

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

Conselho Editorial Jurídico

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

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

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Bibliotecária Juliana da Silva Mauro - CRB6/3684

D598 Direito tributário e direito privado / Alessandra Okuma ...
[et al.] ; coordenado por Sergio André Rocha, Carlos Nelson
Konder. - Belo Horizonte : Casa do Direito, 2025.

670 p. : il. ; 23 cm.

Inclui Bibliografia.

ISBN 978-65-5932-656-3

1. Direito tributário. 2. Direito privado. 3. Conceito de serviço.

4. Jurisprudência STF. I. Okuma, Alessandra. II. Rocha,

Sergio André. III. Konder, Carlos Nelson. IV. Título.

CDU: 34:336.2

CDD: 343.05

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito tributário 34:336.2

2. Direito tributário 343.05



LETRAMENTO EDITORA E LIVRARIA

CAIXA POSTAL 3242 / CEP 30.130-972

av. Antônio Abrahão Caram / n. 430

sl. 301 / b. São José / BH-MG

CEP: 30275-000 / TEL. 31 3327-5771



É o selo jurídico do
Grupo Editorial Letramento

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

Alessandra Okuma

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

Alex Assis de Mendonça

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

Alexander Beltrão

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

André Folloni

103 **QUALIFICAÇÃO CIVIL, UNIDADE DO SISTEMA E ABORDAGEM FUNCIONAL**

Carlos Nelson Konder

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

Jeferson Teodorovitz

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

Jeniffer Gomes da Silva

175 **INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO: O CONCEITO DE SIMULAÇÃO**

João Rafael L. Gândara de Carvalho

Patrick Rajala

- FOLLONI, André. Sobre a distinção entre tipos e conceitos. In: MURICI, Gustavo Lana et al (org.). *Estudos sobre a jurisprudência: controvérsias em matéria tributária nos tribunais superiores*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2023, p. 151-168.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regras de competência e textura aberta da linguagem natural. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 40, n. 50, p. 183-199, jan./abr., 2022.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 235, p. 193-232, jan./mar. 2004.
- . *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. v. 2: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- VILANOVA, Lourival. Analítica do dever-ser. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 2. São Paulo: Axis Mvndi; IBET, 2003.

QUALIFICAÇÃO CIVIL, UNIDADE DO SISTEMA E ABORDAGEM FUNCIONAL

Carlos Nelson Konder¹³⁶

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

1. INTRODUÇÃO

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

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

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

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

2. QUALIFICAR PARA QUÊ?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

dois anos, duas súmulas do STJ “pacificaram” entendimentos diametralmente opostos sobre o tema.¹⁴³

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

3. POSTURAS METODOLÓGICAS E MÉTODOS DE QUALIFICAÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. COMPLEXIDADE E UNIDADE DO SISTEMA

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

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

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

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

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

A questão se coloca com particular intensidade na relação entre a qualificação civil e suas repercussões no âmbito tributário. Isto porque o próprio Código Tributário Nacional determina no seu art. 109 determina que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. De forma ainda mais incisiva, preconiza o art. 110 do mesmo diploma legal: “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

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

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

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

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

6. REFERÊNCIAS

- BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In BARROSO, L. R. (org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 1-48.
- BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione*. Milano: Edizioni di Comunità, 1977.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*, 9ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BRASIL. STF, Pleno, RE 330.817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, julg. 8 mar. 2017.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.
- COMIRAN, Giovana Cunha. *Atipicidade contratual: entre autonomia privada e o tipo*. Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2007.
- EEUU. UNITED STATES COURT OF INTERNATIONAL TRADE. *Toy Biz, Inc. v. US Customs*, Jan. 3, 2003. extraído de <lt.ly/T6T3->, acesso em 25 jun. 2024.
- EFE. Justiça britânica define que Pringles devem ser consideradas batatas. *G1*, 21 mai. 2009. Disponível em <lt.ly/OyVLI>, acesso em 28 jun. 2024.
- FLORESTAL, Marjorie. Is a Burrito a Sandwich? Exploring Race, Class and Culture in Contracts. *Michigan Journal of Race and Law*, vol. 14, issue 1, fall 2008, p. 1-58.
- HESPANHA, António Manuel. *Panorama histórico da cultura jurídica europeia*, 2. ed. Lisboa: Publicações Europa-América, 1998.
- KONDER, Carlos Nelson. *Causa e tipo: a qualificação dos contratos sob a perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro, 2014.
- KONDER, Carlos Nelson. Distinções hermenêuticas da constitucionalização do direito civil: o intérprete na doutrina de Pietro Perlingieri. *Revista da Faculdade de Direito (UFPR)*, v. 60. Curitiba: 2015, p. 193-213.
- KONDER, Carlos Nelson. Qualificação e coligação contratual. *RJLB – Revista Jurídica Luso-Brasileira*, v. 4, n. 1. Lisboa: 2018, p. 355-404.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VASCONCELOS Gabriel; SOARES, João Pedro (Agência Andante). A rotina e os desafios da reconstrução do Museu Nacional, sete meses depois. *O Globo*, 21 abr. 2019. Disponível em <1.ly/xyxpp>, acesso em 26 jun. 2024.

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

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

Jeferson Teodorovicz¹⁶⁶

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

1. INTRODUÇÃO¹⁶⁷

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

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

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

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