

# O CRITÉRIO ECONÔMICO NA INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

*Thadeu Andrade da Cunha<sup>1</sup>*

*“...Interpretar é buscar o sentido, o alcance e o conteúdo de uma norma jurídica. Isso é interpretação, interpretação tradicional. No caso da interpretação econômica, não se interpretará economicamente a lei, a norma jurídica; o que se interpretará é a operação celebrada pelas partes e buscar - depois de descoberto o conteúdo, a realidade econômica daquela relação jurídica - o dispositivo legal mais próximo regulador daquela operação, sempre tendo em vista o princípio da legalidade em matéria tributária...”*

*José Eduardo Monteiro de Barros*

## 1 JUSTIFICATIVA

Apesar do caráter polêmico que envolve a questão da aplicação do critério econômico mormente na interpretação do Direito Tributário, pôr vezes, o problema é suscitado no campo doutrinário em função da voracidade arrecadadora do estado. Nesse sentido, torna-se relevante discutir aspectos dessa questão, afinal, parafraseando o filósofo Blaise Pascal

*“ninguém deve pensar não haver dito nada de novo, pois que a novidade está na disposição da matéria; e que os mesmos pensamentos, dispostos diferentemente, formam outro corpo do discurso; como as palavras formam outros pensamentos, segundo sua diferente disposição. ...”*

Assim, esperamos poder estar contribuindo para reacender questões e talvez encontrar novos caminhos para a consideração econômica.

## 2 INTRODUÇÃO

A denominada “interpretação econômica” objetiva a compreensão teleológica da norma tributária nas hipóteses de abuso de forma, orientando-se pelo princípio da igualdade.

É impropriamente chamada “econômica” por que se investiga por detrás da forma jurídica aparentemente adotada pelas partes, a verdadeira forma jurídica utilizada e querida pelas partes, que, não obstante, afastam suas conseqüências juridico-tributárias adotando outra em seu lugar e, assim, alcançando objetivos similares, sem os incômodos tributários. (Diz-se, então, que se deu o abuso da forma).<sup>2</sup>

A interpretação econômica ou, como preferem alguns, o critério econômico, surgiu na Alemanha nos

---

<sup>1</sup>Mestre em Direito Professor da Universidade Federal Fluminense, das Faculdades Candido Mendes e da Universidade Gama Filho

<sup>2</sup>DERZI, Misabel, Abreu Machado; SACHA, Calmon Navarro Coelho. A Imunidade das Operações com Petróleo e seus Derivados in . Cadernos de Direito Tributário, n 55 Revista ds Tribunais 1994, p. 68

idos de 1919, portanto, nove anos após a data considerada como nascimento do Direito Tributário (1910), pela obra do jurista Enno Becker.<sup>3</sup>

### **3 Evolução do Critério Econômico na interpretação das leis tributárias na Jurisprudência Alemã**

A nova doutrina surge em contraposição ao entendimento predominante de que o direito tributário, sendo um mal necessário, só poderia ser interpretado restritivamente e sempre em consonância com as teorias prevaletentes naquela época, todas aplicáveis ao Direito Privado.

Desse modo, o critério econômico nasce combatendo o formalismo do Direito Privado na interpretação do Direito Tributário, visando buscar sua autonomia em relação ao Direito Privado.

Heinrich Beisse<sup>4</sup> divide em três fases a história do critério econômico na jurisprudência tributária alemã.

A primeira fase, considerada o período áureo, começa com a jurisprudência do Tribunal de Finanças do Reich, que começa em 1918 e se estende até 1955. Nesse período, as necessidades do Reich em decorrência da Primeira Guerra Mundial forçaram a criação de um moderno sistema tributário com pesados ônus para o contribuinte.

Aquele tribunal, cuja atividade se iniciou no auge do positivismo legal (1879), deu curso, na exegese das leis tributárias, a uma interpretação tributária não-formalista.

A essa linha de interpretação vem filiar-se Enno Becker, que elabora o ordenamento tributário alemão - o Reichsabgabenordnung, promulgado em 13 de dezembro de 1919, contemplando o critério econômico, aprovado contra expressiva oposição parlamentar, que temia a insegurança jurídica e as tendências fiscalistas.

