

Estudos de direito
processual e tributário
em homenagem ao Ministro

Teori Zavascki

Organizadores:

Gustavo Lanna Murici
Oscar Valente Cardoso
Raphael Silva Rodrigues

Apresentação: Ministra Laurita Vaz

Prefácio: Ministro Dias Toffoli

Posfácio: Prof. Dr. Ives Gandra da Silva Martins



Copyright © 2018, D'Plácido Editora.
Copyright © 2018, Os Autores.

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa, projeto gráfico
Letícia Robini
(Imagem via VisualHunt)

Diagramação
Letícia Robini

Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843, Savassi
Belo Horizonte – MG
Tel.: 31 3261 2801
CEP 30140-007



WWW.EDITORADPLACIDO.COM.BR

Todos os direitos reservados.
Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida,
por quaisquer meios, sem a autorização prévia
do Grupo D'Plácido.

EX LIBRIS	
DR. LUÍS EDUARDO SCHOUERT	
OAB - 96 - 11/SP	
Data 18/09/2018	N.º de Chamada 336.22.347.9
1º livro 7572	77952e

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica

Estudos de direito processual e tributário e em homenagem ao Ministro Teori Zavascki. MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva [Orgs.] -- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

Bibliografia
ISBN: 978-85-8425-933-5

1. Direito. 2. Direito Processual. 3. Direito Tributário. I. Título. II. Artigos

CDU340

CDD340

GRUPO
D'PLÁCIDO



*
Rodapé



A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO –
ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.829 (INCIDÊNCIA DE
ICMS-IMPORTAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES DE LEASING INTERNACIONAL)

*Luís Eduardo Schoueri*¹

*Tiago Rios Coster*²

Introdução

Conquanto a produção do Ministro Teori Albino Zavascki seja vasta, não parece exagerado apontar o destaque para sua atividade jurisdicional, refletida em sua passagem pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal. Seus votos constituem vero legado para o Direito brasileiro, colacionado em diversas contribuições do jurista ao longo de 27 anos de magistratura.

Daí porque oportuna a iniciativa de se colherem alguns de seus memoráveis votos buscando, a partir de sua análise, evidenciar o quanto andou nossa Ciência pelas mãos do homenageado. Escolhemos, nessa oportunidade, o Recurso Extraordinário 540.829³, julgado sob a sistemática da Repercussão Geral pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no qual foi discutida a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a entrada, em território nacional, de bens móveis objeto de operação de arrendamento mercantil (*leasing*) internacional.

No caso em comento, a discussão quanto à incidência ou não de ICMS-Importação sobre bens objeto de *leasing* internacional, conforme regra de competência prevista no art. 155, inciso II e § 2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88, centrou-se em dois eixos argumentativos: o primeiro – e vencedor, segundo a maioria dos Ministros do Plenário –, no sentido de que as operações de *leasing*, em razão da natureza jurídica desse tipo de contrato, não envolveria a transmissão da mercadoria, de modo que, inexistente a “circulação de mercadoria” a que faz alusão o art. 155, inciso II, da CF/88, não haveria pressuposto para incidência do ICMS; o segundo eixo argumentativo – o qual restou vencido e do qual fez parte o Ministro Teori Zavascki –, segun-

¹ Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado.

² Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Advogado.

³ RE 540829, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014.

do o qual a previsão de incidência do ICMS em operações que importem “entrada de mercadoria importada do exterior” independeriam da natureza jurídica do contrato firmado no exterior, sendo possível a tributação no caso.

Pano de fundo da discussão, o intrincado tema referente à relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado mereceu profunda reflexão do homenageado, valendo conhecer sua opinião, ainda hoje relevantíssima para a correta compreensão dos campos de competência reservados às Pessoas Jurídicas de Direito Público para a instituição dos diversos tributos previstos na Constituição Federal de 1988.

Nesse contexto, a análise da posição do Ministro Teori Zavascki no julgamento do RE 540.829 mostra-se como uma oportunidade de (re)discutir as premissas e as conclusões a respeito da matéria, buscando-se demonstrar que a concepção do Direito Tributário enquanto mero “direito de sobreposição” não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico. Conforme será exposto ao longo do presente estudo, tanto pode haver hipóteses em que a incidência de tributos está vinculada a determinada forma jurídica prevista no Direito Privado, como, em outras hipóteses, a incidência tributária não terá relação com a natureza jurídica da operação à qual se refere a materialidade tributável.

Ainda que a posição defendida pela Ministro Teori Zavascki tenha restado vencida no julgamento do RE 540.829, teve ela o mérito de romper o paradigma então pacífico no âmbito daquele Tribunal, posto que restrita à hipótese fática apresentada no caso, sustentando a tese de que o Direito Tributário não deve obediência irrestrita ao Direito Privado, podendo haver a incidência de tributos sobre uma situação de natureza puramente econômica, independentemente da configuração jurídica que lhe é subjacente. A importância desse passo pioneiro apenas se revelaria mais tarde, quando do julgamento do RE 651.703, quando o Plenário do STF, versando acerca da incidência do ISS sobre a atividade desenvolvida pelas operadoras de planos de saúde, reconheceu a autonomia do Direito Tributário, tal qual já antecipava nosso homenageado no acórdão que ora destacamos.

