

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

*REFLECTIONS ON THE USE OF PRIVATE LAW (AND ACCOUNTING) CONCEPTS IN TAX LAW*

*REFLEXIONES SOBRE EL USO DE CONCEPTOS DE DERECHO PRIVADO (Y CONTABLE) EN EL DERECHO TRIBUTARIO*

Jeferson Teodorovicz<sup>1</sup>

## Resumo

O presente estudo busca empreender análise exploratória sobre a influência do uso de conceitos (e institutos) de outros ramos do conhecimento (especialmente, do direito privado) no desenvolvimento do direito tributário. A partir de premissa metodológica hipotético-dedutiva, parte-se da seguinte questão: a autonomia (disciplinar e legislativa) do direito tributário significa que ele não absorver influência (positiva ou negativa) de outros ramos do conhecimento? Entende-se que a evolução da disciplina jurídica hoje conhecida por Direito Tributário não impede o desenvolvimento do diálogo com outros ramos do conhecimento (em particular com o direito privado e a própria ciência contábil), especialmente para melhor verificação dos limites e áreas de intersecção das áreas afins do conhecimento. Para demonstrar a premissa apresentada, foi realizada investigação bibliográfica e legislativa com conotação histórica e epistemológica.

**Palavras-chaves:** direito tributário; autonomia; direito privado; direito contábil; contabilidade.

## Abstract

The present study aims to conduct an exploratory analysis of the impact of the incorporation of concepts (and institutions) from other domains of knowledge, particularly private law and accounting science, on the evolution of tax law. The present study is based on a hypothetical-deductive methodological premise. It begins with the following question: does the autonomy (disciplinary and legislative) of tax law mean that it does not absorb influence (positive or negative) from other branches of knowledge? It is acknowledged that the evolution of the legal discipline currently known as Tax Law does not preclude engagement with other branches of knowledge, particularly private law and accounting science. This is especially important for more effectively delineating the boundaries and areas of intersection between related areas of knowledge. To substantiate this premise, a comprehensive bibliographical and legislative investigation with historical and epistemological implications was conducted.

**Keywords:** tax law; autonomy; private law; accounting law; accounting.

## Resumen

El presente estudio pretende realizar un análisis exploratorio sobre la influencia del uso de conceptos (e institutos) de otros conocimientos (especialmente del derecho privado) en el desarrollo del derecho tributario. Partiendo de una premisa metodológica hipotético-deductiva, se utiliza la siguiente pregunta: ¿la autonomía (disciplinaria y legislativa) del derecho tributario significa no absorber influencias (positivas o negativas) de otros conocimientos? Se entiende que la evolución de la asignatura jurídica, hoy conocida como Derecho Tributario, no impide el desarrollo del diálogo con otros conocimientos (en particular con el derecho privado y la propia ciencia contable), especialmente para verificar mejor los límites y áreas de intersección de áreas de conocimiento relacionadas. Para

---

<sup>1</sup> Pós-doutorado em Direito pela UNB. Doutor 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. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1018-6438>. E-mail: [jeferson.teodorovicz@fgv.br](mailto:jeferson.teodorovicz@fgv.br)

demostrar la premisa presentada, se realizó una investigación bibliográfica y legislativa con connotaciones históricas y epistemológicas.

**Palabras clave:** derecho tributario; autonomía; derecho privado; derecho contable; contabilidad.

## 1 Introdução

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 pelo esforço contínuo de estudiosos, dedicados a traçar os contornos teóricos que a identificariam como uma disciplina verdadeiramente autônoma. Mas essa emancipação não foi conquistada sem longos e calorosos debates, seja porque o direito tributário é ramo que integra o direito financeiro, que, por sua vez, é parte do direito administrativo, seja porque o direito tributário apresenta profundas conexões com outros ramos do direito, e por esse motivo chega-se a falar em autonomia meramente “didática” dos ramos do direito (Teodorovicz, 2013, p. 184-190).

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

No século XX, especialmente nas duas primeiras décadas, torna-se copiosa a doutrina que defendeu a subordinação do direito tributário – ou não – ao direito privado. Sem entrar em muitos detalhes acerca dos vários autores que aderiram às teses supracitadas, é preferível expor rapidamente algumas noções interessantes que dizem respeito ao embate e à emancipação da disciplina perante outros ramos do Direito.

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

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

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

tributária atual.

## **2 A relevância do código tributário alemão (Reichsabegabordnung, de 1919) para o debate autonomista: a “consideração dos fatos”, a “consideração econômica” ou “interpretação econômica” do direito tributário**

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

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

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

Porém, foi a partir de 1919 que o debate ganhou nova dimensão, especialmente sobre a perspectiva tributária. Isso graças à Enno Becker<sup>2</sup>.

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

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

Nesse aspecto, na busca pela emancipação do direito tributário, papel de grande destaque deteve Enno Becker, ao criar um critério diferenciado para conceber e interpretar as

---

<sup>2</sup> Uma visão geral da contribuição de Becker pode ser observada nos próprios Comentários ao Reichsabegabordnung (Ordenação de Impostos do Reich) (Becker, 1922). Os Comentários foram continuamente publicados (mesmo após a morte de Enno Becker, em 1940) por Alfred Riewald e Carl Koch (Becker, Riewald, Koch, 1963).

leis tributárias: o critério econômico de interpretação das leis tributárias (Machado, 1993, p. 07-08). Naquele período, o Tribunal do Reich e o Superior Tribunal Administrativo da Prússia ordinariamente admitiam como válidos negócios jurídicos que visavam à economia de impostos. Entendiam que o combate à evasão fiscal não seria tarefa dos juízes, mas sim dos legisladores – que se firmou como o teor jurisprudencial na época. Foram problemas práticos que motivaram a preocupação de Becker, a exemplo do caso conhecido como *mitropa* (Machado, 1993, p. 08-09), que foi um dos casos que inspirou o criador do critério econômico.

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

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

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

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

“Para alcançar esse objetivo, o intérprete não havia de circunscrever o seu trabalho apenas à busca do significado econômico da lei, mas estendê-lo também na pesquisa

do sentido econômico dos fatos ou negócios jurídicos, sem os considerar como categorias do direito, mas como operações do mundo da economia. O resultado final do negócio é que daria ao intérprete a chave para decidir, no caso concreto, se era devido, ou não, o tributo. Becker como que decretou a autonomia quase absoluta do direito tributário, pouco ou nada valendo para ele formas do direito privado adotadas pelo contribuinte” (Machado, 1993, p. 11).

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

### **3 As distintas posições da literatura germânica sobre a autonomia do direito tributário**

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

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

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

Para Kurt Ball, o objeto da tributação vincula-se aos fatos econômicos que se objetivam tributar. O Direito Tributário, à diferença do Direito Privado, privilegia a substância sobre a forma jurídica. Por isso faz todo o sentido, para o autor, elencar os elementos particulares do Direito Tributário que seriam determinantes para demarcar a independência do sistema tributário perante a historicamente presumida (incorretamente, segundo o autor) maior influência de conceitos de Direito Privado (Ball, 1924, pp. 01-12; 98-130; 142 e ss).

De qualquer forma, é interessante destacar que essa posição de Kurt Ball parece

acompanhar seus demais posicionamentos favoráveis ao Código Tributário Alemão de 1919, no qual foi um de seus principais defensores, afinal, um dos objetivos expressos do seu elaborador, Enno Becker, foi o de garantir um tratamento autônomo do direito tributário frente aos demais ramos do direito (e, sobretudo, do direito privado).

O principal autor alemão do período “entre-guerras”, Albert Hensel, por exemplo, sobre a aplicação do então § 9º (que com a reforma de 1931, substituiu o §4º, mas manteve o conteúdo), destacou a importância da necessidade de interpretação justa da lei tributária, admitindo, não obstante, o uso da interpretação econômica (Hensel, 1956, p. 63-69). No entanto, Hensel também não se afastou das críticas para as dificuldades frente aos magistrados na interpretação e na aplicação dos dispositivos interpretativos, que, como verificava, ainda resultavam em muitos problemas interpretativos (e abusos) (Teodorovicz, 2013, p. 184-190; Teodorovicz, 2017, p. 271-281; Teodorovicz, 2021, p. 586-646).

Nesse sentido, diante de todos os problemas verificados, Hensel formulou uma singela proposta: “Somente uma inteligente combinação e cooperação entre a legislação, a interpretação e a aplicação da lei, podem acrescentar ao ideal (inalcançável) de uma justa imposição” (Hensel, 1956, p. 63-69). No mesmo caminho trilhou Ernst Blumenstein, na Suíça (Blumenstein, 1954, p. 13-19).

Na realidade, o debate envolvendo a autonomia do direito tributário era apenas a ponta do iceberg para outras preocupações bem mais intensas na seara do direito tributário, sobretudo no que diz respeito à própria criação do Código Tributário Alemão, em 1919, e até uma técnica interpretativa específica do direito tributário, que serviria para diferenciá-la dos métodos hermenêuticos clássicos (e construídos na tradição privatista), extraindo da realidade econômica sua principal fonte de energia.

Posteriormente, como destacou Brandão Machado (1993), ocorreram novas reformas no Código Tributário Alemão.

Nesse aspecto, em 1931, o Código Tributário Alemão sofre importante reformulação, quando o parágrafo 4º passou a ser o parágrafo 9º, e o parágrafo 5º converteu-se no parágrafo 10º.

Logo após, foi editada a denominada Lei de Adaptação Tributária (SteuerAnpassungsGesetz), de 1934, que, por sua vez, estabeleceu em seu parágrafo 1º regras de interpretação, reproduzindo o preceito do parágrafo 4º do Código Tributário Alemão de 1919.

Ademais, os preceitos da Lei de Adaptação Tributária de 1934 (§§ 1 e 6) (Diniz, 1965, p. 225-226) não representaram grandes mudanças nos polêmicos dispositivos legais, mas pelo

menos afastaram, como destacou Brandão Machado (1993), o “espúrio ingrediente do nacional-socialismo”. Com uma redação mais bem trabalhada, esses dispositivos facilitaram a ideia de não apenas permitir um tratamento igualitário dos contribuintes, à mercê do combate à evasão, mas também infundir neles e nas autoridades fazendárias e juízes tributários uma maior severidade no trato da problemática da tributação, conforme assinalou o financista italiano Benvenuto Griziotti (1958, p. 316 e ss).