Assim, prescrevia o § 4º do Código Tributário Alemão<sup>5</sup>:

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

Estabelecia ainda no § 5º:

*“A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil  
Haverá abuso quando:*

*1. quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicas em sua forma jurídica correspondentes, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para elidir o imposto, e*

<sup>3</sup> BARROS, José Eduardo Monteiro de. Interpretação Econômica em Direito Tributário in Interpretação no Direito Tributário. 1985, p. 172

<sup>4</sup> BEISSE, Heinrich. O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã in Direito Tributário - Estudos em homenagem ao Professor Rui Barbosa Nogueira, Brandão Machado (Coord), Saraiva, São Paulo, 1984. p.12

<sup>5</sup> HARTZ, Wilhelm. Interpretação da Lei Tributária; Conteúdo e limites do critério econômico, Brandão Machado (Trad.), Resenha Tributária, São Paulo, 1993, p. 10.

2. *quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substancia, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicas...*”

Enno, que posteriormente se tornou presidente de turma do Tribunal do Reich e influente comentador do novo Código Tributário, afirmava que o preceito da interpretação econômica era o mais importante de toda a lei, vendo nela uma vitória da jurisprudência dos interesses sobre o formalismo jurídico e a jurisprudência dos conceitos.

Para o jurista alemão, *“era essencial ter adequadamente presente o nexa da lei com a economia nacional e a finalidade que deve ser atingida através da lei”* .

Informa-nos ainda Beisse, que a jurisprudência do Tribunal de Finanças do Reich foi extremamente influenciada pelo critério econômico, e aquela época foi de grande importância para o desenvolvimento do Direito Tributário, apesar do seu isolamento em relação a outras disciplinas jurídicas.

Em 16.10.1934, o Código Tributário Alemão é revisto, surgindo a chamada lei de adaptação tributária - produto típico do nacional-socialismo nazista -, também fortemente influenciada pelas idéias de Becker. Nesta nova lei, é acrescido um adendo que provoca uma mudança substancial no capítulo das normas tributárias, em que o estatuto nazista declarou: *“As leis fiscais devem ser interpretadas consoante as concepções do nazismo-socialismo”* .

Surgia, portanto, paralelo à teoria que realçava o conteúdo econômico em detrimento do formalismo jurídico, um elemento novo: o aspecto político, que, de certo modo, viria servir de ponto de resistência por parte da doutrina à aceitação da interpretação econômica no Direito Tributário.

A segunda fase, delimitada entre 1955 e 1965, caracteriza-se pela oposição àquela especificidade conferida ao Direito Tributário. Defende-se que a jurisprudência deve buscar a conexão existente entre o Direito Tributário e os outros ramos do Direito. Nega-se, assim, o critério econômico e advoga-se a unidade do ordenamento jurídico e, em consequência, a primazia da segurança jurídica, que nada mais era do que o “primado do Direito Civil”. O Direito Tributário passava a ser um “direito de efeitos civil”, ou seja, revigora-se a tendência de tomar por base para a tributação as formas e construções do Direito Civil. Assim, a idéia de igualdade da tributação que vigorava no critério econômico é substituída pelo “critério jurídico”.

Na terceira fase, que se inicia em 1965, considerada a fase da renovação, observa-se uma mudança de tendência na jurisprudência de Direito Tributário do Tribu-

nal Constitucional Federal e um novo sentido metodológico da jurisprudência do Tribunal Federal de Finanças. Novamente se reconhece que se devia levar em conta, de modo revigorado, as particularidades e peculiaridades da matéria jurídico-tributária. Ressurge, assim, o critério econômico, desta feita a partir de um ponto de vista mais depurado.

Beisse nos apresenta como exemplo dessa nova fase a decisão de 26.03.69 (BVerfGE 25, 309-313) sobre a dedução de prejuízos para os efeitos do imposto de renda da pessoa jurídica na chamada compra de todas ou quase todas as participações societárias de uma empresa por outra. “O Tribunal Constitucional Federal confirmou, quanto aos aspectos constitucionais, a jurisprudência no Tribunal Federal de Finanças, que não aceita o resto do prejuízo fiscal (ligados a pessoas), quando são alienadas as participações a uma sociedade de capital sem substância (“manto da firma”) e se esconde daí por diante atrás da firma outra empresa econômica.”