É a partir desses contornos que se pretende analisar o RE 540.829, conforme a seguir exposto.

1. A discussão travada no Recurso Extraordinário nº 540.829

No Recurso Extraordinário nº 540.829, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, e do qual foi relator para acórdão o Ministro Luiz Fux, a controvérsia existente entre a empresa contribuinte e o Estado de São Paulo dizia respeito à incidência do ICMS sobre a entrada, em território nacional, de bens móveis objeto de arrendamento mercantil (*leasing*) internacional, de acordo com a regra de competência prevista no art. 155, inciso II e § 2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88.

Diz a referida disposição constitucional, em sua redação mais atual, conferida pela Emenda Constitucional nº 33/01, que o ICMS incidirá também “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto,

qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

Especificamente quanto aos fatos que deram ensejo ao manejo da ação judicial, a empresa contribuinte realizou arrendamento de maquinaria junto a empresa arrendadora no exterior, vindo a sofrer a exigência do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro dos bens. No entanto, considerou inconstitucional a exação, uma vez que, segundo a natureza jurídica do arrendamento mercantil, não figurava a empresa como proprietária do bem, mas como mera locatária, inexistindo circulação de mercadoria apta a desencadear a incidência do imposto estadual.

Por outro lado, a posição do fisco paulista, à época externalizada por meio da Solução de Consulta nº 842/96, era no sentido da incidência do ICMS nas hipóteses de importação de bem objeto de arrendamento mercantil internacional, porquanto a utilização do bem arrendado no Brasil pressuporia a sua internalização na economia nacional, o que configuraria hipótese de importação. Segundo a fazenda estadual, a hipótese tributária prevista no art. 155, inciso II e § 2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88 apresentaria contornos diferenciados se comparada àquela das operações internas, alcançando toda e qualquer operação de importação.

O contribuinte obteve êxito na primeira e na segunda instâncias, tendo o caso sido levado do Supremo Tribunal Federal por força do Recurso Extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo.

No Supremo Tribunal Federal, o RE 540.829, quando submetido a julgamento pelo Plenário, contou inicialmente com o voto do Relator, o Ministro Gilmar Mendes, que decidiu pela reforma da decisão recorrida, que havia sido favorável ao contribuinte. No voto do Relator, prevaleceu, sobretudo, o raciocínio no sentido de que a incidência do ICMS na importação teria caráter *sui generis*, inclusive de modo a evitar, no caso do *leasing* internacional, que o não exercício de opção de compra do bem ao final da contratação levasse à não incidência do tributo, ainda que se tivesse fruído do bem por longo período. Ainda, assentou-se o voto do Relator na violação à isonomia causada pela não incidência do ICMS na operação, já que, relativamente a arrendamentos mercantis realizados em âmbito interno, o próprio Tribunal já havia decidido pela incidência do ISS, independentemente da existência da opção da compra ao final, uma vez que prevaleceria na espécie o serviço de financiamento (RE 547.245).

Seguiu-se o voto divergente do Ministro Luiz Fux, que entendia pela incidência do ICMS na importação apenas nos casos em que houvesse circulação de mercadoria, pressupondo, portanto, a existência de uma compra e venda. Todavia, tal compra e venda não se fazia presente no *leasing*, afirmando, mais especificamente, não ser possível “desnaturar os vínculos de Direito privado” para fins de equiparar ambos os contratos.

Foi nesse contexto que sobreveio o voto do Ministro Teori Zavascki, que se assentou na premissa de que a norma de competência prevista no art. 155,

inciso II e § 2º, inciso IX, alínea “a”, da CF/88 prescindiria da averiguação da natureza jurídica do contrato celebrado no exterior, perfectibilizando-se o fato jurídico tributário do ICMS com a entrada do bem importado em território nacional. Segundo o Ministro, a regra específica teria fundamento na impossibilidade de submeter o direito brasileiro, mais especificamente a hipótese tributária dos tributos brasileiros, à obediência do direito estrangeiro, daí concluindo que a “natureza do contrato que antecede a importação não compromete a ocorrência do fato gerador do ICMS de que trata a primeira parte do art. 155, § 2º, IX, ‘a’, da Constituição, consistente na entrada de bem ou mercadoria importados”. É importante registrar que a orientação adotada pelo Ministro Teori Zavascki prestigiou precedente do Supremo Tribunal Federal nesse mesmo sentido, qual seja, o RE 206.069, de relatoria da Ministra Ellen Gracie.

Ao final do julgamento, que trouxe interessante debate sobre a matéria, prevaleceu o entendimento no sentido da impossibilidade de incidência do ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, justamente por a natureza jurídica do contrato afastar a possibilidade de haver circulação de mercadoria, já que inexistente uma compra e venda – salvo quanto aos casos em que, prevista a opção de compra, que esta seja exercida pelo arrendatário.

O julgado contou com a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, CF/88. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O ICMS tem fundamento no artigo 155, II, da CF/88, e incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

2. A alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, na redação da EC 33/2001, faz incidir o ICMS na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda).