No entanto, sobre o parágrafo 6<sup>a</sup>, relativo ao “abuso de formas” criticou Wilhelm Hartz:

A norma é de acomodação difícil em nosso sistema jurídico. Depois de 1933, a norma foi com muita frequência versada pela jurisprudência. Na Corte Federal de Finanças sofreu contínuos retrocessos. Se ela significa que, para os efeitos fiscais, o que imposta é o conteúdo econômico de um ajuste, e não a forma arbitrariamente escolhida para influir na tributação, então a norma é supérflua. Esta concepção também decorre da natureza do direito tributário e do seu critério econômico, sem necessidade de regulamentação legal. Se, no entanto, se concebe que abuso e evasão significam reduzir imposto por meio de formulações de direito civil sérias e permitidas, então a norma contraria as nossas concepções sobre a relação entre fisco e contribuinte. O parágrafo 6 da Lei de Adaptação Tributária, em minha opinião, é um preceito dispensável. Não traz nada que não possa ser extraído dos princípios gerais. É, pelo contrário, própria até para gerar confusão (Hartz, 1993).

Ainda, conforme §1<sup>a</sup> da Lei de Adaptação Fiscal: “(Interpretação) (1) Revogado; (2) Para isso devem ser tomadas em considerações as concepções do povo, a finalidade e o significado econômico das leis fiscais e o desenvolvimento das relações; (3) Ele se dá com a apreciação dos estados de fato” (Diniz, 1965, p. 220-225).

Posteriormente, com as reformas fiscais promovidas nos anos seguintes, e a retirada do Código Tributário Alemão em vigor, culminando na entrada em vigor do “Novo” Código Tributário Alemão, de 1977, o dispositivo relacionado à interpretação econômica foi posteriormente afastado (Novo Código Tributário Alemão (AO – 1977), 1978).

Aliás, o problema decorrente da interpretação do direito tributário favoreceu o desenvolvimento da interpretação da lei tributária, que, em primeiro momento, gerava repulsa na utilização de conceitos e métodos do direito privado, para em um momento posterior, aceitar-se (incentivando-se, inclusive) na utilização desses conceitos e métodos. É claro que cada linha apresenta suas variações conforme a perspectiva de investigação do estudioso e do próprio momento histórico que vivenciou. Por isso não é surpresa essa alternância tão intensa de posicionamentos na aceitação de usos de conceitos de direito privado no direito tributário (Teodorovicz, 2013, p. 184-190; Teodorovicz, 2017, p. 271-281; Teodorovicz, 2021, p. 586-646).

Essa evolução perdurou com as posteriores reformas do sistema tributário alemão, com a supressão expressa, no Código Tributário Alemão, da regra de interpretação econômica ou teleológica (Machado, 1993), conforme assinalam Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 323 e ss).

Nesse sentido, interessante aporte sobre a discussão da interpretação econômica foi elaborado pelos supracitados autores germânicos:

Nem um flutuante ‘ponto de vista econômico’ nem uma interpretação civilística apaixonada das leis tributárias conduzem a resultados corretos. Na interpretação de conceitos legais tributários deve-se em primeiro lugar partir do princípio de que não existe nenhuma prevalência teleológica do Direito Civil. Pelo contrário, deve-se examinar com fundamento na teleologia da lei tributária, se e em que proporção um conteúdo de regramento civilístico também codetermina a consequência jurídica da lei tributária. Assim deve-se uma situação de fato civilisticamente configurada em primeiro lugar qualificar civilisticamente e só então examinar, se ela deve adscriver-se econômico-teleologicamente ao tipo legal da lei tributária. Coincidindo a qualificação de Direito Civil com a finalidade da lei tributária, então o Direito Civil é preponderante (massgebend) (s.K.Tipke, StRO III, 1295). Conduzindo, entretanto, a interpretação teleológica da lei a um conceito jurídico-derrogante do Direito Civil, assim deve esse interpretar-se econômico-teleologicamente (Tipke; Lang, 2008, 323-324).

Ainda, com importante complemento, sintetiza Brandão Machado que,

“(...) em primeiro momento, durante a implantação da nova hermenêutica na Alemanha, a partir dos anos vinte e até pouco depois da morte de Enno Becker, os conceitos e institutos do direito privado utilizados na legislação tributária ao eram tomados, como se disse, no seu conteúdo próprio. “(...) havia até um lema, segundo o qual o intérprete devia ficar longe do direito civil: Weg vom BGB [longe do Código Civil]. Porém, em segundo momento, no começo dos anos cinquenta, as coisas começaram a mudar. O direito privado, como veículo de fatos tributáveis, passou a ser encarado não mais como simples forma vazia de significado tributário, mas como elemento capaz de influir na interpretação dos fatos. Foi quando, como disse H. Wilhem Kruse, o lema passou a ser o inverso do outro: Hin zum BGB [Vamos ao Código Civil]” (Machado, 1993, p. 05 e ss).

Justamente, a problemática da interpretação do direito tributário e o debate da autonomia do direito tributário estavam umbilicalmente ligados, e por esse motivo, não havia motivo para refletir sobre a autonomia de conceitos de outros ramos do direito no direito tributário sem condicioná-lo à questão da interpretação (“econômica” ou consideração dos fatos).

#### **4 A experiência autonomista europeia (italiana e francesa) e os reflexos na produção latino-americana**

Como se sabe, a produção jurídica europeia, inspirada nos debates de língua alemã, logo avançou para outros países, alcançando com intensidade a produção jurídico-tributária italiana.



Podemos dizer que, particularmente, para compreender melhor a recepção de tais ideias na experiência latino-americana (incluindo-se o Brasil), dois países alcançaram boa repercussão: França e Itália. A maior familiaridade dos idiomas neolatinos pode explicar a melhor difusão das ideias desses autores frente às obras de idioma alemão.

Nesse sentido, foi bastante difundido o embate travado entre os autores franceses François Geny e Louis Trotabas, sobre a autonomia do direito tributário – frente ao direito civil, e para muitos estudiosos talvez seja essa pândega o ponto fulcral da discussão autonomista, especialmente em seus reflexos latino-americanos. O debate entre François Geny (1931, p. 36; 1950, p. 06 e ss) e Louis Trotabas (1928; 1953, p. 53-58) serviu de base para as posteriores concepções da questão da autonomia do direito tributário, e teve origem na “dúvida” sobre a necessidade de utilização de conceitos oriundos do direito privado para o direito tributário. Questão que sucedeu a profundo debate sobre a autonomia científica ou didática do direito tributário relativo às demais áreas do direito, em especial ao direito privado (Teodorovicz, 2013, p. 184-190; Teodorovicz, 2017, p. 271-281; Teodorovicz, 2021, p. 586-646).

François Geny, ao lado de outros autores, defendia a total dependência dos conceitos de direito tributário aos conceitos de direito civil, que, por sua vez, tinha dentre seus principais fundamentos o temor de possíveis abusos na alteração desses conceitos, quando transpassados para outro ramo do Direito, notadamente o direito tributário, e por isso, defendeu uma autonomia meramente didática. Segundo o próprio Geny:

Este último (o direito civil e comercial) tirou e tira ainda ensinamentos preciosos do direito fiscal. Todo civilista prudente sabe o quanto as teorias, mais essenciais, do direito privado obtiveram de revelações fecundas e de desenvolvimentos ricos e novos, pela penetração das teorias fiscais, que, graças à própria sutileza, exigida por sua adaptação, levam a descobrir pontos de vista que esclarecem melhor os conflitos dos interesses privados e sugerem os meios de solucioná-los (Geny, 1950, p. 06-21).

Por outro lado, Louis Trotabas defendeu a autonomia científica do direito tributário quanto aos demais ramos do Direito, manifestando grande preocupação, na época, com o “descaso” concedido a uma disciplina tão importante, e que era relegada a um plano secundário do Direito, revestindo o papel de verdadeira “(...) parente pobre, a cinderela, de quem ninguém se ocupa” (Trotabas, 1953, p.53-68).

Por isso, Trotabas entendia que o desenvolvimento do direito tributário seria impulsionado pelo reconhecimento da autonomia entre esse ramo do direito e outros ramos do direito, que, através de seus conceitos e influências, prejudicavam sua emancipação, enquanto disciplina científica (Trotabas, 1953, p.53-68).

Nesse aspecto, a utilização de conceitos do direito civil pelo direito tributário foi

divergente segundo as opiniões seguintes: a) subordinação ou não subordinação do direito tributário a conceitos e institutos do direito privado; b) tem-se ensinado que pode ocorrer uma recepção expressa dos conceitos de direito privado pelo direito tributário, uma recepção implícita, uma alteração explícita de conceitos do direito tributário e, finalmente, uma aplicação analógica das normas de direito tributário (Teodorovicz, 2013, p. 184-190; Teodorovicz, 2017, p. 271-281; Teodorovicz, 2021, p. 586-646).

Já a Itália, intensamente influenciada pela produção germânica, o debate alcançou bastante profundidade, conforme se pode observar no trabalho de Achille Donato Giannini (1956, p. 163-166), que refutou a ideia expressamente apresentada pelo autor germânico Kurt Ball (1924), a respeito da independência do direito tributário (e de seus conceitos).

O próprio Giannini (1956, p. 163-166) afirmou que aquele autor germânico defendia que, tendo em vista as diversas funções que cumprem as normas de direito privado e as de direito tributário, por sua vez relativas a uma mesma relação econômica, deveria se excluir, em primeira análise, que para a determinação concreta do fato gerador possa fazer-se referência às normas de direito privado. Ball, como já observado, defendia a separação entre as regras de direito privado e as de direito tributário (Costa, 1984, p. 222-224).

Por outro lado, para o italiano Giorgio Tesoro, apesar do exposto reconhecimento das peculiaridades ínsitas ao direito tributário, alegou ser mais adequado e correto “(...) falar de um particularismo, de uma especialização do direito tributário”. Porém, “(...) não parece oportuno reconhecer uma verdadeira e própria autonomia a este ramo do direito (...)” (Tesoro, 1938, p. 172 e ss). Nesse sentido, este autor, apesar de reconhecer a existência de princípios e características peculiares do direito tributário, sobretudo com base na obrigação tributária, preferiu defender que o direito tributário era parte do direito financeiro, uma parte especial, pois não escapava da influência do direito financeiro (Tesoro, 1938).

Além disso, a problemática da interpretação das leis tributárias alcançou similar intensidade na experiência italiana, conforme se pode observar na contribuição de Benvenuto Griziotti (1958, p. 316-333), que, para Gaspare Falsitta (2000, p. 80-83), foi considerado o precursor da doutrina da interpretação funcional naquele país, conquistou imediatamente opiniões favoráveis e contrárias a esse entendimento, inclusive com manifestações diretas de autores italianos como, Giannini (1956, p. 37-47), Tesoro (1938, p. 08), Berliri (1957, p. 03), Mario Puglièse (1939, p. 122-127), também influenciado por Ezio Vanoni (1962, p. 51-111) e, também de Dino Jarach (1975, p. 83 e ss; 1980) na Argentina, que manifestou posição favorável à interpretação econômica (Teodorovicz, 2013, p. 184-190; Teodorovicz, 2017, p. 271-281; Teodorovicz, 2023, p. 586-646).