Em 1974 é apresentado ao parlamento alemão projeto do novo Código Tributário Alemão, que continha o preceito do critério econômico com praticamente a mesma redação dada pela Lei de adaptação tributária de 1934. A comissão de finanças, com aprovação do plenário suprimiu a norma do projeto, com o argumento de que, tratando-se de uma regra geral de interpretação, não era necessário que figurasse numa codificação, ressaltando, no entanto, a comissão que a omissão do preceito não deveria significar que, dali por diante, a interpretação das leis de impostos não mais seriam interpretadas como vinham sendo antes da reforma. Em 1977, entra em vigor o novo Código Tributário Alemão, dessa feita, não mais contendo regras sobre interpretação de Lei tributária, o que não tem impedido a aplicação do critério econômico por parte da administração fazendária

## **4 O Critério Econômico e a Interpretação Jurídica**

Para Wilhelm Hartz o conceito de critério econômico costuma abranger duas coisas, que estão ligadas entre si. Por um lado designam os princípios que devem ser determinantes na interpretação das hipótese de aplicabilidade - o critério econômico como princípio de interpretação - por outro, como o método segundo o qual é examinado, quanto ao conteúdo jurídico -tributário, um acontecer concreto produzido pelas partes. Nesse caso, cogita-se de um princípio de valoração ou de apreciação no plano dos fatos, de um trabalho mental que deve ocorrer antes da subsunção do fato concreto à norma da Lei. Logo, ensina o juiz da Corte de Finanças Alemã que não é possível ater-se à expressão literal de um contrato ou

tomar-se como decisiva a forma apenas externa escolhida pelas partes talvez arbitrariamente. Importa o conteúdo real, como querem as partes que ele valha<sup>6</sup>

A realização do Direito pode ser buscada a partir da investigação dos princípios científicos que levam ao esclarecimento de uma norma jurídica e sua adaptação a uma realidade prática. Nesse sentido, interpretado e aplicado, o Direito estará vivificado, dinamizado, cumprindo sua efetividade.

Enquanto na interpretação o intérprete nada cria de novo, não acresce nem completa a lei, apenas busca o sentido, o conteúdo e o alcance da norma jurídica, na integração procura uma proposição jurídica para complementar uma norma jurídica, para completar uma vontade que não foi manifestada integralmente<sup>7</sup>.

O critério econômico é, pois, um novo método interpretativo, que surgiu como reação à interpretação das normas tributárias nos moldes tradicionais de relegar o papel do intérprete a mero exegeta do sentido literal e de não levar em consideração o próprio fato na busca do sentido da lei.

Há uma diferença de enfoque, com relação a interpretação econômica. Interpretar é buscar o sentido, o alcance e o conteúdo de uma norma jurídica. Isso é interpretação, interpretação tradicional. No caso da interpretação econômica, não se interpretará economicamente a lei, a norma jurídica; o que se interpretará é a operação celebrada pelas partes e buscar - depois de descoberto o conteúdo, a realidade econômica daquela relação jurídica - o dispositivo legal mais próximo regulador daquela operação, sempre tendo em vista o princípio da legalidade em matéria tributária.”<sup>8</sup>

Alguns doutrinadores se opõem à aplicação da “interpretação econômica”, sob alegação de que não se pode exigir que o intérprete faça considerações econômicas em torno da lei, pois este não possui a necessária formação econômica.

Nesse sentido, assim se pronunciou o mestre Geraldo Ataliba: “A verdade é que o mundo é cheio de realidades e o direito tem que fazer referência a elas. No momento em que o jurista estuda a norma jurídica ou uma situação jurídica, não está estudando a realidade do mundo; isso já foi feito pelo legislador. O jurista estuda apenas a norma jurídica. Quando uma realidade é colocada na norma, ela se transforma em realidade jurídica. Esta é a noção fundamental, que se não se tiver, não se pode progredir. Tudo que está na lei é jurídico. O que pode não ser jurídico, que é o conteúdo da lei, já foi resolvido pelo legislador. Ou temos um conceito jurídico, ou não é possível trabalharmos”.

Para o jurista italiano radicado na Argentina Dino Jarach, a in-

---

<sup>6</sup> Hartz, Wilhelm. Op. cit. , p.41

<sup>7</sup> Barros, José Eduardo Monteiro de. Op. cit.p. 176.

<sup>8</sup> ibdem, idem p. 177.

interpretação econômica não é uma interpretação oposta à jurídica, interpretação jurídica, simplesmente é um critério jurídico no sentido de que as leis sejam interpretadas de modo especial, atendendo-se à sua natureza específica.