3. Precedente: RE 461968, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, Dje 23/08/2007, onde restou assentado que o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

4. Deveras, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Consectariamente, se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica.

5. In casu, nos termos do acórdão recorrido, o contrato de arrendamento mercantil internacional trata de bem suscetível de devolução, sem opção de compra.

6. Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, IX, “a”, da CF/88.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

2. A evolução e a configuração atual da relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado

Como visto, o problema central debatido no RE 540.829, determinante para a decisão acerca da incidência do ICMS sobre bens importados objeto de *leasing* internacional, estava em definir se a hipótese tributária deveria observar a natureza jurídica da avença que deu lugar à entrada do bem em território nacional.

Para a maioria do Plenário do Supremo Tribunal Federal, não caberia cogitar incidência do ICMS, uma vez que, ausente um negócio de compra e venda, não estaria presente a “circulação de mercadoria” referida na regra de competência do art. 155, inciso, da CF/88. Ou seja, a decisão baseou-se essencialmente na fixação da natureza jurídica da operação, a qual não poderia ser ignorada pelo Direito Tributário.

Inobstante a conclusão a que chegou o Tribunal acerca da questão, o que se destaca do voto do Ministro Teori Zavascki é justamente o fato de ter trazido à discussão a possibilidade de a competência relativa ao ICMS na importação não estar atrelada à verificação de um negócio jurídico de compra e venda realizado no exterior, mas a uma circunstância de natureza econômica: a entrada do bem importado em território nacional, independentemente do negócio que lhe deu causa. Segundo o Ministro, “[...] o direito constitucional brasileiro elegeu como fato gerador a entrada do bem ou mercadoria estrangeira no território brasileiro, independentemente da natureza ou do conteúdo daquele contrato que precedeu a importação”.

Essa afirmação leva-nos ao tema central do presente estudo, qual seja, a relação existente entre o Direito Tributário e Direito Privado.

Conforme já sustentado em outra oportunidade⁴, o Direito Tributário foi por muito tempo visto meramente como um “direito de sobreposição”. Significa dizer que os tributos incidiriam apenas sobre situações jurídicas, isto é, sobre situações já regradas por outro ramo do Direito⁵, de modo que, ausente a ocorrência da situação tal qual disciplinada pela legislação pertinente, não se haveria de cogitar incidência tributária. Era como se ao Direito Tributário faltasse autonomia para fazer incidir os tributos, dependendo sempre de que outro ramo do Direito determinasse a ocorrência da situação prevista no antecedente da norma tributária.

⁴ Para maior aprofundamento sobre a discussão, conferir capítulo sobre a interpretação e a integração da lei tributária em SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 737-818.

⁵ MELIS, Giuseppe. *L'interpretazione nel diritto tributario*. Padova: CEDAM, 2003. p. 144.

Essa subordinação pode ser considerada, até certo ponto, natural, pois, na medida em que o Direito Tributário incide sobre fatos econômicos da vida cotidiana, e se esses fatos são amiúde regulados pelo Direito, em especial o Direito Privado, não caberia à hipótese de incidência dos tributos desbordar dos limites já previamente fixados. A interpretação da norma tributária, portanto, seguia a interpretação conferida aos conceitos do Direito Civil.

O fato de o Direito Tributário encontrar-se, por assim dizer, “de mão atadas” levou à reação ocorrida especialmente no início do século XX na Alemanha, ao que se denominou de “consideração econômica”. Por meio da consideração econômica, sustentava-se a independência do Direito Tributário frente ao Direito Privado, especialmente em razão de a tributação estar orientada a captar a capacidade contributiva existente em fenômenos econômicos.

É importante observar que o que denomina de “consideração econômica” teve diversos desdobramentos⁶, alguns deles, inclusive, trazendo contribuições negativas para o Direito Tributário.

Isso porque, se anteriormente o Direito Tributário era visto como mero “direito de sobreposição”, carecendo de autonomia, a partir de algumas vertentes da consideração econômica adotou-se posição diametralmente oposta, sustentando-se a sua total independência frente o Direito Privado. É o que se verifica, por exemplo, de posições doutrinárias surgidas na Alemanha no início do século XX, as quais, influenciadas pela escola da Jurisprudência dos Interesses e pelo movimento do Direito Livre, propagavam a ideia de liberação da interpretação das amarras do Direito Civil – o que resultou, inclusive, na introdução, por Enno Becker, em seu projeto código alemão de 1919, de dois dispositivos que tratavam da consideração econômica em matéria tributária⁷.

Buscava-se, entre outros objetivos, conferir ao Direito Tributário instrumentos capazes de lidar com situações de elisão fiscal, nas quais o contribuinte escapava da tributação deixando de praticar determinado negócio previsto na norma de incidência, mas obtia resultado prático idêntico ou semelhante ao pretendido por meio de outro negócio, o qual, no entanto, não desencadeava a incidência do tributo. Ou seja, buscava-se afastar a economia tributária decorrente da mera escolha de estruturas não contempladas na legislação tributária⁸.