Ademais, a polêmica interpretação das leis tributárias atravessou o continente europeu e desembarcou na América Latina, tendo como principais artífices, Giuliani Fonrouge (1942, p. 366 e ss), Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 76 e ss), Amílcar de Araújo Falcão (1976, p. 69 e ss), Dino Jarach (2004, p. 09 e ss), Rafael Bielsa (1951, p. 71-94), Antônio Roberto Sampaio Dória (1977, p. 50 e ss) e Ramón Valdés Costa (1982, p. 61 e ss; 1984, p. 221 e ss).

Nesse sentido, Fonrouge, expressamente influenciado por Enno Becker, fez questão de introduzir em seu Anteprojeto de Código Tributário Argentino (de 1942), no art. 2º: “Os atos, fatos ou circunstâncias sujeitas à tributação, se interpretam conforme a sua significação econômico-financeira, prescindindo de sua aparência formal, ainda que esta corresponda a figuras ou instituições de direito comum” (Fonrouge, 1942, p. 366 e ss).

Por tais motivos, não se pode ignorar os reflexos europeus do debate autonomista referido aos conceitos de direito privado frente ao direito tributário e suas posteriores consequências na própria literatura tributária brasileira (e na interpretação do direito tributário).

## **5 Reflexos do debate autonomista na legislação e na literatura tributária brasileira**

No direito tributário brasileiro, Brandão Machado entendeu que não seria possível a utilização do critério econômico e do abuso de formas no direito tributário brasileiro por existir a vedação da utilização do instituto da analogia no direito tributário. Nada obstante, é interessante a observação de Brandão Machado de que Rubens Gomes de Sousa tentou, sem sucesso, inserir semelhante dispositivo de interpretação econômica, no futuro Código Tributário Nacional. Ademais, acrescentou também que a possibilidade de interpretação econômica levantada por parcela da doutrina nacional se deve ao equívoco de Amílcar de Araújo Falcão de trazer as ideias do Direito Tributário Alemão, sem fazer as necessárias ressalvas de sua aplicabilidade ou não na realidade jurídico-tributária Brasileira (Machado, 1993, p. 07-08; Falcão, 1976, p. 69 e ss; Nogueira, 1965, p. 42-47).

O reconhecimento de método peculiar de interpretação ao Direito Tributário logo chegou em terras brasileiras. E, conseqüentemente, os defensores da autonomia (científica, dogmática ou jurídica) do Direito Tributário rapidamente passaram a elevar também a necessidade de método próprio de interpretação. Nesse sentido, por exemplo, as obras de João Martins de Oliveira (1943, p. 08), Carvalho Pinto, Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 67 e ss), Carlos da Rocha Guimarães (1953, p. 11) e Amílcar de Araújo Falcão (1976, p. 72 e ss).

Até meados da década de 1950, era extremamente comum aos adeptos da autonomia científica, dogmática ou jurídica do Direito Tributário (especialmente para justificar a

autonomia de conceitos entre Direito Tributário e Direito Privado) a recorrência a elementos econômicos.

Nesse contexto, Rubens Gomes de Sousa, em seu *Compêndio de Legislação Tributária*, entendia que o aplicador da lei “(...) pode e deve utilizar todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização prática integral das finalidades que a lei se destina a alcançar. Nesse sentido se diz que a interpretação deve ser teleológica, isto é, deve visar a realização das finalidades ou objetivo da lei”, seguindo, nesse raciocínio, à eleição de alguns “princípios de interpretação” (Sousa, 1975, p. 78-81).

Não por acaso, o autor do Anteprojeto de Código Tributário Brasileiro, de 1953 (Sousa, 1954) acabou imprimindo suas concepções a respeito do tema. Por isso, conforme recorda Aliomar Baleeiro, o próprio Anteprojeto de CTN previa originalmente a interpretação econômica no art.74: “A interpretação da legislação tributária visará à sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes” (Baleeiro, 2000, p. 688-689).

Esse dispositivo foi revogado, motivando Baleeiro a deduzir que a interpretação econômica foi inserida de forma tímida no Código Tributário Nacional, limitada por aqueles conceitos de direito privado previstos previamente na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais, nas Leis Orgânicas Municipais e do DF. Porém, fora da prévia limitação prevista naqueles dispositivos, assevera Baleeiro: “(...) tal primado não existe se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias (...)” (Baleeiro, 2000, p. 688-689). Em outras palavras, fora daquelas limitações abre-se campo de atuação para que a interpretação econômica seja adotada.

De qualquer forma, salienta Alcides Jorge Costa que o tema encontrou forte discussão doutrinária, opinando, conforme o revogado art.110 da Constituição Brasileira alterada pela EC 1/69, que “(...) inexistente entre nós sequer a possibilidade de discutir se os conceitos e institutos de direito privado mencionados na Constituição Federal devem ou não ser recebidos como tais pelo Direito Tributário” (Costa, 1984, p. 225-226). Assim, Alcides Jorge Costa concluiu, à época, que,

(...) se há conceitos, institutos e formas de direito privado não utilizados pela Constituição nem pela lei complementar, parece-me que podem ser alterados explicitamente pela lei ordinária, desde que a alteração não constitua maneira oblíqua de ofender a discriminação constitucional das fontes de receita tributária (Costa, 1984, p. 225-226).

É evidente que a interpretação econômica da lei tributária, repercutiu importantes

questionamentos, sobretudo no que tange à autonomia do direito tributário e à utilização dos conceitos de direito tributário e de direito privado (Teodorovicz, 2013, p. 192-203; Teodorovicz, 2017, p. 292-320; Teodorovicz, 2023, p. 586-646). Não surpreende que no Brasil a noção de autonomia do direito tributário (e de seus conceitos) foi fortemente advogada por importantes autores, a exemplo de Amílcar de Araújo Falcão. Nesse sentido:

(...) Ocorre autonomia jurídica de uma disciplina quando ela preenche duas condições: a) cria um número de institutos e instrumentos próprios e entre si aproximados – autonomia estrutural; b) cria um certo número de princípios e regra que lhe são peculiares – autonomia dogmática (Falcão, 1998, p. 13 e ss).

Da mesma forma, a literatura tributária latino-americana também refletia essa tendência, conforme pode se observar na obra do italiano (mas radicado na Argentina) Dino Jarach:

(...) A consideração econômica, nesta matéria, resulta não do caráter pecuniário da obrigação, mas do princípio de ordem superior, que é de nível constitucional em quase todos os países – o princípio da capacidade contributiva. Se o imposto é um tributo cujo elemento fundamental, cujo critério causal é a capacidade contributiva, que determinados fatos impositivos manifestam, se assim é, a capacidade contributiva somente pode ser derivada não dos aspectos formais dos atos ou dos fatos que surgem, mas dos aspectos substanciais econômicos, do conteúdo econômico das relações, das circunstâncias que evidenciam a capacidade contributiva. A chamada interpretação econômica não é outra coisa que o propósito próprio do legislador de gravar fatos que manifestem capacidade contributiva (Jarach, 1975, p. 99-100).

A consideração econômica relaciona-se, segundo Beisse, ao princípio da uniformidade da tributação, salientando que a consideração econômica não deve ser confundida com a apreciação das ciências econômicas, embora reconheça que tais aspectos podem ser relevantes quando o fim específico de determinada lei tributária exija a sua utilização (embora não seja isso consideração econômica) (Beisse, 1984, p. 44-57).

Da mesma forma Lis Loli Cabral Nogueira, para quem, “(...) a consideração econômica, por basear-se em princípios superiores de igualdade, uniformidade e capacidade contributiva, deve ser atribuída ao legislador, sob pena de contrariar os mesmos princípios, em nome de uma autonomia exagerada do direito tributário” (Nogueira, 1984).

Para a autora, a interpretação econômica nada mais seria do que um método de interpretação jurídico de caráter teleológico, finalístico. Nesse aspecto, reforça que tal método hermenêutico não é peculiaridade exclusiva do Direito Tributário, já que a “(...) perquirição da realidade fática subjacente à formulação jurídica correspondente existe nos demais ramos do direito” (Nogueira, 1984, p. 381 e ss).

Porém, Lis Loli Cabral Nogueira limitou a interpretação econômica à sua aplicação aos

conceitos autônomos e mistos “(...) quando compatível com o princípio da estrita legalidade (...)” (Nogueira, 1984, p. 382), caminho semelhante traçado por Johnson Barbosa Nogueira (1982, p. 13 e ss).

Mas nem por isso encontrou fácil aceitação na doutrina pátria. Para Alfredo Augusto Becker (1963, p. 126 e ss), apoiado por Geraldo Ataliba (1969, p. 24 e ss) e, posteriormente, Paulo de Barros Carvalho (1978, p. 233 e ss; 2011, p. 131-169), a autonomia do direito tributário é falsa, assim como falsa seria também a autonomia de qualquer ramo positivo. Alfredo Augusto Becker foi categórico ao apontar os resultados supostamente negativos que a adoção à doutrina favorável da interpretação econômica apresentaria: “(...) a) Incorre no maior equívoco do Direito Tributário; b) Destroí a certeza e praticabilidade do Direito Tributário; c) Importa na inversão da própria fenomenologia Jurídica; d) Nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico” (Becker, 1963, p. 23 e ss).

Já Ruy Barbosa Nogueira, colocou-se ao lado daqueles que defendiam a autonomia científica do Direito Tributário, pois

(...) a separação por motivo puramente didático não pode ser considerada verdadeira autonomia, porque ela não é feita em razão de princípios específicos. Assim, por exemplo, a divisão do Direito Civil em direito de família, direito das coisas, é feita apenas por motivo prático, metodológico ou didático, pois são todos eles regidos pelos princípios do direito civil. Cientificamente autônomo é o Direito Civil (Nogueira, 1965, p. 24; Nogueira, 1974, p. 01-07).

E complementa:

(...) Toda vez que uma parte do Direito passa a ser estudada autonomamente, por necessidade científica, por diferenciação de princípios, é que podemos realmente falar de um ramo novo, porque existe uma matéria a ser estudada por métodos próprios, constituindo então um sistema de normas jurídicas regidas por princípios diferentes dos princípios que regulam outros ramos jurídicos. Este é o caso do Direito Constitucional, do Direito Administrativo; Direito Financeiro; Direito Tributário (Nogueira, 1965, p. 24; Nogueira, 1974, p. 01-07).

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho entendeu que o ordenamento jurídico é uno e indecomponível. Assim, portanto, seus elementos, as unidades normativas, estão irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, mas admitindo o direito tributário como um ramo didaticamente autônomo do Direito, recusando a autonomia científica.

Para Carvalho, recorrer a elementos econômicos na interpretação do direito tributário configuraria verdadeiro “absurdo” (Carvalho, 2007, p. 448 e ss). Na mesma linha seguiu Misabel Derzi, para quem o Código Tributário Nacional rejeita a interpretação econômica

(Derzi, 2000, p. 689 e ss).