Sacha Calmon, apud Misabel Derzi, afirma que econômicos são os dados da realidade, que só adquirem importância na medida em que a lei a eles se refira. Assim a “interpretação econômica” é um método jurídico que não guarda nenhuma particularidade. Enquanto o modo de pensar esquematizante objetiva a aplicação do direito em massa, o modo de pensar econômico almeja a investigação exaustiva do caso concreto isolado para a aplicação individual do direito. O modo de pensar que cria esquemas e padrões para facilitar a execução da lei representa a resignação do prático ao normal, aquilo que é usual ou freqüente. O modo de pensar econômico, como ensina Isensee, demonstra a ambição do aplicador do Direito em reconhecer por trás da forma aquilo que realmente aconteceu.<sup>9</sup>

## **5 O Critério Econômico na Interpretação do Direito Tributário**

Toda relação jurídica pode ser decomposta em dois elementos:

- a) Elemento Substancial - o que as partes quiseram efetivamente fazer;
- b) Elemento Formal - exteriorização jurídica que a operação recebeu.

Em face dessa realidade, o Direito Tributário não pode se preocupar apenas com a exteriorização jurídica proveniente do Direito Privado. Deve, sim, buscar a substância da operação e sua realidade econômica, pois, afinal, ao instituir um tributo, o legislador está indicando um fato ou acontecimento como capaz, de pelo seu surgimento, dar lugar ao nascimento do mesmo. Desse modo, aquele fato será considerado por seu conteúdo econômico, que representa um índice de capacidade contributiva.

A necessidade de aplicação do critério econômico advém do objetivo da legislação tributária. A tributação está ligada a fatores realizações efetivas e, por isso, também a estruturas do Direito Civil, como, por exemplo, propriedade, locação, arrendamento, sociedade, etc. O problema consiste em verificar se tais conceitos, no âmbito da tributação, devem ser entendidos no mesmo sentido do Direito Civil ou em função do critério econômico. Vale ressaltar que esse problema não existe com os conceitos que o Di-

---

<sup>9</sup> CALMON, 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 nº 55, Revista dos Tribunais, jan./mar. 1995, p. 183

reito Tributário criou para seu fins, como, por exemplo, empresa, patrimônio empresarial, aporte de capital, aplicação do lucro, alienação, bem econômico etc., pois esses chamados conceitos econômicos de Direito Tributário constituem objeto natural do critério econômico.

Para o mestre Rubens Gomes de Souza, que juntamente com Graça Aranha, redigiu o anteprojeto do atual Código Tributário Nacional,

*o fato de o Direito Tributário referir-se a tais conceitos alheios explica-se por uma questão de clareza e precisão, isto é, pela necessidade de evitar dúvidas no entendimento da lei tributária por parte daqueles a quem ela se dirige: assim, já estando certos conceitos definidos e denominados pelo Direito Civil, Comercial, etc., cuja elaboração precedeu a do Direito Tributário, compreende-se que este último, ao se referir àqueles mesmos conceitos, adote as mesmas denominações já conhecidas. Mas nem por isso se deve perder de vista o fato de que o Direito Tributário visa finalidades ou objetivos diferentes dos visados pelos outros ramos do Direito a que pertençam tais institutos. Desse modo, é possível considerar um mesmo fato sob dois pontos de vista diversos, não é exato pretender que um desses pontos de vista fique obrigatoriamente vinculado aos conceitos e conclusões elaborados pelo outro, uma vez que os objetivos e as finalidades de um e de outro são diferentes.*

O critério econômico na interpretação do Direito Tributário nos remete à questão da utilização de conceitos que pertencem a outros ramos do Direito pelo Direito Tributário, visando regular os tributos. Desse fato decorre o questionamento acerca da autonomia do Direito Tributário para elaborar seus próprios institutos ou adaptar as suas especificidades os institutos de outros ramos do Direito.

Essa questão da autonomia do Direito Tributário é antiga e foi bastante debatida pela jurisprudência francesa, principalmente por dois grandes juristas: Louis Trotabas e Geny. Para Trotabas, defensor da autonomia, existia um “Partido dos Civilistas” que combatia a autonomia do Direito Tributário, desfraldando a bandeira do direito privado, visando, antes de mais nada, proteger o contribuinte contra as arremetidas do fisco, e, em consequência, considerar o Direito Tributário uma ciência secundária.<sup>10</sup>

Em contraposição a Trotabas, Geny negava a autonomia do Direito Tributário, partindo da premissa de que todo o Direito constitui uma unidade sistêmica e, tanto isso é verdade, que o Direito Tributário se utiliza de conceitos para regular tributos que pertencem a outros ramos jurídicos e, nessa condição, deve ficar subordinado às definições que esses conceitos têm nos ramos onde o Direito Tributário os foi buscar.<sup>11</sup>

A questão da autonomia do Direito Tributário está superada, pois, para atingir suas finalidades, o Direito Tributário necessita elaborar conceitos e institutos jurídicos específicos que lhe são próprios.