A consideração econômica logrou êxito em ser positivada na *Reichsabgabenordnung* de 1919, cujo § 4º determinava que, na interpretação da legislação tributária, deveria se considerar a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das relações ou circunstâncias. Ademais, o § 5º do diploma normativo alemão tratava das situações nas quais se reputava existente abuso de formas jurídicas pelo contribuinte, dispondo sobre a ocorrência de abuso

⁶ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 16.

⁷ GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze: kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*. Wien: Anton Orac, 1972, p. 18.

⁸ PAULICK, Heinz. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*. Frankfurt; Bern; New York; Paris: Lang, 1987, p. 96.

quando: na hipótese de a legislação condicionar a incidência a determinada forma jurídica, o contribuinte recorresse a outras formas ou negócios jurídicos para elidir a obrigação tributária; e quando o resultado econômico que seria obtido mediante emprego da forma correta fosse essencialmente alcançado por meio do outro negócio praticado.

As formulações da *Reichsabgabenordnung* deixavam clara a intenção do legislador de desvincular o Direito Tributário do Direito Privado, conferindo-lhe instrumental próprio para a interpretação e aplicação das normas tributárias. No entanto, não representavam uma “carta em branco” para a desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte com vistas à imposição dos efeitos tributários.

Todavia, foi justamente isso que acabou por ocorrer nos anos seguintes, até meados dos anos cinquenta, quando os referidos dispositivos acabaram sendo utilizados como cláusula geral para aplicação da consideração econômica, levando à transformação dos conceitos civilísticos em conceitos econômicos⁹. Fazia-se presente a aplicação de um racional tipificante, o qual via os conceitos de Direito Privado empregados pela legislação como um mero recurso a um determinado tipo representativo de um evento econômico. Assim, a interpretação não deveria ater-se tanto à forma, mas ao evento econômico cuja forma jurídica buscava representar, algo como, por exemplo, desconsiderar que a incidência do tributo estaria vinculada à existência de um contrato formal de compra e venda, buscando atingir qualquer modo de transmissão onerosa de um bem, sendo essa a situação econômica tipificada na legislação por meio daquele negócio.

Os esforços para dar autonomia ao Direito Privado acabaram levando a exageros na aplicação da lei tributária. Inclusive, a partir de 1955, viu-se na Alemanha movimento contrário àquele presenciado no período imediatamente anterior, verificando-se esforço da jurisprudência em restabelecer o primado do Direito Privado sobre o Direito Tributário, sob o mote da “unidade do ordenamento”¹⁰ – movimento esse que, por sua vez, também restou ultrapassado.

No Brasil, a consideração econômica não passou despercebida, havendo no Anteprojeto do Código Tributário Nacional elaborado por Rubens Gomes de Sousa (art. 129), assim como no Projeto elaborado pela Comissão Especial (art. 74), dispositivo que determinava a aplicação da legislação tributária não apenas aos fatos e às situações jurídicas nela expressamente mencionados, mas também às situações suscetíveis de produzir resultados equivalentes – salvo em relação a tributos cujo fato gerador fosse “a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados”.

⁹ TIPKE, Klaus. Jus 1970, 151. *apud.* GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze: kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*. Wien: Anton Orac, 1972, p. 20.

¹⁰ BEISSE, Heinrich. O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In MACHADO, Brandão (coord.) *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Rui Barbosa Nogueira*. Saraiva: São Paulo, 1984, p. 13-14.

Contudo, não prosperou a conversão dos referidos dispositivos em lei, não obstante se tenham mantido, nos artigos 116 e 118 do Código Tributário Nacional, indicações suficientes a permitir o reconhecimento da licitude da interpretação econômica no Brasil, como indicaremos abaixo.

A consideração econômica passou por diversas fases, vindo a ser reformulada ao longo dos diversos períodos desde a sua idealização. Atualmente, em especial naqueles países nos quais produziu efeitos concretos sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, o que se entende por consideração econômica é algo diverso, afastando-se da polaridade existente, de um lado, pela ideia de primado do Direito Privado sobre o Direito Tributário e, de outro, pela autonomia do Direito Tributário.

A concepção atual, situada em um ponto de equilíbrio, é no sentido de que a hipótese tributária tanto pode vincular-se à realização de uma situação juridicamente regulada, quanto pode vincular-se a uma situação não regulada por qualquer ramo do Direito, normalmente uma situação de natureza econômica. No primeiro caso, a observância do Direito Privado (ou eventual outro ramo pertinente) será necessária para que se verifiquem os efeitos tributários, ao passo que, no segundo caso, a incidência tributária dependerá da verificação da caracterização daquela situação fática, independentemente da presença de qualquer forma jurídica.

Mais que isso, reconhece-se que o emprego pela legislação tributária de uma determinada expressão existente no Direito Privado não necessariamente implica a remissão ao correspondente instituto no Direito Civil¹¹. O contexto em que se insere a previsão legislativa é que indicará para a vinculação a um conceito já existente na legislação ou para a denotação de situação diversa.