O posicionamento acima é fortemente defendido por aqueles autores que consideram o direito tributário enquanto “direito de sobreposição”, utilizando-se de conceitos oriundos do direito privado. Essa tendência é reforçada por autores que utilizam os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional para “comprovar” essa linha de argumentação<sup>3</sup> (Dória, 1977, p. 54 e ss).

Por outro lado, se a interpretação econômica foi – e permanece - o instrumento principal para a luta pela autonomia do direito tributário, frente aos tradicionais métodos jurídicos de interpretação, por sinal, construídos na perspectiva do direito privado, oportuno averiguar se a consideração econômica é indício necessário a essa autonomia. Adverte-se que não se objetiva traçar análise que relacione os mecanismos clássicos de interpretação da hermenêutica jurídica em confronto com a consideração econômica (ou consideração dos fatos). Porém, de qualquer forma, pelo menos uma breve reflexão merece ser enfrentada, ainda que sucintamente.

Embora a hermenêutica jurídica aconselhe a interpretação sobre bases eminentemente jurídicas (a exemplo da interpretação sistemática, muito aplicada entre os juristas contemporâneos), seria falacioso alegar que o desenvolvimento da construção de métodos hermenêuticos seguiu sem se atentar a elementos de outros ramos do conhecimento. É o exemplo da interpretação histórica, que traz o importante elemento histórico para a compreensão do intérprete da lei, por exemplo, ou mesmo da interpretação lógica, que usa recursos da lógica (ramo da filosofia) para o direito. E até a interpretação gramatical se serviria de elementos linguísticos para auxiliar o intérprete, pois é evidente que o estudo do significado das leis envolve muitas vezes conhecimentos semânticos que só poderiam ser construídos por linguistas especializados no estudo da língua portuguesa. Logo, a interdisciplinaridade mantém íntima relação com o aperfeiçoamento dos métodos interpretativos. E mesmo a interpretação sistemática, sem dúvida a mais prestigiada na literatura contemporânea, por supostamente não flertar com qualquer outro ramo do conhecimento que não o direito, não parece resistir ao teste de fogo. Interpretar sistematicamente o direito, sem recorrer a elementos linguísticos, filosóficos e, afinal, jurídicos, é missão de intérprete fadada ao fracasso.

---

<sup>3</sup> O artigo 109 do Código Tributário Nacional (Decreto-Lei nº.5172/1966) prescreve que os “(...) princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. Nesse diapasão, o artigo 110 do mesmo Código determina que a lei tributária “(...) não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias” (Brasil, 1966).

Assim, embora a temática da consideração econômica<sup>4</sup> tenha sido progressivamente afastada dos estudos tributários direcionados ao dogmatismo normativo formal de perfil kelseniano, especialmente no século XX, não se pode dizer que a literatura tributária brasileira afastou-se totalmente da reflexão à interpretação econômica, como indicam os estudos supramencionados sobre a relação entre os conceitos de Direito Tributário e de Direito Privado na história do desenvolvimento teórico do Direito Tributário (Nogueira, 1982, p. 13 e ss; Tôrres, 2003, p. 87 e ss; Torres, 2006, 136 e ss).

Nesse ínterim, o parágrafo único do art.116 da mesma Lei, trazido pela LC n°.104/2001 (Brasil, 2001)<sup>5</sup>, trouxe a chamada “norma antielisão”, bastante influenciado pela Lei Geral Tributária Espanhola, de 1963<sup>6</sup> (Espanha, 1963), que permitia à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos conforme as circunstâncias, atentando apenas à natureza econômica (ou dos fatos sobre a forma) camuflada naquelas operações. Em outras palavras, há, no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, remissão expressa à histórica consideração econômica.

---

<sup>4</sup> Para um estudo específico sobre o tema, recomenda-se a obra de Ricardo André Galendi Júnior, a propósito da consideração econômica no Direito Tributário, por possuir análise profunda sobre as origens do instituto e seus reflexos no Brasil (Júnior, 2019, p. 119-442).

<sup>5</sup> Evidentemente que a discussão do art. 116, parágrafo único do CTN incutiu discussões acadêmicas sobre se tratar de uma “norma antielisão” ou não. Da mesma forma, no ano seguinte foi editada a Medida Provisória n. 66/2002 que tencionava regulamentar o mesmo dispositivo normativo, e trouxe diferentes conceitos anteriormente inéditos na legislação brasileira, diferenciando expressamente a antielisão de outras patologias (simulação, fraude, etc.), instituindo o abuso de forma e a falta do propósito negocial, a previsão de penalidades para pagamento espontâneo e a estruturação de procedimento para a autoridade fiscal proceder com a desconsideração fundamentada na dissimulação. No entanto, não foi convertida em Lei, já que caminhava por tratar de temas próprios de Lei Complementar. Ademais, como se sabe, o parágrafo único do art. 116 do CTN foi objeto de outras tentativas de regulamentação por diferentes Propostas legislativas, especialmente ligadas ao planejamento tributário (a exemplo do art. 7ª da MP n. 685/2015, que não foi convertido em Lei, mas que obrigava o contribuinte a declarar a operação de planejamento tributário previamente adotada ao fisco, o que levou a compreensíveis críticas), mas que até o presente momento não foram convertidas em lei. Nada obstante, os temas conexos ao dispositivo legal seguem em discussão no campo doutrinário e jurisprudencial (administrativo e judicial), especialmente no que tange aos limites do planejamento tributário e à necessidade (ou não) do critério do business purpose (propósito negocial) enquanto legitimador do planejamento tributário (Brasil, 2015).

<sup>6</sup> Ley General Tributaria Española (Ley 230/1963):

*Sección segunda. Interpretación*

Artículo veintitrés.

Uno. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.

Dos. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Artículo veinticuatro.

Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el impuesto siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.

Artículo veinticinco.

Uno. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.

Dos. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.

Tres. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen.



Evidentemente que a discussão do art. 116, parágrafo único do CTN incutiu discussões acadêmicas sobre se tratar realmente de uma “norma antielisão” e temas correlatos.

Da mesma forma, no ano seguinte, foi editada a Medida Provisória n. 66/2002<sup>7</sup> que tencionava regulamentar o mesmo dispositivo normativo, e trouxe diferentes conceitos anteriormente inéditos na legislação brasileira, diferenciando expressamente a antielisão de outras patologias (simulação, fraude, etc.), instituindo o abuso de forma e a falta do propósito negocial, a previsão de penalidades para pagamento espontâneo e a estruturação de procedimento para a autoridade fiscal proceder com a desconsideração fundamentada na dissimulação.

---

<sup>7</sup> MP 66 de 2002: PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - Falta de propósito negocial; ou

II - Abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - Deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - Será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - Descrição dos atos ou negócios praticados;

II - Discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - Resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

No entanto, não foi convertida em Lei, já que caminhava por tratar de temas próprios de Lei Complementar.

Ademais, como se sabe, o parágrafo único do art. 116 do CTN foi objeto de outras tentativas de regulamentação ou complementação por diferentes propostas legislativas, especialmente ligadas ao planejamento tributário (a exemplo dos arts. 7<sup>a</sup> e 8<sup>a</sup> da MP 685/2015, que não foi convertido em Lei, mas que obrigava o contribuinte a declarar a operação de planejamento tributário previamente adotada ao fisco, o que levou a compreensíveis críticas) (Brasil, 2015)<sup>8</sup>, mas que até o presente momento não foram convertidas em lei.

Nada obstante, os temas decorrentes do dispositivo legal seguem em discussão no campo doutrinário e jurisprudencial (administrativo e judicial), especialmente no que tange aos limites do planejamento tributário e, por exemplo, à necessidade (ou não) da aplicação do critério do business purpose (propósito negocial, que não possui previsão legislativa expressa) enquanto legitimador do planejamento tributário. Mas esse assunto pode ser objeto de outro trabalho e seguir nessas reflexões desnortearia o modesto propósito deste artigo.

Assim, para Luís Eduardo Schoueri, a propósito da consideração econômica em matéria tributária, hoje é consenso na doutrina que o direito tributário e o direito civil são partes de uma única ordem jurídica, o que implica que os princípios fundamentais do direito civil sejam respeitados pelo direito tributário, ao mesmo tempo em que não se admite que o direito civil se sobreponha aos princípios fundamentais do direito tributário: “Em caso de concorrência entre os princípios, adota-se a ponderação entre uns e outros, sem que se tenha prevalência a priori” (Schoueri, 2012, p. 648 e ss).

Contudo, ressalta o autor que:

A esse resultado, entretanto, não se chegou de imediato: por muito tempo, o Direito Tributário foi visto como um “Direito de Sobreposição”, o que implicaria que a tributação incidiria sobre situações jurídicas, estas entendidas como aquelas reguladas por outro ramo do direito. Assim, havia uma espécie de subordinação ao Direito Privado, já que se acreditava que as leis tributárias fariam referência a fenômenos do direito privado (reenvio) e apenas na ocorrência destes é que seria possível que aquelas fossem aplicadas. Noutras palavras: na hipótese tributária haveria,

---

<sup>8</sup> Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - Os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - A forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

necessariamente, um fato jurídico de natureza privada, na inexistência (ou invalidade) deste, não haveria que cogitar de tributação (Schoueri, 2012, p. 648 e ss).

Depois de décadas de amadurecimento, os estudos do Direito Tributário, no que tange à consideração econômica, manifestam maior consonância no sentido de “(...) que o legislador tributário é livre para valer-se ou não, das estruturas de direito privado. É a partir do contexto que se concluirá acerca da decisão do legislador, descabendo qualquer conclusão a priori” (Schoueri, 2012, p. 648 e ss).

Não é preciso acrescentar mais linhas para demonstrar que a pretensa vinculação de conceitos entre o Direito Privado e o Direito Tributário não é um dado tão automático, irremediável e inevitável, como poderiam supor alguns estudiosos. A autonomia é produto de secular insistência, de estudiosos de elevada envergadura, comprometidos a lutar pela emancipação da disciplina frente aos abusos enfrentados na utilização do Direito Privado (Teodorovicz, 2013, p. 192-203; Teodorovicz, 2017, p. 292-320; Teodorovicz, 2023, p. 586-646).

Não é afirmativa óbvia que o direito tributário seja necessariamente um direito de sobreposição. Não há aqui um fato necessariamente óbvio e ululante. Por outro lado, deve-se atentar para as peculiaridades do nosso próprio ordenamento jurídico tributário, que trazem importantes nortes interpretativos e integrativos, conforme os artigos 107 a 112 do CTN.