<sup>10</sup> TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o Direito Fiscal in Revista de Direito Administrativo, Fundação Getúlio Vargas, 1951, p. 34

<sup>11</sup> GENY, Fr. O Particularismo do Direito Fiscal in Revista de Direito Administrativo, 1950, p. 7

Alfredo Becker, ferrenho opositor da aplicação da interpretação econômica, permeado pelo aspecto surgido na denominada Lei de Adaptação Tributária Alemã de 1934, pontifica:

*Não existe um legislador tributário distinto e ocntraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Essa interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico, ou seja: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha anunciado, deve valer para todo o Direito, salvo se o legislador expressamente limitou, entendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do Direito; mas, para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça, é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão. Portanto, quando o legislador tributário fala de venda, de mútuo, de empreitada, de locação, de sociedade, de comunhão e incorporação, de empréstimo etc., deve-se aceitar que tais expressões têm dentro do Direito Tributário o mesmo significado que possuem no outro ramo do Direito, onde originalmente entraram no mundo jurídico.*

Nesse sentido, resume Alfredo Becker:

*As regras jurídicas que geram as relações jurídicas tributárias são regras jurídicas organicamente enquadradas num único sistema, que constitui o ordenamento jurídico emanado de um Estado. Desta homogeneidade sistêmica (homogeneidade essencial para o funcionamento de qualquer organismo e, portanto, essencial para a certeza do direito que deve derivar do organismo jurídico) decorre a consequência de que a regra do Direito Tributário, ao fazer referência a conceito ou instituto de outro ramo do Direito, assim o faz aceitando o mesmo significado jurídico que emergiu daquela expressão (fórmula ou linguagem literal legislativa) quando ele entrou para o mundo jurídico naquele outro ramo do Direito. Somente há deformação ou transfiguração pelo Direito Tributário quando este, mediante regra jurídica, deforma ou transfigura aquele conceito ou instituto.*

Para Heinrich Beisse, a doutrina da interpretação econômica efetivamente surgiu como um método específico do Direito Tributário, mas de aplicação generalizada mormente quando se trata do interesse de terceiros, como, por exemplo, na superação da personalidade jurídica nas sociedades de capital.

Para o mestre Amílcar Falcão, pertinaz defensor da interpretação econômica,

*um mesmo fenômeno da vida pode apresentar aspectos diversos, conforme o modo de encará-lo e a finalidade que, ao considerá-lo, se tem em vista. Assim, em Direito Civil, interessam os efeitos dos atos e as condi-*

*ções de validade exigidas para sua constituição ou formação, a conformação externa do ato, pois, é que importa particularmente. Ao Direito Tributário só diz respeito a relação econômica a que este ato der lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobrelevar é o movimento da riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual for a sua forma externa.*

Ademais, o legislador, ao instituir um tributo, apenas indica um fato capaz de dar nascimento ao tributo e, na verdade, esses fatos são vistos por seu conteúdo econômico e capacidade contributiva.

Ao Direito Tributário não interessam os efeitos jurídicos dos atos ou fatos, mas unicamente seus efeitos econômicos. Afinal, o Direito Tributário possui um conteúdo essencialmente patrimonial ou econômico: os atos ou fatos da vida interessam-lhe apenas como indícios de riqueza, que demonstrem uma capacidade econômica sobre a qual possa assentar um tributo.

A propósito, o exemplo trazido pelo professor José Eduardo Monteiro de Barros acerca do problema da personalidade jurídica para efeitos tributários é bastante elucidativo:

*Não importa para o Direito Tributário se nos chamamos João, Pedro ou Manoel, se estamos registrados ou não, se existimos ou não; o que importa não é se somos ou não capazes de direitos, mas se produzimos ou não a determinada operação, se temos aquilo que se denomina de capacidade contributiva. De maneira que o aspecto personalidade - de tanta relevância no campo do direito Privado - no campo do Direito Tributário não tem a mesma significação. O que vale é se possuímos ou não possibilidade de contribuir, se temos índice econômico de contribuição; se podemos efetuar operações com outra pessoa, que não sabemos se é Manoel ou Pedro, se está registrada ou não; mas a verdade é que a pessoa A e a pessoa B - essas duas entidades físicas - entraram numa negociação, produziram determinada coisa e a transformaram em algo capaz de sofrer uma incidência tributária.”<sup>12</sup>*

Assim, a personalidade - para efeito de Direito Tributário - não tem a mesma relevância que tem no Direito Privado.