Ademais, não raro um mesmo termo pode apresentar variantes, o que invalida qualquer pretensão de se lhe atribuir um significado único e inequívoco. Exemplo disso é que, atualmente, os conceitos clássicos do Direito Civil podem não corresponder ao tratamento dado aos mesmos institutos pelo Direito Societário e pela Contabilidade. O balanço patrimonial de uma sociedade evidencia um conceito e conteúdo de patrimônio de viés eminentemente econômico, ao passo que o conceito "clássico", segundo o Direito Civil, está atrelado, sobretudo, a uma concepção amparada na titularidade formal de bens, direitos e obrigações. Essa disparidade pode ter consequências relevantes para o Direito Tributário, o que se verifica, por exemplo, no imposto de renda, que tem por hipótese tributária, nos termos do art. 43 do CTN, o "acréscimo patrimonial". Seria possível submeter à incidência do tributo acréscimo verificado segundo a Contabilidade, mas não segundo o Direito Civil? Diante desse questionamento, não causa estranheza que, após a edição da Lei nº 11.638/07, que visou à harmonização e à convergência da Contabilidade aos padrões internacionais, tenha sido editada a Lei nº 11.938/07,

¹¹ MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do Art. 43. do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda* (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 107-124.

instituindo o Regime Tributário de Transição, cujo objetivo era estabelecer a neutralidade, para fins tributários, das modificações havidas nos critérios contábeis anteriormente introduzidos, seguida da Lei nº 12.973/14, que veio a dispor do tratamento tributário aplicável às referidas modificações. Ausentes os dois últimos diplomas mencionados, seria possível considerar que o imposto de renda, na medida em que tem como ponto de partida o lucro líquido apurado segundo as normas de Direito Societário e da Contabilidade (art. 6º, *caput* e inciso I, e art. 67, inciso XI, do Decreto-lei nº 1.598/77), poderia vir a incidir sobre acréscimo patrimonial de natureza meramente econômica, ainda que esse acréscimo fosse inexistente de acordo com a legislação civil.

Na medida em o legislador tributário possui liberdade para configurar a hipótese tributária, podendo eleger uma situação juridicamente regulada ou um simples fato da vida econômica, também o intérprete, no momento da aplicação da norma, possui liberdade para investigar, de acordo com os métodos adequados, em que medida houve vinculação ou não ao Direito Privado.

Veja-se que tampouco o Código Tributário Nacional mostra-se incompatível com essa conclusão. É justamente o contrário.

Analisando o art. 116 do CTN, que trata do momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário, abre-se uma clara divisão entre hipóteses atreladas a uma “situação de fato” e hipóteses vinculadas a uma “situação jurídica”. Quanto à situação de fato, de acordo com I do dispositivo em comento, implementa-se ela desde o momento em que “se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”; quanto à situação jurídica, a incidência está condicionada, segundo o inciso II, a que “esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”. Ou seja, o próprio CTN reconhece que uma hipótese tributária não necessariamente está vinculada a uma situação jurídica, determinando que se investiguem a ocorrência das circunstâncias e os efeitos próprios do quadro fático que é tributado.

Também o art. 118 do CTN traz importante esclarecimento para a compreensão da questão, desde que corretamente lido. Estabelece o dispositivo, em seu inciso I, que a definição do “fato gerador da obrigação tributária deve ser interpretada abstraindo-se da validade dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte, da natureza de seu objeto e dos seus efeitos. Trata-se de dispositivo aplicável às hipóteses tributárias vinculadas a situações de fato, determinando-se que, conquanto se tributem fatos que normalmente ocorrem no bojo de determinado negócio jurídico, é a ocorrência da circunstância fática, e não do negócio, que desencadeará a incidência do tributo¹². Daí que, nesse caso, a validade jurídica do negócio, o seu objeto ou efeitos não possuem qualquer influência na interpretação a ser realizada, uma vez que o que se busca alcançar não é o negócio em si, mas um fato nele contido. Aqui também há claro reconhecimento de que, por vezes, o que interessa ao

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 521-522.

legislador é unicamente uma ocorrência factual, não sendo necessária a sua vinculação a uma forma jurídica.

Nessa esteira, reconhecer que inexistente uma primazia do Direito Privado sobre o Direito Tributário tem o mérito de afastar qualquer tipo de interpretação apriorística na construção da hipótese tributária. Uma interpretação apriorística é aquela em que o resultado a que chegará o intérprete está predeterminado. É justamente isso o que se verifica quando se defende que o Direito Tributário deve observância do Direito Privado, como que impedindo que se chegue a uma conclusão diversa, no sentido de que, em dada situação, faz-se presente uma situação meramente fática ou econômica, não vinculada a qualquer forma pré-estabelecida na legislação.

Nesse ponto, portanto, reitera-se a importância da decisão proferida pelo Ministro Teori Zavascki no julgamento do RE 540.829. Ainda que a sua decisão tenha se valido da conclusão de que não poderia o Direito Tributário condicionar a incidência do tributo a um contrato celebrado de acordo com o ordenamento jurídico estrangeiro, o qual não teria qualquer influência sobre o Direito brasileiro, reconheceu o Ministro que nem sempre se deve obediência a outros ramos do Direito. Ou seja, afastou-se qualquer interpretação apriorística e reconheceu-se, ao menos na hipótese específica do ICMS incidente na importação, que o constituinte havia ignorado a natureza jurídica do negócio que dá causa à entrada do bem em território nacional, razão pela qual recorrer ao Direito Privado não seria determinante para a incidência do tributo.