Na realidade, há sólidos posicionamentos tanto no caminho para que o direito tributário se utiliza de conceitos privados, como para que os afaste resolutamente. É justamente essa perspectiva que, diante de análise histórica do desenvolvimento do tema no direito tributário, permite melhores contribuições, já que uma vez esgotada a contribuição daqueles autores defensores dos juros sobre o capital próprio, enquanto juros, dividendos ou instituto *sui generis*, sob as bases do direito privado, e não resolvido o problema, resta abraçar linha investigativa que possa quiçá efetivamente compreender a verdadeira natureza do instituto, sem se prender necessariamente (embora não se obste essa possibilidade, caso a caso) às amarras de outros ramos do direito.

De qualquer forma, em rápida leitura do teor dos supracitados dispositivos (arts.109 e 110) fica facilitado compreender por que a ampla gama dos estudiosos do direito tributário contemporâneo manifestou tendência no sentido de que na relação entre o direito privado e o direito tributário, este último no primeiro deveria basear-se, tornando a concepção de que o direito tributário deveria necessariamente ser considerado como mero direito de sobreposição, e praticamente ignorando o esforço quase secular engendrado pela literatura – sobretudo

européia – para emancipar o estudo do direito tributário de outros ramos do direito, sobretudo o direito privado.

A evolução autonomista do direito tributário possibilita questionamento quanto a essa tendência. Na realidade, não há motivos pelos quais o direito tributário não se possa valer de institutos próprios, sem apropriar-se de conceitos oriundos do direito privado. A autonomia do direito tributário enquanto disciplina que já possui quase um século de existência, com progressivo avanço em variados campos de investigação (que em muitos casos, superam a doutrina do direito privado em precisão e comprometimento investigativo), sem sombra de dúvidas permite que se fale abertamente na utilização de conceitos próprios do direito tributário. Na realidade, existem já vários institutos de direito tributário que prescindem da perfeita adequação às construções teóricas do direito privado corporificando contornos próprios e que com eles não se distinguem.

Curiosamente, os próprios artigos 109 e 110 (sempre lembrados pela literatura para advogar o respeito aos conceitos de direito privado), tiveram suas disposições relacionadas por parte da doutrina a outro critério interpretativo, o da “interpretação econômica”, apontado por aqueles defensores da ideia de que a hipótese de incidência que deflagra a obrigação tributária sempre representa um fato econômico. Para esses estudiosos, é imprescindível a consideração da realidade econômica, na interpretação das normas no direito tributário (Schoueri, 2012, p. 648 e ss; Schoueri, 2010, p. 249 e ss).

Por esse motivo, Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 648 e ss; 2010, p. 249 e ss) conclui que, se de um lado é consenso na doutrina tributária e na doutrina privatista que ambos os ramos são partes de uma mesma ordem jurídica (implicando que os princípios do direito civil sejam respeitados pelo direito tributário), não se deve admitir que o direito civil se sobreponha inevitavelmente aos princípios fundamentais do direito tributário. Para o autor, em caso de concorrência entre os princípios, deve-se adotar a ponderação entre uns e outros, sem que haja qualquer prevalência *a priori*. Ou seja, em outras palavras, a autonomia didática entre os dois ramos implicaria em ausência de hierarquia entre conceitos de direito privado e de direito tributário. A prevalência de um conceito (civil ou tributário) deve ser exercida conforme cada caso, mas jamais com prévia determinação de preponderância de um ramo sobre o outro, pois já não haveria mais sentido em falar que o direito tributário seria um direito de “sobreposição” ao direito civil. E mais, considerar os conceitos construídos no âmbito do direito tributário implica em atentar à consideração econômica, pois essa também representa importante elemento para a construção da norma.

Nesse ponto faz-se necessária relevante intervenção. A autonomia aqui esboçada não se refere a uma independência científica ou epistemológica entre o direito tributário e o direito privado (e qualquer outro ramo do direito). O que se quer significar por autonomia é a autonomia consagrada ao direito tributário (em sua própria evolução teórica) para encontrar caminhos científico-conceituais sem ter de se remeter a conceitos construídos em outros ramos (igualmente autônomos) do direito. A autonomia didática se mantém, mas a autonomia, a emancipação teórica, o reconhecimento disciplinar, culmina na indiscutível possibilidade de que especialistas em direito tributário encontrem sentidos e conceitos aptos ao direito tributário (e não necessariamente a outros ramos do direito), o que é dado imprescindível para reconhecimento da disciplina. O que faz sentido, afinal, ninguém conhece melhor o direito tributário, e suas adversidades, que os próprios tributaristas. Aqui se encontra o sentido maior da autonomia do direito tributário. Autonomia para buscar seus próprios caminhos.

Assim, não se quer desprestigiar outros métodos interpretativos tradicionalmente classificados como “jurídicos” frente à interpretação econômica. Pelo contrário, idêntica relevância merece esses métodos na análise do direito tributário. O que se pretende é reconhecer a consideração econômica como elemento importante a ser incluído no arsenal do intérprete do direito tributário, que poderá utilizá-lo se julgar conveniente para suas finalidades interpretativas, assim como o uso dos demais métodos tradicionalmente utilizados no estudo do direito positivo. A prevalência de um método sobre o outro, ou mesmo a complementação (quem disse que somente um método deve ser usado para se compreender o sentido de uma norma jurídica?) deve ser devidamente averiguada no exame de cada caso, guardadas as devidas proporções, e respeitados os limites estabelecidos pela legislação constitucional e infraconstitucional (artigos 109 e 110 do CTN, por exemplo).

## **6 A primazia da realidade econômica sobre a forma jurídica, o direito tributário e as mudanças contábeis recentes: o mais recente capítulo do debate autonomista (ou interdisciplinar)?**

Historicamente, a postura conciliadora (que privilegia a legislação tributária, mas não deixa de analisar os aspectos contábeis referentes à legislação em análise) entre os conhecimentos contábeis e o direito tributário pôde ser facilmente observada em autores do porte de Bulhões Pedreira (1969, p. 02-06), Tullio Ascarelli, Rubens Gomes de Sousa e João Batista Pereira de Almeida Filho (Ascarelli; Sousa; Filho, 1944, p. 104-105; Sousa, 1975, p. 66-67; Sousa; Sousa, 1955, p. 12 e ss; Sousa, 1950, p. 117 e ss), Hércules Boucher (1953, p. 158-159), Walter Barbosa Corrêa (1994, p. 249 e ss), Henry Tilbery (1977, p. 19 e ss; 1978, p.

33-34), Alcides Jorge Costa (1994, p. 20-21), Brandão Machado (Machado, , 1992, p. 3188 e ss; Machado, 1994, p. 123 e ss), Ricardo Mariz de Oliveira (OLIVEIRA, 2008, p. 385 e ss; Oliveira, 2020a, p. 481 e ss; Oliveira, 2020b, p. 1275 e ss), Hiromi Higuchi (2000, p. 23 e ss) e Marco Aurélio Greco (2000, p. 179 e ss).

De outro lado, foi (e ainda permanece) compreensível o esforço dedicado à maior separação dos estudos jurídico-tributários diante da contabilidade, mesmo em estudos sobre a renda para fins tributários, conforme se observa nos importantes contributos de Gilberto Ulhôa Canto (1994, p. 33 e ss), Roque Antônio Carrazza (2005, p. 34-37) e Roberto Quiroga Mosquera (1996, p. 71-119), caminhando inclusive pela aplicação estrutural da Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária ao citado tributo, como pode-se observar em Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 669 e ss), Mary Elbe Queiroz (2002, p. 22 e ss) e Paulo Ayres Barreto (2001, p. 65 e ss), por exemplo.

Em outro aspecto, no século XXI, um importante “tempero” foi adicionado a essa dinâmica inter-relacional entre normas tributárias e normas contábeis, por sua vez decorrente da padronização contábil internacional na legislação brasileira, que foi promovida pela “Nova Contabilidade” (introduzida pela Lei n. 11.638/07) – resultado da internacionalização dos padrões contábeis, mais especificamente, das Normas Internacionais de Contabilidade emanadas do IASB – *International Accounting Standards Board (International Financial Reporting Standards – IFRS)*.

Em verdade, a Lei nº. 11.638 afetou profundamente a forma de reconhecimento contábil do patrimônio das entidades (menos vinculada à compreensão jurídica do patrimônio e mais à essência econômica dele), o que evidentemente alterou a forma de registro e de demonstração contábil das sociedades em geral. Face às consideráveis mudanças (e dificuldades de adaptações das próprias pessoas jurídicas afetadas), inclusive considerando o §7<sup>a</sup>, do art.177 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6404/1976), que previu genericamente que os lançamentos feitos para harmonizar as normas contábeis do modelo anterior ao atual não teriam efeitos tributários, houve a necessidade de maior esforço adaptativo, motivo pelo qual o §7<sup>a</sup>, do art.177 da Lei das S.A. (Lei n. 6404/1976) foi substituído pelo Regime Tributário de Transição (RTT), previsto nos arts.15 a 24 da lei nº.11.941/09, que, por sua vez, estabeleceu que deveriam ser mantidos, para fins fiscais, os critérios de reconhecimento de receitas, de despesas e de custos na apuração do lucro líquido do exercício vigentes em 31 de dezembro de 2007 (antes da entrada em vigor da Lei 11.638/2007), e portanto, o lucro líquido base para apuração do lucro real permaneceria tal qual aquele anterior à lei nº.11.638.

Com o RTT, visava o legislador evitar que as alterações promovidas pela Lei nº.11.638

causassem efeitos fiscais.

Posteriormente, o RTT foi absorvido pela Lei 12.973 de 2014, que culminou no fim do regime tributário de transição (que foi revogado conforme artigo 117 da mesma lei<sup>9</sup>), determinando uma contabilidade padronizada e adaptada<sup>10</sup> (e melhor separada da legislação tributária, em alguns aspectos) segundo as regras de internacionalização dos padrões contábeis, conforme o art. 58:

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. (Vigência)

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Assim, foram necessárias quatro fases de adaptação da legislação contábil brasileira aos padrões internacionais: 1ª) entrada em vigor da Lei 11.638/2008; 2ª) aplicação do Regime Tributário de Transição (RTT), trazido pela Lei 11941/2009; 3ª) absorção do RTT pela Lei 12.973/2014 (art.117) e; 4ª) aplicação do art. 58 da Lei 12.973/2014 (Oliveira, 2020b, 1339 e ss).

Por outro lado, as dificuldades encontradas na operacionalização contábil a partir da internacionalização, assim como diante das legislações societária e tributária brasileiras não foram poucas, conforme bem aponta Ricardo Mariz de Oliveira, para quem, em muitos

---

<sup>9</sup> Art. 117. Revogam-se, a partir de 1º de janeiro de 2015: (...) X - os arts. 15 a 24, 59 e 60 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

<sup>10</sup> DAS DISPOSIÇÕES RELATIVAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRANSITÓRIO

Art. 72. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior.

