 jul 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma) **Recurso Especial n. . 661.481/CE**. TRIBUTÁRIO. ABONO SUBSTITUTIVO DE REAJUSTE SALARIAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. RECORRENTE: AGOSTINHO CORREIA FILHO E OUTROS. RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX. julgado em 2/12/2004, DJ de 28/2/2005, p. 240.. Disponível:

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200400641544. Acesso: 15 jul 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma) **Recurso Especial n. . 643.797/CE**. TRIBUTÁRIO. ABONO SUBSTITUTIVO DE REAJUSTE SALARIAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL RECORRIDO: JOSERENI FRUTUOSO DA SILVA E OUTROS RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX. julgado em 5/10/2004, DJ de 16/11/2004, p. 203. Disponível:

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200400348845. Acesso: 15 jul 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma) **Recurso Especial n. . 610.893/CE**. TRIBUTÁRIO. ABONO SUBSTITUTIVO DE REAJUSTE SALARIAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. RECORRENTE: VANJA SUELY MORENO PRACIANO. RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX. julgado em 1/6/2004, DJ de 28/6/2004, p. 207. Disponível:

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200302082196. Acesso: 15 jul 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma) **Recurso Especial n. . 1.069.372/RJ** TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR. SITUAÇÃO DE FATO. ART. 116, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (...). RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL RECORRIDO: CARLOS ROBERTO SANTANA DIAS RELATOR: Ministro Castro Meira. , julgado em 7/10/2008, DJe de 5/11/2008. Disponível:

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200801383487. Acesso: 10 ago 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma) **AgRg no REsp n. 684.021/RS**. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ISS INCIDENTE SOBRE ARRENDAMENTO

MERCANTIL. (...).AGRAVANTE: MUNICÍPIO DE TORRES. AGRAVADO : FIBRA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL. RELATOR: Ministro Luiz Fux, julgado em 28/6/2005, DJ de 22/8/2005, p. 138. Disponível: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200401184185. Acesso: 10 ago 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma) **Recurso Especial n. 633.405/RS**. TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). INCIDÊNCIA DO ICMS. RECORRENTE: MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL RECORRIDO: CONSTAT SERVIÇOS EM INFORMÁTICA LTDA. RELATOR: Ministro Luiz Fux, julgado em 24/11/2004, DJ de 13/12/2004, p. 241. Disponível: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200400299111. Acesso: 10 ago 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma) **Recurso Especial n. 1.221.170/PR**. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. (...) RECORRENTE: ANHAMBI ALIMENTOS LTDA RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL. RELATOR: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018 Disponível: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=201002091150. Acesso: 10 ago 2024.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário**: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993

_____. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. in. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **O contrato com pessoa a declarar, no Brasil, é um pacto**: transversalidade entre direito privado e direito tributário. 1. Ed., SP: Noeses, 2023.

CAMELO, Bradson; CARVALHO, Cristiano. **O tributarista estratégico**: a teoria dos jogos no direito tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2024

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Revista Livraria Almedina, 1993.

CAREGNATO, Rita Catalina Aquino e MUTTI, Regina. **Pesquisa qualitativa**: análise de discurso versus análise de conteúdo. Texto Contexto Enferm, Florianópolis, 2006 Out-Dez; 15(4): 679-84.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. SP: Almedina, 2018.

_____. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma introdução. In: Agenda contemporânea: direito e economia: 30 anos de Brasil. Tomo 3. Maria Lúcia L.M Padua Lima (coordenação) SP: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005

_____. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. São Paulo: Saraiva. 2007.

_____. **Direito Tributário**: Linguagem e método. 8ª ed. SP: Noeses, 2021.

_____. **O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador"** - Direito e sua autonomia - O paradoxo da interdisciplinariedade. In: Revista da Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, v. 102, p. 441-456, 2007.

_____. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 17.ed. ver. e atual. SP: Malheiros, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação econômica em direito tributário - prevalência do conteúdo sobre a forma - impossibilidade no direito brasileiro - princípio da legalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.15, n.55 , p.180-193, jan./mar. 1991.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. RJ: forense, 2005

_____. **Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. RJ: forense, 2006

_____. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária** (teses de doutoramento). 2010, SP: Almedina,

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & economia**. Tradução: Luis Marcos Sander, Francisco Araújo da Costa. 5 ed., Porto Alegre: Bookman, 2010.