Podemos assim depreender que o fato gerador se conceitua objetivamente, de acordo com o critério estabelecido pela lei. Para a sua configuração, a personalidade pode ser mero pressuposto, mas nunca elemento criador ou integrante.

Por isso, o que em direito privado é chamado de ato jurídico - fruto de vontade do indivíduo - em Direito Tributário é um mero fato, fato gerador.

Daí os ensinamentos deixados por Amílcar Falcão: “do diverso tratamento de situações jurídicas que se supõe sejam iguais, mas que, de fato, não o são. É que, enquanto

---

<sup>12</sup> Barros, José Eduardo Monteiro de. Op. cit.p. 177

nas relações civis ou comerciais, é relevante a *intentio juris*, interessa ao Direito somente a vontade empírica, ou seja, a *intentio facti*. ...

... Normalmente, as duas intenções coincidem e, então, o instituto ou conceito de direito privado é recebido mais ou menos integralmente pelo Direito Tributário. Mas se alguma inequivalência ocorrer entre a forma jurídica e a realidade econômica, cumpre ao intérprete dar plena atuação ao comando legal e, assim, atendendo-se àquela última, fazer incidir o tributo que lhe é inerente. É preciso bem entender as coisas. Quando se alude, como fato gerador, à venda, a referência é meramente léxica, ou melhor, ela tem em vista uma forma elíptica, através da qual se está considerando a relação econômica que, normalmente, tem lugar sob a forma de venda. Verificada essa última, pouca importância tem a forma exterior, com que o contribuinte a revista. ...”

Ao lado do professor Amilcar, o professor Dino Jarach, italiano radicado na Argentina, ensina:

*A matéria tributária também se atém a fenômenos de caráter econômico-financeiro. O critério político - que é a base do imposto - é da capacidade contributiva, que representa uma apreciação político-social de fenômenos ou manifestações de riqueza. Como característica uniforme de todos os impostos, vemos esta manifestação de riqueza valorada com critério político pelo legislador. A consequência lógica é a de que a aplicação do imposto, de acordo com os fins e funções das instituições fixadas pelo legislador, não pode ser outra senão a de interpretar fatos seguindo sua natureza econômica, porque só ela é capaz de indicar-nos qual é a realidade que o legislador quis apreciar e valorar para efeitos tributários.*

Ensina o professor José Eduardo Monteiro que todos os critérios, inclusive os de outros ramos do Direito, são válidos - porque interpretar não é fazer a interpretação apenas de uma norma, mas de um sistema.

A propósito, o professor informa que, nas jornadas latino-americanas de Direito Tributário de Montevideu de 1956 e as da Cidade do México de 1958, os juristas presentes haviam reconhecido:

a) Todos os critérios de interpretação são perfeitamente válidos em matéria tributária.

b) Os chamados conceitos apriorísticos de interpretação (na dúvida pro-fisco, na dúvida contra o fisco; ou a chamada interpretação restritiva ou literal) deveriam ser abandonados porque, sendo apriorísticos, são estabelecidos antes da análise do caso concreto, são determinados *a priori* e padecem de pouca cientificidade.

c) A “interpretação econômica” pode, sem exclusividade, ser aplicada ao Direito Tributário, desde que assim permita a natureza dos fatos gravados.

Em suma, a “interpretação econômica” baseia-se numa valoração

da realidade econômica que se encontra subjacente a toda relação jurídica, ou seja: o Direito Tributário deve atender ao conteúdo econômico das relações jurídicas, desprezando suas formas legais, buscando mais uma realidade - a realidade econômica subjacente -, desprezando as formas adotadas em direito privado, mas isso como regra predominante, como regra geral - como princípio prevalente.

## 6 A Interpretação Econômica no Direito Brasileiro

O art. 109 do Código Tributário Nacional determina que *“os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários”*. Nesse sentido, o professor Hugo de Brito Machado ensina que é relevante notar que o dispositivo acima refere-se aos princípios gerais do direito privado e não às leis de direito privado. Assim, os conceitos, os institutos, as formas prevalentes no Direito Civil, ou no Direito Comercial, em virtude de elaboração legislativa, prevalecem igualmente no Direito Tributário. Só os princípios do direito privado é que não se aplicam para determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do Direito Civil ou Comercial.

Assim, se determinado conceito legal de direito privado não for adequado aos fins do Direito Tributário, o legislador pode adaptá-lo. Dirá que, para os efeitos tributários, ou para os efeitos deste ou daquele tributo, tal conceito deve ser entendido desta ou daquela forma, com esta ou aquela modificação. Essa interpretação é obra do legislador e não do intérprete, pois este não pode, a qualquer pretexto, modificar a lei. Se o conceito não é legal, mas apenas doutrinário, pode o intérprete adaptá-lo aos fins do Direito Tributário.