Art. 73. Para os anos-calendário de 2008 a 2014, para fins do cálculo do limite previsto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a pessoa jurídica poderá utilizar as contas do patrimônio líquido mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 1º No cálculo da parcela a deduzir prevista no caput, não serão considerados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º No ano-calendário de 2014, a opção ficará restrita aos não optantes das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei.

Art. 74. Para os anos-calendário de 2008 a 2014, o contribuinte poderá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, determinado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Parágrafo único. No ano-calendário de 2014, a opção ficará restrita aos não optantes das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei.

(...)

Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119§1)

§ 1º A opção será irrevogável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

aspectos, tais mudanças legislativas, por terem sido realizadas de maneira apressada, acabaram gerando vários problemas (e dúvidas) sobre sua convergência a legislação brasileira (2020b, p. 1339 e ss).

De qualquer forma, tais circunstâncias levam a reflexões e a estudos sobre os impactos dessa então nova relação da contabilidade com o patrimônio econômico que busca representar, já que, em tese, os impactos trazidos pela então “Nova Contabilidade”, deveriam impulsionar a reanálise do fenômeno contábil pela própria contabilidade (e pelo direito contábil). Afinal, como se sabe, nos termos do art. 109 e 110 do CTN, o impacto desses conceitos não poderia prevalecer sobre a legislação tributária.

Porém, o Parecer de Orientação nº. 37/2011 da CVM<sup>11</sup>, apoiando-se em Pronunciamento Conceitual Básico do CPC (aprovado pela então Deliberação CVM nº.539/2008, essa última posteriormente revogada pela Deliberação CVM nº. 675/2011), por sua vez baseado nas modificações trazidas pela Lei nº. 11638/2007, elevou a aplicação de dois princípios orientadores dos novos padrões contábeis: a) da representação verdadeira e apropriada (*true and fair view*) e; b) da primazia da essência sobre a forma.

Houve, de certa forma, uma renovação da polêmica (oriunda das normas contábeis internacionais) da consideração dos fatos no âmbito do reconhecimento contábil do patrimônio, o que, naturalmente, também afetaria em alguma medida o próprio Direito Tributário (Bianco, 2010, p. 175-184; Oliveira, 2010, p. 401 e ss; Rocha, 2011, p. 283 e ss; Takata, 2010, p. 290 e ss; Koury, 2021, p. 30 e ss) e, no mesmo aspecto, sobre as relações interdisciplinares entre Ciências Contábeis, Direito Societário e Direito Tributário (Lopes, 2011, p. 14 e ss; Bifano, 2010, p.123 e ss; Schoueri; Tersì, 2011, p.113 e ss; Polizelli, 2010, p. 592 e ss; Takata, 2010, p.290 e ss), verificável de maneira mais clara inclusive no que tange à tributação da renda de

---

<sup>11</sup> Ademais, segue-se a uma importante conclusão do Parecer CPC 37 de 2011: “Constata-se que, nos itens citados, o normatizador contábil reconhece expressamente que as normas contábeis devem ser subordinadas aos princípios da representação verdadeira e apropriada (*true and fair view*) e da primazia da essência sobre a forma. Ou seja, não apenas os efeitos econômicos devem prevalecer sobre a forma, independentemente do tratamento jurídico, como é imperioso, no novo ordenamento contábil, que a representação da realidade econômica seja verdadeira e apropriada. Tão imperioso que, mesmo no caso de conflito com as normas emitidas, a preponderância deve ser da representação adequada. Estes são os pilares centrais desse novo ordenamento.

Este comando é plenamente coerente com o disposto na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que estabelece em seu artigo 176:

**“Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:” (grifo nosso)**

A primazia da essência sobre a forma como elemento central do processo de preparação de demonstrações financeiras que representem verdadeira e apropriadamente a realidade econômica se aplica a todo o processo contábil, na integralidade dos assuntos cobertos pelas normas. No contexto do mercado de capitais, destaca-se, entre outras, a questão da classificação dos instrumentos financeiros como passivos ou instrumentos de capital na representação da realidade econômica das companhias abertas. Neste tópico, atenção especial deve ser dada à essência desses instrumentos vis-à-vis as consequências extremamente indesejáveis que a contabilização inadequada pode gerar para investidores, credores e demais interessados no desempenho das companhias. (CPC, 2011)



peças jurídicas (Schoueri, 2011, p. 249 e ss; Schoueri, 2010, p. 250 e ss; Polizelli, 2010, p. 589-591; Polizelli, 2012, p.66-82; Oliveira, 2010, p. 401 e ss; Oliveira, 2020a; Oliveira, 2020b; Zilveti, 2003, p. 316 e ss; Zilveti; Fajersztajn; Silveira, 2019, p 01 e ss).

Tais perspectivas levaram também à publicação de importantes obras coletivas inteiramente dedicadas à análise dos possíveis diálogos (e dos limites) ao Direito e à Contabilidade, com especial atenção à tributação (Mosquera; Lopes, 2010; Mosquera; Lopes, 2011; Mosquera; Lopes, 2015; Pinto; Silva; Murcia; Vettori, 2019).

Nesse mesmo sentido, não é por acaso o esclarecimento do Parecer já mencionado sobre a essência econômica sobre a forma jurídica, nos termos da Deliberação n.539/2008 da CVM:

(...) Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada (...) (CVM, 2008).<sup>12-13</sup>

---

<sup>12</sup> Ainda, conforme a Deliberação n.539/2008, da CVM: “Constata-se que, nos itens citados, o normatizador contábil reconhece expressamente que as normas contábeis devem ser subordinadas aos princípios da representação verdadeira e apropriada (*true and fair view*) e da primazia da essência sobre a forma. Ou seja, não apenas os efeitos econômicos devem prevalecer sobre a forma, independentemente do tratamento jurídico, como é imperioso, no novo ordenamento contábil, que a representação da realidade econômica seja verdadeira e apropriada. Tão imperioso que, mesmo no caso de conflito com as normas emitidas, a preponderância deve ser da representação adequada. Estes são os pilares centrais desse novo ordenamento”. (Parecer de Orientação CVM nº. 37/2011). Ainda, em suma: “33. Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial em uma determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento” (CVM, 2008).

<sup>13</sup> Assim, as regras contábeis não devem servir de “escudo” que impeça a representação verdadeira e apropriada das transações econômicas. Nos raros casos em que a aplicação de alguma norma (integral ou parcialmente) colida com a representação adequada da realidade econômica, esta última deve prevalecer, como dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 26 Apresentação das Demonstrações Contábeis – aprovado pela Deliberação CVM nº 595, de 15 de setembro de 2009:

“19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, a entidade não aplicará esse requisito e seguirá o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.

20. Quando a entidade não aplicar um requisito de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, de acordo com o item 19, deve divulgar: (a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade; (b) que aplicou os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações aplicáveis, exceto pela não aplicação de um requisito específico com o propósito de obter representação adequada; (c) o título do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento, Interpretação ou Orientação exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria inadequado e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e o tratamento efetivamente adotado; e (d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação vigente em cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado (CVM, 2009).”

Assim, diante desse cenário, mesmo com as tentativas normativas para “neutralizar” os efeitos da Nova Contabilidade diante do Direito Tributário (conforme se pode observar mediante a RTT, trazida pela Lei n. 11.941/2009, e finda pelo art. 117 da Lei 12973/2014, quando finalizou-se o período de transição que assegurou maior esclarecimento dos limites entre os dois campos), principalmente a fim de evitar aumento de impostos sem observância do princípio constitucional da estrita legalidade (sem deixar de considerar que a “nova contabilidade” tem objetivos diversos da “contabilidade tributária”), não foram poucos os questionamentos, sobretudo quanto aos reflexos e problemas adaptativos (Oliveira, 2020b, p. 1337 e ss) dessa então nova orientação contábil perante a legislação societária e tributária nacional<sup>14</sup>.

Nesse aspecto, muito bem contextualiza Paulo Arthur Cavalcante Koury, em proeminente trabalho:

Com efeito, o Brasil adotou o modelo de contabilidade IFRS (International Financial Reporting Standards), para fins societários, em um processo que se iniciou em 2005, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), tendo culminado com a edição da Lei n. 11.638/2007 e de uma série de atos infralegais que internalizam normas internacionais elaboradas pela IASB (International Accounting Standards Board), conforme autorização legal conferida à Comissão de Valores Mobiliários (art. 177, par.3<sup>a</sup>, da Lei n. 6404/76), ao Conselho Federal de Contabilidade (art. 5, f, do Decreto-Lei n. 9295/1946, inserido pela Lei n. 12.249/2010) e outros órgãos normatizadores. Estes últimos atos funcionam como regulamentos da Lei da Sociedades por Ações (Lei n. 6404/1976 e alterações). Neste país, a adoção do padrão contábil internacional para fins societários representou mudanças importantes em todos os aspectos da contabilidade, que, anteriormente, era sobremodo influenciada pela legislação tributária, em um modelo de dependência reversa, consistente na exigência de que o tratamento fiscal de todos os itens patrimoniais fosse refletido nas demonstrações societárias. Com a convergência da contabilidade societária brasileira ao padrão IFRS, inclusive no tocante às demonstrações individuais, aponta-se que a fase de reconhecimento contábil de ativos, passivos, receitas e despesas teria se deslocado do paradigma da “forma jurídica” para a “essência econômica” (substance over form). Para a contabilidade societária, a necessidade da prevalência da essência sobre a forma derivaria da necessidade de representação fidedigna dos fatos econômicos. Essa circunstância justifica-se pela prevalência da função informativa das demonstrações financeiras no atual paradigma contábil (Koury, 2021, p. 39 e ss).

De qualquer forma, as mudanças (e adaptações) legislativas que trouxeram alterações

---

<sup>14</sup> Por exemplo, as regras contábeis da Lei nº 11.638, de 2007, que tencionaram aferir o acréscimo patrimonial priorizando uma perspectiva econômica, em detrimento de uma perspectiva jurídica (do Direito Privado) tradicional, na opinião de Schoueri, não trairiam o enunciado do art.43 do CTN, mas, pelo contrário, representaria importante utilidade no reconhecimento dos efeitos econômicos reproduzidos na contabilidade, permitindo a determinação do lucro contábil com maior confiança para os investidores e usuários externos, sem causar alterações substanciais na base de cálculo do IR (art.16 Lei n.11.941/2009) (Schoueri, 2010, p. 250 e ss). Ainda, a “Nova Contabilidade” trouxe, à época, importantes efeitos para a apuração da noção de patrimônio, que restaria prejudicada em seus contornos civis, não fazendo sentido falar em patrimônio apurado segundo a definição dada pelo Direito Civil, já que a universalidade de direitos e obrigações (civis) não constaria mais nos livros contábeis das sociedades. Essa situação decorre da diferenciação entre a noção de balanço contábil e balanço fiscal, que não existiria, face à ausência de previsão legal expressa no Brasil, e suas repercussões para a legislação tributária em face da Nova Contabilidade (Schoueri, 2010, p. 250 e ss; Schoueri; Tersi, 2011, p. 113 e ss).