COSTA, Regina Helena. **O princípio da solidariedade social no sistema tributário nacional**. In: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Volume 39.1 — Jan./jun. 2019.

_____. **Curso de direito tributário**. SP: Saraiva, 2009

CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. Salvador: juspodivm, 2008.

DENZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3 ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Forum, 2018.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2019.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. Modificação na competência tributária por emenda constitucional: A contribuição o custeio do serviço de iluminação pública – Emenda constitucional 39/2002. In: **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. RJ: Forense, 2005.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 1ª. ed. RJ: edições financeiras S.A., 1964

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. v. I. SP: Resenha Tributária, 1984.

FERRAZ, L; GODOI, M. S; SPAGNOL, W. B. **Curso de direito financeiro e tributário**. BH: Fórum, 2020.

FERREIRA, Norma Sandra de Almeida. **As pesquisas denominadas “estado da arte”**. In: Educação & Sociedade, ano XXIII, no 79, Agosto/2002.

FERREIRA, Richard Edward Dotoli T. **Fato econômico de relevância jurídica e a interpretação econômica** (Texto em homenagem ao prof. Amílcar de Araújo Falcão). In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcos Lívio et all. Finanças públicas, tributação e desenvolvimento. RJ: Freitas Bastos, 2015.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: livraria do advogado, 2016.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Centro de pesquisa em direito e economia**. Disponível em <https://direitorio.fgv.br/cpde>. Acesso em 03 jun 2021.

GALENDI JUNIOR, Ricardo Andre. **A consideração econômica no Direito Tributário**. SP: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, 32).

GARRIDO, José Antônio Ferreira. **Fato Gerador da Obrigação Tributária como Ato-Fato Jurídico**. Dissertação de mestrado apresentada à Universidade Federal da

Bahia - UFBA, Salvador, 2012, p. 199. Disponível:
<https://repositorio.ufba.br/handle/ri/8314> Acesso em 15 mar 2023.

GODOI, Marciano Seabra de. **Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias**. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 2005.

_____. **Fraude a la ley y elusión tributaria**. Tese de doutorado apresentada à Universidad Complutense de Madri, UCM, Espanha. 2004.

_____. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coordenadores). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. SP: Quartier Latin, pp. 71 -99.

_____. Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp.209 -248.

_____; DANDE, João Victor Araújo. **Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais?** Revista Direito Tributário Atual nº 50. ano 40. p. 305-324. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022

_____; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010.

_____. **Exercício de Compreensão Crítica do Acórdão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446 (2022) e de suas Consequências Práticas sobre o Planejamento Tributário no Direito Brasileiro**. Revista Direito Tributário Atual nº 52. ano 40. p. 465-485. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. **Interpretação Econômica no Direito Tributário**: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017.

GRAU, Eros Roberto. **O Direito posto e o direito pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 1996

_____. **Conceito de tributo e fontes do direito tributário**. SP: Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975.

GRECO, Marco Aurelio, **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. SP: Dialética, 1998.

_____. **Solidariedade social e tributação**. In: GRECO, M.A e GODOI, M.S (coordenadores). Solidariedade Social e tributação. SP: Dialética, 2005.

- HOLMES, Stephen; Sunstein, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. SP: Editora WMF Martins Fontes, 2019.
- JARACH, Dino. **O fato imponible**: Teoria geral do direito tributário substantivo. Traduzido por Dejalma de Campos. 1ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JACOB, Camila Mosna Tomazella. **A Análise Econômica do Direito no Direito Tributário e a Aplicação na Modulação de Efeitos**. Brasília: UCB. EALR, V. 12, nº 3, p. 219-239, Set-Dez, 2021.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 3 ed., trad. de João Baptista Machado. Coimbra: WMF Martins Fontes, 2009.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1997.
- LEAL, Rogério Gesta. **Impactos econômicos e sociais das decisões judiciais**: aspectos introdutórios. Brasília : ENFAM, 2010.
- LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.
- LIMA, Telma Cristiane Sasso de; MIOTO, Regina Célia Tamasso. **Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico**: a pesquisa bibliográfica. Rev. Katál. Florianópolis, v.10 n. esp p. 37-45, 2007.
- LUHMANN, Niklas. **La sociedad de la sociedad**. Ciudad Del México: Herder, 2006.
- MACCORMICK, Neil. **Argumentação Jurídica e teoria do Direito**. Trad. Waldéa Barcellos. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- _____. **Retórica e Estado de Direito**: uma teoria da argumentação jurídica. Trad. Conrado Hübner Mendes. RJ: Elsevier, 2008.
- _____. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. **New York University Law Review**. vol. 58, n. 2, mai. 1983.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação das leis tributárias**. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010.
- MACKAAY, Ejan & ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. Tradução: Rachel Sztajn. 2 ed. SP: Atlas, 2020.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. SP: Revista dos Tribunais, 1984

MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira; ROESLER, Cláudia Rosane; JESUS, Ricardo Antonio Rezende de. **A noção de coerência na teoria da argumentação jurídica de Neil MacCormick**: caracterização, limitações, possibilidades. Revista NEJ - Eletrônica, Vol. 16 - n. 2 - p. 207-221 / mai-ago 2011. Disponível em <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/3281/2064>. Acesso 23 ago. 2024

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017.

MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes. **A elisão tributária como direito fundamental do contribuinte**. Dissertação de mestrado apresentada à Universidade Federal da Bahia - UFBA, Salvador, 2011. Disponível: <http://www.repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/10718>. Acesso em 28 out. 2022

_____. **O tributo enquanto custo de transação, a elisão tributária e a decisão do supremo tribunal federal na ação direta de inconstitucionalidade 2446**. In: Direito Público em foco. Editora Papel da palavra, jun 2023. Disponível <https://papeldapalavra.com/catalogo/direitopublicoemfoco/>. Acesso em: jul 2023.

NABAIS, José Casalta. **Solidariedade social, cidadania e direito fiscal**. In: Solidariedade Social e tributação. GRECO, M.A e GODOI, M.S (coordenadores). SP: Dialética, 2005.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998

NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. **Análise econômica do direito à elisão fiscal**. RJ: Lumen Juris, 2017.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.) **Interpretação no direito tributário**. SP: Editora Revista dos Tribunais, 1989

NASCIMENTO, Octavio Bulcão. Sujeição passiva tributária. In: **Curso de Especialização em Direito Tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. RJ: Forense, 2005.

NASCIMENTO, Roberta Simões. **O consequentialismo econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária**: Um estudo crítico. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, 2013

NEVES, Marcelo. **Constitucionalização simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994

NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. **A consideração econômica no direito tributário**. In: Estudos Tributários: Em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa. SP: Editora Resenha Tributária LTDA, 1974.

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2 ed. rev. e aum. SP: Bushatsky, 1974.

PALMER, Richard E. **Hermenêutica**. RJ: Edições 70, 1969.

PERELMAN, Chaim; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. **Tratado da argumentação: a nova retórica**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PÊSSOA, Leonel Cesarino. **A teoria da interpretação jurídica de Emilio Betti: uma contribuição à história do pensamento jurídico moderno**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002

PIMENTA, Eduardo Goulart. **Direito, economia e relações patrimoniais privadas**. Brasília a. 43 n. 170 abr/jun.2006.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Curso de direito tributário**. SP: Editora JusPodivm, 2024.

_____. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; SIQUEIRA, Julio Homem de; BEDÊ JÚNIOR, Américo; *et all.* (Coord.). Limitações formais e materiais ao poder de tributar. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 377-395. (Coleção Fórum Princípios Constitucionais Tributários – Tomo II).

_____. **Validade, vigência, aplicação e interpretação da norma jurídico-tributária**. In: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. RJ: Forense, 2005, p. 173.

_____. **Notas sobre a interpretação e a integração da lei tributária**. IN: Interpretação e aplicação da lei tributária. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. RJ: Elsevier, 2005.

POSNER, Richard A. **Para além do direito**. Tradução Evandro Ferreira e Silva. SP: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

_____. **Problemas de filosofia do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. **Economic analyses of law**. 7. ed. New York: Aspen Publishers, 2007.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011

RIBEIRO, M.C.P; & NEVES, B. (2020). **A Análise Econômica do Direito e os Custos Ocultos de Transação em Matéria Tributária**. Revista De Direito Brasileira, 25(10), 266–279. Disponível: <https://doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2358-1352/2020.v25i10.4533>. Acesso: 09 set. 2024.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais**. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/download/1371/1161>. Acesso em 11 dez 2021.