Apesar de **a priori** o art. 109 do Código Tributário Nacional justificar a aplicação da “interpretação econômica”, na verdade, esse dispositivo confere ao legislador o poder de atribuir efeitos tributários próprios, pelas vias do raciocínio tipológico, analógico e presuntivo aos princípios, conceitos e formas do direito privado. Contudo, sua leitura, combinada com o art. 110, assim como o § 1º do art. 108 não autorizam a “interpretação econômica”.

Aliomar Baleeiro entende que, na combinação do art. 109 com o art. 110, prevalece o império do direito privado quanto a definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por exemplo, a solidariedade, a compensação, o pagamento, a mora, a quitação, a

consignação, etc. podem ter efeitos tributários diversos.<sup>13</sup>

A redação primitiva do projeto Rubens Gomes de Souza e Aranha contemplava no parágrafo único do art. 76, clara e explicitamente, a interpretação econômica ao prescrever: “*A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, o conteúdo, alcance próprios dos institutos, conceitos e formas a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados na Constituição etc.*”

Apesar de o CTN não acatar expressamente a interpretação econômica, a leitura do conteúdo do projeto Rubens Gomes de Souza e Aranha nos leva a depreender que o legislador se influenciou pela interpretação econômica a partir das seguintes considerações:

a) A lei tributária visa alcançar o conteúdo e os efeitos econômicos do fato tributável e não a sua exteriorização formal;

b) Dado à autonomia do Direito Tributário, este pode, em princípio, alterar as categorias do direito privado. Ou seja, o legislador acatou as premissas da “interpretação econômica”, mas restringiu a admissibilidade das conseqüências dela extraídas. Em seguida, nos casos semelhantes de situações econômicas idênticas para fins de tributação idêntica, deve partir do legislador, e jamais do aplicador da Lei, a decisão de desprezar a diversidade de formas jurídicas sob as quais se apresentam.

A propósito, informa-nos Sacha Calmon acerca de uma ação movida pela Arco Engenharia contra a União Federal, objetivando declaração judicial de inexistência de relação jurídico-tributária que sujeitasse ao pagamento de imposto de renda. O fulcro da questão de direito consistia em saber se os contratos de leasing ou arrendamento mercantil que concentram nas primeiras prestações o grosso da retribuição financeira descaracterizam o dito negócio jurídico, transformando-o em compra e venda a prestação, com os consectários fiscais decorrentes. A fiscalização Federal teria concluído, a partir do critério econômico, contra a autora da ação, ter havido, por parte desta, dedução indevida de contraprestação de arrendamento mercantil relativas aos períodos de apuração do imposto de renda.

Fundamentando suas razões de decidir, Sacha Calmon indaga: “Pode o administrador “interpretar” os contratos e lhes atribuir um “valor” diverso, para efeitos fiscais, por simples ato administrativo, independentemente da lei?” Em seguida, ele reconhece o fato de algumas empresas estarem auferindo vantagens econômicas e fiscais devido à insuficiente regração da espécie. Todavia, defende que as lacunas da lei só devem ser suprimidas pela lei para o bem de todos, e em seguida alicerça seu ponto de vista na segurança do direito:

---

<sup>13</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1986, p. 444

*Ainda que alguns estejam levando vantagem, é preferível manter o princípio da legalidade a 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, nesse caso, grandes divérbios, pois cada juiz julgaria com seu próprio subjetivismo as situações e os interesses dos justicáveis”.<sup>14</sup>*

O Supremo Tribunal Federal ao julgar o recurso extraordinário nº 94.580-6 RS de 30.08.1984, declarou inconstitucional a letra h do nº 1 do art. 1º da Lei nº 5384 de 27.12.65 do Estado do Rio Grande do Sul, firmou jurisprudência no sentido de que a legislação tributária é vedado “alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado”.

O fundamento da questão consistia em saber se o usucapião em sendo um modo originário de aquisição, porquanto mesmo não havendo uma relação entre aquele que perde o direito e o usucapiente, caracterizava a transmissão da propriedade, a sentença de usucapião transcrita que constitua título de domínio a atestar a transmissão sujeita ao tributo.