De fato, o legislador tributário possui liberdade para configurar a hipótese tributária, podendo eleger uma situação juridicamente regulada ou um simples fato da vida econômica. O intérprete, por sua vez, possui liberdade para investigar em que medida houve vinculação ou não ao Direito Privado. E, tudo isso, claro, respeitados os limites impostos pela distribuição de competência realizada pela Constituição Federal. Do mesmo modo, é de extrema importância sinalizar que os limites impostos pela Constituição Federal não necessariamente impõem a observância do Direito Privado, o que nos leva à discussão do art. 110 do CTN.

3. O art. 110 do Código Tributário Nacional e os conceitos de Direito Privado

A previsão do art. 110 do CTN, não há dúvidas, guiou a decisão tomada pela maioria do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 540.829, tendo, inclusive, sido expressamente citada na ementa, na qual consta que “Os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN [...]”.

O art. 110 do CTN estabelece que “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Relativamente à questão debatida nos autos, a aplicação do referido dispositivo implicou o entendimento de que não caberia interpretar a legislação tributária de modo a desnaturar a hipótese tributária do ICMS, a qual, em qualquer caso, exigiria a presença de uma operação que implicasse a circulação de mercadoria – uma compra e venda, portanto. Ou seja, mesmo na hipótese tributária sobre operações de importação, tal importação deveria ocorrer em razão de uma compra e venda, não bastando a mera entrada do bem em território nacional.

Essa é, sem dúvida, uma interpretação possível e adequada do art. 155, II, e § 2º, IX, “a”, da CF/88, de modo que o intuito não é contrariá-la, mas apenas demonstrar que a correta compreensão do art. 110 do CTN pode levar a outros sentidos não cogitados na decisão.

Inicialmente, é importante questionarmos sobre a própria compatibilidade do referido dispositivo frente à Constituição Federal, já que, conforme sustenta Ricardo Lobo Torres, não poderia a legislação infraconstitucional determinar como a Constituição deve ser interpretada, salvo na hipótese de a norma de interpretação estar incluída no próprio texto constitucional ou quando permitir leitura compatível com os ditames constitucionais¹³. A crítica é válida, ainda mais quando se leva em consideração as disposições do CTN que tratam da interpretação da legislação tributária, em especial dos arts. 109, 110 e 111, cuja falta de clareza leva a uma infundável busca por um sentido adequado.

No entanto, a disposição do art. 110 do CTN parece compatibilizar-se com a Constituição, revelando importante razão de ser. Isso porque, constatando-se que o constituinte se valeu de um conceito de Direito Privado para realizar a distribuição de competências, então não é dado ao intérprete afastar-se desse conceito, sob pena de ultrapassar os limites estabelecidos na Constituição. Se fosse dado ao intérprete proceder como bem entendesse, então estaria condenada a própria repartição de competências estabelecida no texto constitucional.

Isso, contudo, não quer dizer que todas as competências foram outorgadas a partir de institutos ou conceitos do Direito Privado, nem que a mera menção a termo que possui significado próprio no Direito Privado implique a remissão ao instituto ao qual se refere. Como já referido quando abordado o tema da consideração econômica, reconhece-se que o legislador – no caso, o constituinte – pode tanto se valer de um instituto de Direito Privado quanto de uma situação de natureza essencialmente econômica. E, também, pode mencionar um instituto que possui tratamento em outra esfera do Direito sem que, todavia, tenha buscado fazer referência àquela figura já disciplinada juridicamente.

Reitere-se o quanto já dito, mas agora em relação à interpretação da Constituição Federal: ao deparar-se com o texto constitucional, notadamente com as regras de distribuição de competência, cabe ao intérprete investigar

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 172.

se houve ou não vinculação a um conceito de Direito Privado. Em tendo havido, então tem plena aplicação o disposto no art. 110 do CTN, a fim de limitar a atividade interpretativa aos limites estabelecidos pelo outro ramo do Direito aplicável, de modo a não subverter a distribuição de competências estabelecida no texto constitucional. Por outro lado, concluindo-se que não houve essa vinculação, então não se cogita aplicação da norma em comento, já que sua hipótese de incidência não resta preenchida, porquanto não se verifica um instituto, conceito ou forma de Direito Privado utilizado expressa ou implicitamente pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias.

Veja-se, por exemplo, que a competência conferida pela União no art. 153, inciso V, da CF/88 para instituir imposto sobre “operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários” parece indicar para a adoção dos conceitos de Direito Civil relativamente ao que se deve entender por crédito, câmbio, seguro e valores mobiliários. No entanto, quando se observa a sua competência para instituir imposto sobre “grandes fortunas”, de acordo com o art. 153, inciso VII, da CF/88, não há como se cogitar encontrar em outro ramo do Direito essa conceituação, concluindo-se que o constituinte estava preocupado puramente com a base econômica.