_____. **A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no estado social e democrático de direito**. In: Luís Cesar de Queiroz, Márcio Lívio Gomes (organizadores). Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento. 1 ed. RJ: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

SALAMA, Bruno Meyerhof. **O que é Pesquisa em Direito e Economia?** Cadernos Direito GV. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, n. 2, v. 5, mar. 2008, p.9. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>. Acesso em 31.05.2021.

SALLES, Alexandre Ottoni Teatini; MATIAS, Ariella Lopes. **Uma análise da teoria das externalidades de Pigou e Coase e suas aplicações na abordagem teórica da Economia Ambiental**. INFORME ECONÔMICO (UFPI) - ISSN 2764-1392 ANO 24 - VOLUME 44 - NÚMERO 1 - JANEIRO-JUNHO, 2022. Disponível: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/2753-Texto%20do%20Artigo-7821-1-10-20220628.pdf>. Acesso em 18 jun 2024.

SALGADO, Gisele Mascarelli. **O Consequencialismo Judicial: uma discussão da teoria do direito nos tribunais brasileiros**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-161/o-consequencialismo-judicial-uma-discussao-da-teoria-do-direito-nos-tribunais-brasileiros/>. Acesso em 16 out 2020.

SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **Interpretação econômica do direito tributário**. 01/04/2010 171 f. Mestrado em Direito. Instituição de Ensino: PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS, Belo Horizonte.

SANTOS JÚNIOR, Clélio Gomes dos. **Levando os princípios a sério: eficiência como princípio jurídico**. In: Trabalho publicado nos Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em São Paulo – SP nos dias 04, 05, 06 e 07 de novembro de 2009.

SANTOS, Ramon. Rocha. **Conceito Constitucional de serviço tributável pelo ISS**. 02/03/2020 213 f. Doutorado em DIREITO Instituição de Ensino: UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA – UFBA. Disponível em <http://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/31502>. Acesso em 30 jun. 2022.

SILVEIRA. Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. RJ: Elsevier, 2009

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5 ed. SP: Saraiva, 2015.

_____. **O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional:** entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: André Elali et al. (org). *Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados*. 1 ed. SP: Quartier Latin, 2013, p. 341-357.

TEODOROVICZ, Jeferson A **Experiência Tributária Alemã e a Repercussão Germânica na Ciência do Direito Tributário Brasileiro**. *Revista Direito Tributário Atual*, (38), (2017), 225–254. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1469/667>. Acesso 14 jul. 2024.

TEUBNER, Gunter. **O direito como sistema autopoietico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito Tributário** (Steuerrecht). Tradução Luiz Dória Furquim. Vol. I, 18ª edição, Porto Alegre- RS: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2018.

_____ & YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. SP: Malheiros Editores Ltda., 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada interpretação econômica do direito tributário, a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. in. **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Normas gerais antielisivas. In: **Temas de Interpretação do direito tributário**. RJ: Renovar, 2003.

_____. **Interpretação e integração da lei tributária**. In: *Interpretação e aplicação da lei tributária*. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). SP: Dialética, 2010

_____. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. Ed. RJ: Elsevier, 2013

TUNES, Thiana de Souza Cairo. **A Constituição Federal de 1988 e as limitações constitucionais ao poder de tributar**. In: *Constituídos: compartilhando direitos aos 30 anos da Carta Cidadã*. 1 ed. Salvador: Mente Aberta, 2018, v.01, p. 306- 325.

_____. **A importância da economia para o direito: uma abordagem propedêutica sobre a análise econômica do direito** In: *Diálogos Jurídicos IV: temporalidades e perspectivas nos discursos jurídicos*. 1 ed. Salvador: Editora Mente Aberta, 2019, v.IV

VANONI, Ézio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução Rubens Gomes de Sousa. RJ: Edições financeiras, 1952.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Interpretação econômica no direito tributário: desenvolvimento doutrinário e recepção pelo STF**. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 17, n. 99, p.83-100, maio/jun. 2019.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. SP: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. SP: Dialética, 2002.

WANDERLEY, Thiago Barbosa. **A interpretação das normas tributárias e os limites para a alteração de conceitos de direito privado**. 24/05/2017 182 f. Mestrado em DIREITO Instituição de Ensino: UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, São Paulo Biblioteca Depositária: Biblioteca da Faculdade de Direito USP.