O Ministro Moreira Alves em seu voto, baseou-se no art. 23, inciso I da CF que dispunha:

*Art. 23 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - Transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direito reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição.”*

Nesse sentido, afirmou que o legislador, no caso, levou em consideração conceito de Direito Privado e, portanto, não cabe ao legislador ordinário restringir nem dilatar o alcance visado pela Constituição Federal. Asseverando ainda, que o entendimento predominante é que a transmissão pressupõe a vinculação decorrente da vontade ou da lei entre o titular anterior (promitente) e o novo titular (adquirente). Concluindo que no usucapião, o bem passa a integrar o patrimônio do adquirente sem que haja a transmissão de quem quer que seja ... Não se admitindo, no caso a aplicação da interpretação econômica.<sup>15</sup>

## 7 Conclusões

Duas questões constituem o cerne da “interpretação econômica”:

a) O rompimento com a interpretação tradicional, pois, ao invés de se interpretar a lei, interpreta-se a operação celebrada para buscar sua realidade econômica, para em seguida adequá-la ao dispositivo legal mais próximo para regulação.

<sup>14</sup> COELHO, 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, nº 55, Revista dos Tribunais, p. 182

<sup>15</sup> Revista dos Tribunais. Ano 74, V. 599, São Paulo, set. 1985, p. 232

b) O Direito Tributário pode utilizar-se de conceitos do direito privado? Pode, mas deve ser preservada a unicidade da linguagem científica e o caráter sistêmico do Direito, e, em consequência, o respeito à estrutura conceitual do direito privado. Contudo, não pode o figurino privativista limitar a tarefa do intérprete a um mero manuseio de conceitos.

A chamada interpretação, segundo o critério econômico, não cinge sua aplicação ao campo do Direito Tributário podendo ser aplicada, por exemplo, para a desconsideração da personalidade jurídica.

No que concerne ao Direito Tributário é perfeitamente defensável, pois não há como negar que o tributo seja uma realidade econômica, assim como, a relação tributária tem um conteúdo inegavelmente econômico, mas não com exclusividade, pois, apesar de o Direito Tributário não ser diferente dos outros ramos do Direito, ele tem uma especificidade, um enfoque diferente: enquanto no direito privado o que interessa é a regulação de direitos privados, no Direito Tributário convém a prevalência do interesse público e, portanto, ele é norteado pela realidade subjacente das relações jurídicas em detrimento da forma.

A alegação de que o Direito Tributário é discriminado pelo princípio da legalidade não pode servir de óbice para uma real interpretação da realidade subjacente. O critério econômico além de não poder ser um juízo único de interpretação, há que se perquirir os limites de sua aplicação já que o mesmo situa-se no tênue limite entre a igualdade da tributação e o imperativo da segurança do direito.

Por fim, aqueles que defendem a subsunção dos fatos à prescrição legal, na verdade, tentam reduzir o direito a um mero conjunto de normas.

## 8 BIBLIOGRAFIA

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense. 1986.
- BARROS, José Eduardo Monteiro de. *Interpretação Econômica em Direito Tributário*” In: *Interpretação no Direito Tributário*. Educ/Saraiva, São Paulo, 1985.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Saraiva, São Paulo, 2 ed. 1972.
- BEISSE, Heinrich. *O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã* In: *Direito Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Rui Barbosa Nogueira*, Brandão Machado (Coordenador), Saraiva, São Paulo, 1984.
- COELHO, 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 nº 55, jan./mar. 1995.
- DENARI, Zelmo. A Interpretação Econômica do Nosso Sistema Tributário. Revista de Direito Tributário nº 55, jan./mar. 1991.
- DERZI, Misabel Abreu Machado, SACHA, Calon Navarro Coelho. A Imunidade das Operações com Petróleo e seus Derivados in Direito Tributário Interno. Cadernos de Direito Tributário. Revista dos Tribunais, ano 2, nº8, jul/set 94.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro, 1959.
- GENY, Fr. O Particularismo do Direito Fiscal In: Revista de Direito Administrativo, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro .v. 20, abril/junho, 1950.
- HARTZ, Wilhelm. Interpretação da Lei tributária; Conteúdo e limites do Critério Econômico. Tradução por Brandão Machado; São Paulo, Resenha Tributária, 1993.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros, São Paulo, 1994.
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. Interpretação Econômica no Direito Tributário. Resenha Tributária, São Paulo, 1982.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias. 2 ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1965.
- SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Resenha Tributária, São Paulo, 1981.
- TROTABAS, Louis. Ensaio sobre o Direito Fiscal In: Revista de Direito Administrativo, Fundação Getúlio Vargas, v. 26, out./dez. 1951, Rio de Janeiro.