Outro exemplo demonstra como um mesmo termo pode dar margem a interpretações diversas. É o caso da competência conferida aos Municípios para instituir o imposto sobre “propriedade predial e territorial urbana”, segundo o art. 156, inciso I, da CF/88. O termo “propriedade” tanto poderia significar o direito de propriedade, cujos contornos remetem ao Direito Civil, quando poderia significar a propriedade enquanto um bem imóvel. Se se entendesse pela vinculação ao conceito de Direito Privado, então os contornos estabelecidos pelo CTN, no art. 32, desbordariam da competência constitucionalmente estabelecida, já que estabelece que o IPTU tem por fato gerador “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel”. Ora, é certo que a posse e o domínio não caracterizam isoladamente o direito real de propriedade, pois, por exemplo, quem tem a posse de determinado bem não necessariamente é seu proprietário. Daí que o possuidor que não detivesse o direito de propriedade não poderia ser chamado a pagar o IPTU, salvo se se entender que a Constituição autorizou a instituição do imposto sobre o bem imóvel. Mais razoável entender que o constituinte não se vinculou ao direito de propriedade; antes usou a expressão no sentido sinônimo de bem imóvel, de modo que o imposto incide sobre direitos reais *sobre* a propriedade (i.e., a posse da propriedade, o domínio útil da propriedade e, sem redundância, a propriedade (direito) sobre a propriedade (objeto).

Com essas considerações se quer demonstrar que é imprescindível perquirir sobre o real significado dos termos utilizados na Constituição, não se podendo tomá-los de pronto, como se fossem evidentes ou como se falassem por si só.

Voltando, agora, para a análise do RE 540.829, verificam-se, nesse contexto, duas fragilidades principais, o que não invalida a conclusão do julgado,

mas impõe a revisão de suas premissas, ao menos quanto à metodologia utilizada para se chegar à conclusão.

A primeira fragilidade está em simplesmente afirmar o que diz o art. 110 do CTN, sem dar espaço ao questionamento sobre se haveria ou não a vinculação da incidência do ICMS à existência de um negócio jurídico de compra e venda. Tomou-se como um dado que a “circulação de mercadoria” a que alude o inciso II do art. 155 da CF/88 demanda a existência desse negócio jurídico, o que, por si só, não é uma afirmação de todo precisa, uma vez que o que efetivamente se exige é a transferência da titularidade, o que pode ocorrer por meio de outros contratos, como uma dação em pagamento ou uma permuta¹⁴.

Reitere-se que não se está com isso afirmando a incorreção da decisão tomada. O que se quer, diferentemente, é demonstrar que não houve debate sobre o que vem a ser a “circulação de mercadoria” aludida na Constituição. Esse debate, por certo, poderia ter ocorrido, caso o Plenário tivesse atentando para a importante sinalização feita no voto do Ministro Teori Zavaski, alertando para o fato de que estavam diante de situação diversa e que, portanto, merecia ser analisada a partir de uma perspectiva distinta, sem as ideias preconcebidas que há muito pairam quando o tema em debate é a interpretação da legislação tributária.

Veja-se que não seria impossível concluir que a transferência de titularidade implicada no referido termo não necessariamente demandaria titularidade jurídica, podendo ser uma titularidade de fato ou uma titularidade econômica. Nesse sentido, pode-se tomar como exemplo o tratamento conferido pelo Direito Societário e pela Contabilidade ao próprio arrendamento mercantil. Até a convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, nenhum ativo ou passivo era reconhecido pela sociedade nessa situação, justamente sob o argumento de não possuir o título de propriedade do bem arrendado. Após a edição da Lei nº 11.638/07, contudo, houve alteração da redação do art. 179 da Lei nº 6.404/76, cujo inciso IV determinou a contabilização no Ativo Imobilizado não apenas dos bens corpóreos sobre os quais a sociedade detenha o direito de propriedade, mas inclusive dos direitos “decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”¹⁵. Nessa linha, a Contabilidade especifica que o arrendamento mercantil financeiro é aquele em que riscos e benefícios inerentes à propriedade são transferidos para o arrendatário, determinando-se a sua contabilização no ativo (direito de uso) e no passivo (dívida assumida)¹⁶. A partir da abordagem do Direito Societário e da Contabilidade, o arrendatário

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 42.

¹⁵ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 306.

¹⁶ Cf. Pronunciamento Técnico CPC (R2) - Operações de Arrendamento Mercantil, aprovado pela Deliberação CVM nº 787/17 e pela Resolução CFC nº 2010/001304 - NBC TG 06.

atua como próprio titular do bem arrendado, ainda que em sentido econômico, podendo direcionar o seu uso e obter os benefícios econômicos dele decorrentes, assumindo, por outro lado, os riscos a ele inerentes.