(e novos desafios) nas relações entre Direito Tributário e Ciências Contábeis foram bem sintetizadas por Alexandre Evaristo Pinto e Ricardo Mariz de Oliveira:

A partir da modernização das práticas contábeis brasileiras com a publicação da Lei n. 6.404/1976, foi editado o Decreto-lei n. 1.598/1977 que buscou adequar a legislação tributária às alterações das normas contábeis, criando um modelo de dependência parcial da contabilidade para apuração da base de cálculo do imposto de renda. Assim, a contabilidade era o ponto de partida para que se chegasse à base tributável, após a realização de ajustes (adições, exclusões e compensações) em Livro Fiscal próprio denominado: Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Embora a edição do Decreto-lei n. 1.598/1977 partisse da premissa de que os ajustes tributários fossem feitos no LALUR, nota-se que muitas vezes as normas tributárias induziam a adoção de determinadas práticas contábeis que nem sempre se coadunavam com a realidade econômica, ou mesmo com a primazia econômica professada pela ciência contábil, tal qual no caso de indução para o uso das taxas de depreciação previstas na Instrução Normativa SRF n. 162/1998. Trata-se de evidente exemplo de como o Direito influenciava a Contabilidade. Ademais, Alcides Jorge Costa assinala que o art. 67, XI, do Decreto-lei n. 1.598/1977 estendeu a todos os tipos societários as regras contábeis das sociedades anônimas instituídas com a Lei n. 6.404/1976, de modo que se trata de exemplo de interpenetração da lei tributária e da lei de direito privado, isto é, a aplicação da norma tributária também para reger relações de direito privado. A edição da Lei n. 11.638/2007 e das normas contábeis emitidas pelo CPC representou uma nova tentativa de divórcio entre a contabilidade e o Direito Tributário, para que cada ciência pudesse atender à sua finalidade. Ainda que em um primeiro momento as normas tributárias tenham optado pela neutralidade dos novos critérios adotados pela contabilidade por meio do Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei n. 11.941/2009, é importante notar que com a edição da Lei n. 12.973/2014 o RTT foi extinto. No entanto, é possível notar que grande parte dos ajustes que eram feitos por conta do RTT passaram a ser feitos diretamente no LALUR nos termos da Lei n. 12.973/2014. Por fim, ainda que a referida lei tenha trazido uma série de ajustes, cumpre salientar que: (i) diversas contabilizações não foram expressamente objeto de ajustes de LALUR, o que, numa observação perfunctória, poderia indicar que elas seriam aceitas para fins tributários; e (ii) diversas normas contábeis foram alteradas desde então, gerando a necessidade de aplicação de uma nova neutralidade para fins tributários nos termos do art. 58 da Lei n. 12.973/2014. Enfim, essa lei trouxe novos desafios para os tributaristas das duas ciências. Diante do exposto, verifica-se que há várias questões ainda não resolvidas sobre Contabilidade e Direito Tributário (...) (Oliveira; Pinto, 2020, p. 470-483).

Afinal, a prática tributária tem ensinado, durante muitas décadas, que, embora seja necessário perquirir e sedimentar onde começa e termina a aplicação da norma contábil e, respectivamente, a aplicação do próprio direito tributário (e, naturalmente, do direito empresarial), é justamente a busca por melhor definição dos limites (e dos espaços vazios) que permitem (e atualizam) o frutífero diálogo interdisciplinar entre Ciências Contábeis e Direito Tributário, bem como a melhor compreensão e o fortalecimento das próprias disciplinas afetas (por melhor compreenderem seus contornos). Não é por outro motivo que, hodiernamente, já se sedimenta o “Direito Contábil Tributário”, campo do conhecimento jurídico dedicado à essa

premissa, mas que exige também a colaboração entre diferentes campos do conhecimento<sup>15-16</sup>.

Afinal, não pode ser surpresa que, diante de claras dificuldades epistêmicas encontradas e de evidentes zonas de intersecção entre esses distintos campos do conhecimento (impulsionadas pelas recentes modificações contábeis na legislação brasileira, com potenciais impactos tributários), o caminho pela elevação do Direito Contábil Tributário enquanto sub-ramo que explora conhecimentos dessas diferentes áreas, seja a via potencial a ser trilhada para os próximos anos, inclusive para uma melhor compreensão dos limites e possibilidades que a primazia da realidade econômica sobre a forma jurídica impactam na interpretação do direito societário e do direito tributário (e no que realmente se relaciona com a consideração econômica ou consideração dos fatos desenvolvida neste ramo autônomo do direito, para além da conexão evidentemente histórica).

## 7 Considerações finais

O presente trabalho buscou apresentar, mediante levantamento bibliográfico, a evolução dos debates sobre os conceitos e institutos próprios do direito privado no direito tributário, assim como explorar, timidamente, algumas ideias deles decorrentes.

O “problema” da autonomia do direito tributário diante de outros ramos do direito (sobretudo do direito privado) foi pano de fundo histórico para outras discussões relevantes, como a própria consideração econômica ou consideração dos fatos.

Não é surpresa que, para justificar maior estabilidade, o direito tributário tem sido comumente considerado como direito de sobreposição, utilizando-se de conceitos oriundos do direito privado, tendência essa reforçada inclusive por aqueles autores que se baseiam nos enunciados dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, o art.116 do CTN, inserido no ordenamento pela Lei Complementar nº.104/2001, acrescentou um “tempero” a mais ao debate, justificando, para alguns, a

---

<sup>15</sup> No mesmo passo, importante exemplo dessa nova etapa de desenvolvimento disciplinar do Direito Contábil Tributário pode ser observada através do lançamento recente da “Revista de Direito Contábil Fiscal”, coordenada pelos Professores Edison Carlos Fernandes e Marcelo Magalhães Peixoto, publicação semestral da Associação Paulista de Estudos Tributários – APET, e voltada à organização, publicação e divulgação de estudos dedicados a promover a investigação dos limites e intersecções entre os dois campos do conhecimento, visando também maior aproximação e diálogo interdisciplinar sobre temas jurídico-tributários conectados à Contabilidade Tributária (e ao Direito Contábil) (FERNANDES; PEIXOTO, 2019). Atualmente, são coordenadores da Revista os Professores Marcelo Magalhães Peixoto, Edison Carlos Fernandes e Alexandre Evaristo Pinto.

<sup>16</sup> E, finalmente, outro exemplo de possível, desejável e necessária colaboração interdisciplinar entre a Ciência do Direito Tributário e a Ciência Contábil pode ser observado no estudo do Planejamento Tributário (profundamente conectado ao art. 116, parágrafo único do CTN), e seus temas correlatos, já que, partindo-se de problemas empíricos e práticos, é clara a conveniência de suporte interdisciplinar, em área de estudo permeada por conhecimentos necessários a diferentes campos (BARRETO, 2016; CREPALDI, 2019; FILHO, 2016; GRECO, 2011; GRECO, 2019, MACHADO, 2019; ROCHA; GOMES; FARIA, 2019; ROCHA, 2019; SCHOUERI, 2010).

consideração econômica (ou consideração dos fatos) no âmbito do direito tributário, ainda que para determinadas circunstâncias, bem como levando a outros debates decorrentes (como a existência de uma “norma antielisão” ou da necessidade ou não de se respeitar o “propósito negocial”, por exemplo).

Além disso, as alterações contábeis ocorridas nos últimos anos vêm promovendo um influxo de incursões entre a normativa contábil e a legislação tributária. A complementaridade entre esses campos leva à necessidade de maior compreensão para o reconhecimento de limites conceituais (e legislativos), bem como de potenciais diálogos entre eles, até porque o debate ainda tende a prosseguir nos próximos anos.

Por esses motivos, é plenamente possível compreender que os recentes avanços da contabilidade (e do direito contábil) podem promover reflexões proveitosas ao aperfeiçoamento do Direito Tributário Brasileiro (sem obstruir a autonomia entre os dois campos do conhecimento), em particular no que diz respeito ao uso de conceitos jurídico-contábeis (ou simplesmente contábeis) diante de conceitos do direito tributário (assim como entre normas desses dois ramos do conhecimento), conforme se pode observar até mesmo no princípio da prevalência econômica sobre a forma jurídica, já que, ainda que oriunda da própria internacionalização dos padrões contábeis, apresenta inevitável conexão com o que já se convencionou denominar de consideração dos fatos (ou consideração econômica) no Direito Tributário (essa por sinal oriunda da própria literatura tributária), e que até mesmo impulsiona o desenvolvimento de uma potencial “interdisciplinar”: o direito contábil tributário.

Dito isso, compreender os limites e as eventuais intersecções trazidas por essa diferenciada compreensão do fenômeno contábil (e seus eventuais reflexos no direito tributário) é tarefa do qual o tributarista não deve se desvencilhar.

Firme-se, por fim, que os elementos trabalhados no presente estudo servem para afirmar que a autonomia do direito tributário não pode significar uma separação estanque frente a outros campos do conhecimento (jurídicos ou não) e que o diálogo interdisciplinar (com as devidas proporções e ponderações) serve para fortalecer (e não enfraquecer) a disciplina jurídica denominada acima referenciada (e sua própria autonomia).

## **Referências bibliográficas**

ASCARELLI, T.; SOUSA, R. G.; FILHO, J. B. P. A. **Lucros Extraordinários e Imposto de Renda. Comentários ao Decreto n.15028 de 13 de março de 1944, em relação com a doutrina e a legislação do imposto de renda.** São Paulo: Livraria Martins, 1944.

- ATALIBA, G. **Apontamentos de Ciências das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BALL, K. **Steuerecht und Privatrecht. (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems)**. J. Bensheimer/Mannheim: Berlin, Leipzig, 1924.
- BARRETO, P. A. **Imposto de Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARRETO, P. A. **Planejamento Tributário: limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BECKER, E. **Kommentar zur Reichsabgabenordnung**. 1. Auflage. Köln Berlin Bonn München, 1922.
- BECKER, E.; RIEWALD, A.; KOCH, C. **Reichsabgabenordnung. Kommentar. Band I**. Berlin: Heymanns, 1963.
- BEISSE, H. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. *In*: MACHADO, B. **Direito Tributário: Estudos em Homenagem à Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.
- BERLIRI, A. **Principi di Diritto Tributario**. Tomo I. Volume II. Milano: Dott. A. Giuffrè – Editore, 1957.
- BIANCO, J. F. Aparência Econômica e Natureza Jurídica. *In*: MOSQUERA, R. Q; LOPES, A. B. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.
- BIELSA, R. **Estudios de Derecho Público II**. Derecho Fiscal. Buenos Aires: Depalma, 1951.
- BIFANO, E. P. Contabilidade e Direito: A Nova Relação. *In*: MOSQUERA, R. Q; LOPES, A. B. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2011.
- BLUMENSTEIN, E. **Sistema di Diritto delle imposte**. Milano: Dott A. Giuffrè, 1954.
- BOUCHER, H. **Imposto sobre a Renda e Lucros Imobiliários**. São Paulo: Freitas Bastos, 1953.
- BULHÕES PEDREIRA, J. L. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Apec Editora, 1969.
- CANTO, G. U. A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda” *In*: MARTINS, I. G. S. **Estudos sobre o Imposto de Renda: em Memória de Henry Tilbery**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
- CARRAZZA, R. A. **Imposto sobre a Renda: Perfil Constitucional e Temas Específicos**.