Claro que a decisão tomada pela maioria do Plenário levou em consideração outros fatores, como a jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal que afirmava haver necessidade de transferência jurídica de titularidade, assim como a distinção entre o ICMS e o Imposto de Importação, no sentido de que, se fosse a mera entrada do bem em território nacional hipótese tributária do ICMS, transformar-se-ia ele em mero imposto de importação, e não em imposto incidente sobre "circulação de mercadoria". Isso, no entanto, não invalida o raciocínio que se busca defender no presente artigo, no sentido de que não é porque a Constituição Federal menciona "circulação de mercadoria" que se deve buscar unicamente no Direito Privado uma figura jurídica que corresponda a essa materialidade eleita pelo constituinte, como se isso decorresse diretamente da norma extraída do art. 110 do CTN.

A segunda fragilidade da decisão está em ignorar que o próprio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 547.245, acabou por se distanciar dos conceitos de Direito Civil para julgar a questão em discussão, que também dizia respeito ao *leasing*. Na ocasião, colocou-se a questão de saber se o *leasing* financeiro poderia ser tributado pelo ISS, de competência dos Municípios. O relator, o Ministro Eros Grau, não desconsiderou que o arrendamento mercantil englobaria um contrato de locação com a possibilidade de devolução ou compra do bem ao final da contratação, mas entendeu preponderar o financiamento, que se consubstanciaria em serviço passível de incidência do ISS.

É interessante notar como o Relator buscou afastar a competência prevista no art. 156, inciso III, da CF/88 dos conceitos de Direito Privado, afirmando que na hipótese "há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de dar". Ademais, mencionou que entender de forma diversa implicaria que "haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado", e que isso desconsideraria a previsão de tributária do ISS sobre serviços "de qualquer natureza".

Ora, é evidente que nesse julgado, que coincidentemente também trata de *leasing*, o Direito Privado foi deixado de lado na hora de interpretar a Constituição Federal, porquanto viu-se na expressão "serviços de qualquer natureza" um afastamento do conceito civilístico, que remete essencialmente às obrigações de fazer.

Isso demonstra que é possível interpretar a Constituição sem que obrigatoriamente esteja o intérprete amarrado aos conceitos de Direito Privado, o que não importa ignorar o preceito do art. 110 do CTN, mas, diversamente, reconhecer que ele nem sempre tem aplicação, seja porque não se está diante de uma competência fixada a partir de um conceito ou instituto de Direito Privado, seja porque, mesmo fazendo referência a um termo que tenha sido empregado por aquele ramo do Direito, pode o constituinte ter buscado referir-se a outro fenômeno.

Considerações Finais

A partir das considerações precedentes, buscou-se demonstrar que a relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado não pode ser resumida a um mero raciocínio apriorístico, dando prevalência a um ou outro ramo do Direito em detrimento da interpretação sistemática do ordenamento. Conforme bem anotado na clássica obra de Klaus Tipke e Joachim Lang, deve-se reconhecer que nem a livre consideração econômica da hipótese de incidência, nem uma abordagem servil ao Direito Privado, permitem conduzir a uma adequada interpretação da legislação tributária¹⁷.

A solução da questão tampouco resta esclarecida pela mera leitura do art. 110 do CTN, porquanto ali não se encontra o que de essencial deve ser compreendido: que o constituinte não necessariamente fixou a competência tributária dos entes públicos a partir de institutos do Direito Privado. Pode tê-lo feito ou não, cabendo ao intérprete averiguar em qual medida houve essa vinculação, extraindo os limites da sua atividade a partir da conclusão obtida – o que, registre-se novamente, não se encontra evidente ou pré-estabelecida no próprio texto constitucional.

O julgamento do RE 540.829 pelo Supremo Tribunal Federal fornece material farto para a análise desse tema. Nele encontra-se tanto uma posição na qual prevaleceu uma abordagem apriorística da questão, concluindo de antemão não poder o ICMS incidir na importação se ausente um negócio de compra e venda subjacente, deixando, portanto, de abrir espaço para o adequado debate sobre os limites da competência fixada no art. 155, II, e § 2º, IX, “a”, da CF/88; como, igualmente, encontra-se posição contrária, que busca afastar a prevalência dos conceitos de Direito Privado sobre o Direito Tributário, ao menos da hipótese de incidência do ICMS sobre a entrada de mercadorias em território nacional.

Daí que a contribuição do Ministro Teori Zavascki, ao proferir voto nesse sentido, revela-se como verdadeira contribuição para a o Direito Tributário nacional, uma vez que estimula o debate sobre ideias e posições que, muitas vezes, são empregadas sem uma adequada reflexão do seu sentido e das suas implicações. Livrar o Direito Tributário desses “dogmas” é, sem dúvida, tarefa árdua, exigindo a seriedade e o compromisso para com o desenvolvimento do Direito, características essas ostentadas pelo jurista ora homenageado.

Referências

BEISSE, Heinrich. O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In MACHADO, Brandão (coord.) *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Rui Barbosa Nogueira*. Saraiva: São Paulo, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

¹⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 22. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2015. p. 203.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MACHADO, Brandão. Breve Exame Crítico do Art. 43. do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda* (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MELIS, Giuseppe. *L'interpretazione nel diritto tributario*. Padova: CEDAM, 2003.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

PAULICK, Heinz. *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*. Frankfurt; Bern; New York; Paris: Lang, 1987.

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

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 22. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.