São Paulo: Malheiros. 2005.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva: São Paulo, 2011.

CARVALHO, P. B. Hermenêutica do Direito Tributário. In: ATALIBA, G. **Elementos de Direito Tributário**: III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na PUC-SP. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

CARVALHO, P. B. O Princípio da Territorialidade no Regime da Tributação da Renda Mundial. In: **Justiça Tributária**: direitos do fisco e garantias do contribuinte nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: M. Limonad, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. O Absurdo da Interpretação Econômica do “Fato Gerador” – Direito e sua Autonomia – O Paradoxo da Interdisciplinariedade. **Cadernos da Escola de Direito**, [s. l.], v. 1, n. 07. P. 443-455, 2007. Disponível em: <https://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/view/2566>. Acesso em: 13 dez. 2024.

CORRÊA, W. B. Subsídios para a o estudo da História Legislativa do Imposto de Renda no Brasil. In: MARTINS, I. G. S. **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, A. J. Conceito de Renda Tributável. In: MARTINS, I. G. S. **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, A. J. Direito Tributário e Direito Privado. In: MACHADO, B. **Direito Tributário**: estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

CREPALDI, S. **Planejamento Tributário**. Teoria e Prática. São Paulo: Saraiva, 2019.

DERZI, M. Notas. In: BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DÓRIA, A. R. S. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª. ed. São Paulo, Bushatsky, 1977.

FALCÃO, A. A. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Estácio de Sá, 1998.

FALCÃO, A. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FALSITTA, G. **Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico dei Diritto Tributario in Itália**. In: UCKMAR, A.; UCKMAR, V. L’Evoluzione dell’Ordinamento Tributario Italiano. Atti del Convegno “I settanta anni di “Diritto e Pratica Tributaria”. Il Diritto Tributario. Serie I. Volume LXXXIX. Padova: CEDAM, 2000.

FERNANDES, E. C.; PEIXOTO, M. M. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo: MP Editora, 2019.

FILHO, E. O. A. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.

- FONROUGE, C. M. G. **Anteproyecto de Código Fiscal**. Buenos Aires: Sección publicaciones del seminário de ciências jurídicas y sociales, 1942.
- GENY, F. **Le Particularisme du Droit Fiscal**. Paris: Sirey, 1931.
- GENY, F. **O Particularismo do Direito Fiscal**. In: Revista de Direito Administrativo, São Paulo, n. 20, p. 06-31, 1950,
- GIANNINI, A. D. **I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografico – Editrice Torinese, 1956.
- GRECO, M. A. Crise do Imposto de Renda na sua feição tradicional. In: GRECO, M. A. **Internet e o Direito**. São Paulo: Dialética, 2000.
- GRECO, M. A. **Planejamento Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Dialética, 2011.
- GRECO, M. A. **Planejamento Tributário**. 4ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- GRIZIOTTI, B. **Princípios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.
- GUIMARÃES, C. R. Introdução ao Direito Fiscal. In: **Elementos de Direito Tributário**. Curso proferido em 1953 na Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1953.
- HARTZ, W. **Interpretação da Lei Tributária: conteúdo e Limites do Critério Econômico**. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1993.
- HENSEL, A. **Diritto Tributario**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1956.
- HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- JARACH, D. **Curso de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Cima, 1980.
- JARACH, D. Hermenêutica no Direito Tributário. In: ATALIBA, G. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: EDUC, 1975.
- JARACH, D. **O Fato Imponível. Teoria Geral do Direito Substantivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- JÚNIOR, R. A. G. **A Consideração Econômica no Direito Tributário**. 2019. 356 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-10052021-001251/publico/7216149\\_Dissertacao\\_Original.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-10052021-001251/publico/7216149_Dissertacao_Original.pdf). Acesso em: 13 dez. 2024.
- KOURY, P. A. C. **Forma e Substância no Direito Tributário**. (Série Doutrina Tributária n. 42). São Paulo: IBDT, 2021.



KRUSE, H. W. **Steuerrecht**. I. Allgemeiner Teil. 3. Auflage. München: Verlag CH Beck, 1973.

LOPES, A. B. A Política Contábil e o Novo Ordenamento Contábil Brasileiro das Companhias Abertas. *In*: MOSQUERA, R. Q; LOPES, A. B. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2011.

MACHADO, B. Breve Exame Crítico do art.43 do CTN. *In*: MARTINS, I. G. S. **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MACHADO, B. Imposto de Renda. Ganhos de Capital. Promessa de Venda de Ações. Decreto-lei n.1510 de 1976. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], v. 11/12, p. 3181-3220, 1992. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2007>. Acesso em: 13 dez. 2024.

MACHADO, B. Prefácio do Tradutor. *In*: HARTZ, W. **Interpretação da Lei Tributária**: conteúdo e limites do critério econômico. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1993.

MACHADO, H. B. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2019.

MOSQUERA, R. Q. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)** - 1º Volume. São Paulo: Dialética, 2010.

MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)** - 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2011.

MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)** - 3º Volume. São Paulo: Dialética, 2015.

MYRBACH-RHEINFELD, F. **Grundriss des Finanzrechts**. Leipzig: Duncker & Humblot, 1906.

MYRBACH-RHEINFELD, F. **Précis de Droit Financier**. Paris: V. Giard & Briere, 1910.

NAWIASKY, H. **Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributário**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

NOGUEIRA, J. B. **A interpretação econômica no Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, L. L. C. A consideração econômica no direito tributário. *In*: NOGUEIRA, R. B. **Estudos Tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.

NOGUEIRA, R. B. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1974.

NOGUEIRA, R. B. Prefácio. *In*: DINIZ, S. **Códigos Tributários**: Alemão, mexicano, brasileiro. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1965.

OLIVEIRA, J. M. **Direito Fiscal**: estudos doutrinários e anotações ao decreto-lei n.960, de 17 de dezembro de 1938. Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943.

OLIVEIRA, R. M. A tributação da Renda e sua Relação com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. *In*: MOSQUEIRA, R. Q.; LOPES, A. B. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.

OLIVEIRA, R. M. **Fundamentos do Imposto de Renda - Volume I**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020.

OLIVEIRA, R. M. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, R. M. **Fundamentos do Imposto de Renda. Volume II**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020.

PINTO, A. E.; SILVA, F. P.; MURCIA, F. D.; VETTORI, G. G. **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas-FIPECAFI-IBDT, 2019

POLIZELLI, V. B. **O Princípio da Realização da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

POLIZELLI, V. Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Tributário e o Direito Contábil e o Modelo Adotado pelo Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], n.24, p. 584-608, 2010. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1659>. Acesso em: 13 dez. 2024.

PUGLIÈSE, M. **Instituciones de Derecho Financiero**. México, 1939.

QUEIROZ, M. E. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2002.

ROCHA, S. A. As Normas de Convergências Contábeis e seus Reflexos para os Contribuintes. *In*: MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. - 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2011.

ROCHA, S. A. **Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROCHA, S. A.; GOMES, M. L.; FARIA, A. C. **Planejamento Tributário sob a ótica do CARF**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SCHIMID, A. J. *et al.* **Novo Código Tributário Alemão (AO – 1977)**. São Paulo: Companhia Editora Forense & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, L. E. O mito do lucro real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. *In*: MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. **Controvérsias**

**Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos).** - 1º Volume. São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, L. E.; FREITAS, R. **Planejamento Tributário e o Propósito Negocial.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, L. E.; TERSI, V. As Inter-Relações entre a Contabilidade e o Direito: atender ao RTT significa obter a Neutralidade Tributária? *In*: MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos).** - 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2011.

SOUSA, R. G. Advertência à Primeira Edição. *In*: SOUSA, R. G. **Compêndio de Legislação Tributária.** São Paulo: IBET – Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, R. G. Anteprojeto de Código Tributário Nacional. *In*: SOUSA, R. G. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional.** Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

SOUSA, R. G. **Estudos de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1950.

SOUSA, R. G. Imposto de Renda. *In*: SOUSA, R. G. **Compêndio de legislação tributária.** Rio de Janeiro: Edições Financeira, 1955.

SOUSA, R. G. **Pareceres:** imposto de renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TAKATA, M. S. A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário: Direito Contábil e Direito Tributário. *In*: MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)** - 1º Volume. São Paulo: Dialética, 2010.

TEODOROVICZ, J. Autonomia do Direito Tributário: Revisitando os conceitos de direito privado em direito tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], n. 30. p. 180-207, 2013. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1795>. Acesso em: 13 dez. 2024.

TEODOROVICZ, J. **História Disciplinar do Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TEODOROVICZ, J. O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], n. 48, p. 568-637, 2023. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-48-24>. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1857>. Acesso em: 13 dez. 2024.

TESORO, G. **Pricipii di diritto tributario.** Bari: L. Macri, 1938.

TILBERY, H. **A tributação dos Ganhos de Capital.** São Paulo: IBDT – Resenha Tributária, 1977.

TILBERY, H. Comentário ao Decreto-lei n.1598/77. *In*: TILBERY, H. **A Tributação dos Ganhos de Capital das Pessoas Jurídicas.** São Paulo: IBDT – Resenha Tributária, 1978.

TIPKE, K.; LANG, J. **Direito Tributário – Volume I**. 18ª edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TÔRRES, H. T. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada, simulação e elisão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, R. L. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TROTABAS, L. **Ensaio sobre o Direito Fiscal**. Revista Forense, 1953.

TROTABAS, L. **Essai sur le droit fiscal**. Paris: M. Giard, 1928.

VALDÉS COSTA, R. A Codificação Tributária na América Latina. *In*: MACHADO, B. **Direito Tributário**: estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

VALDÉS COSTA, R. **Interpretación de las Normas Tributarias**. Montevideo: Editorial y Librería Jurídica A.M. Fernández, 1982.

VANONI, E. **Opere Giuridiche**: a cura di Francesco Forte e Cesare Longobardi. II. Elementi di Diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1962.

ZILVETI, F. A. O Princípio da Realização da Renda. *In*: SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário - Volume I**: estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

ZILVETI, F. A.; FAJERSZTAJN, B.; SILVEIRA, R. M. **Direito Tributário. Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda**: estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.