

## INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA

Ricardo Mariz de Oliveira  
Gustavo Martini de Matos  
Fábio Piovesan Bozza

*texto publicado no livro Interpretação e Aplicação da Lei Tributária, ed. Dialética (2010)*

O instigante problema da interpretação das leis em geral, e das leis tributárias em particular, atravessa os séculos e enseja oportunidade para a produção de obras doutrinárias de envergadura excepcional.

Agora, o Professo Hugo de Brito Machado abre uma nova oportunidade para vários autores voltarem a se debruçar sobre o tema, e o faz com um alentado questionário que dispensa qualquer introdução teórica, pois ao longo das respostas teremos oportunidade de cobrir praticamente a totalidade dos aspectos passíveis de consideração.

Passemos, pois, imediatamente, a cada questão, ressaltando que, em virtude da extensão e da acuidade do questionário – que vira e revira vários pontos sob mais de um ângulo de visão –, o inteiro pensamento dos autores está espreado pelas considerações contidas nas várias respostas. É verdade que, pela mesma razão, alguns pontos precisaram ser repetidos em mais de um local, mas há coerência entre todos e completude de idéias.

### 1. NOÇÕES FUNDAMENTAIS

#### 1.1. O que é interpretação? Há distinção entre interpretação e hermenêutica?

A interpretação sempre esteve ligada ao ato de determinar ou de atribuir sentido a *algo*, com o intuito de explicar, traduzir, esclarecer, revelar ou compreender a sua natureza, origem ou função. Esse algo pode representar um fato da natureza ou um ato do ser humano, a exemplo de um texto, desenho, música ou gesto.

A interpretação corresponde a um processo mental através do qual o indivíduo utiliza seus órgãos sensoriais, suas experiências acumuladas e a lógica para realizar interações com o meio ambiente, estabelecendo relações e formando convicções sobre determinado objeto.

Trata-se de um processo dinâmico, próprio da evolução individual, que se repete ao longo da vida e que demonstra, de maneira concomitante, conquanto contraditória, a perfeição e a falibilidade do ser humano. Esse efeito acontece porque o resultado da atividade mental, quando externado, é passível de crítica e, portanto, de interpretação.

A hermenêutica, por seu turno, representa a ciência que estuda e sistematiza a arte de interpretar. Congrega um conjunto de princípios e regras, descritos na forma de

métodos, que é utilizado para determinar o significado e o alcance do objeto de interpretação.

A hermenêutica não prescreve como a interpretação deve ser realizada. Os princípios e regras de hermenêutica são vetores para soluções interpretativas que não vinculam o intérprete, porquanto a ciência não pode justificar as escolhas valorativas do intérprete.

Desse modo, enquanto a interpretação consiste no procedimento lógico desenvolvido pelo indivíduo com vista à obtenção do significado, do conteúdo e do alcance de um determinado objeto, a hermenêutica representa as possíveis ferramentas utilizadas por esse intérprete para a realização do trabalho exegético.

No campo do direito, grande parte do processo interpretativo recai sobre textos escritos. A partir desse referencial, o intérprete inicia a construção do comando legal, procedendo: *(i)* à compreensão das palavras, de modo a superar eventuais ambigüidades e imprecisões dos vocábulos; *(ii)* à adequação do conteúdo perante o sistema normativo; *(iii)* à consideração quanto ao momento histórico da sua edição; e *(iv)* à busca do bem da vida tutelado pelo legislador.

Tudo isso ocorre de maneira concomitante à visão dos fatos ocorridos.

O resultado da interpretação do texto legal conduz à criação da norma jurídica pelo intérprete, a qual é aplicável à determinada situação de fato, efetiva ou potencial. O objeto de interpretação não são as normas jurídicas, mas os textos legais. As normas jurídicas são o resultado desse labor<sup>1</sup>.

Ora, se considerarmos que a função do direito é regular e estruturar a vida dos indivíduos em sociedade, resguardando os valores de sua cultura, a interpretação e a aplicação das normas jurídicas constituem uma única tarefa. O texto legal só existe para ser aplicado ao caso concreto, ainda que esse caso decorra de uma elucubração. Afinal, o que está em jogo não é apenas a aplicação de um dispositivo legal, mas de todo o ordenamento jurídico.

Isso não significa que o intérprete assume o papel de legislador e passe, autonomamente, a regular os fatos da vida. O texto legal continua sendo a principal referência a ser observada pelo intérprete. Apenas deve ser ressaltado que a interpretação e a aplicação do direito constituem uma só operação.

Além disso, o intérprete é o homem ou a mulher do seu tempo, que opera a transposição entre o caráter geral do texto normativo e a aplicação particular aos fatos<sup>2</sup>. Nesse sentido, é possível concluir que a interpretação é ato constitutivo que acontece no momento da criação da norma jurídica e não se limita a declarar o conteúdo posto na lei pela vontade do legislador.

---

<sup>1</sup> GRAU, Eros Roberto, "Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito", São Paulo, Malheiros Editores, 4ª ed., 2006.

<sup>2</sup> MAXIMILIANO, Carlos, "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Rio de Janeiro, Ed. Forense, 17ª ed., 1998.

Os principais métodos hermenêuticos consagrados pelas ciências jurídicas são:

- *método literal ou gramatical*: ao se utilizar a palavra como veículo de comunicação, é preciso ter consciência do seu caráter polissêmico, passível de tornar a mensagem ambígua, vaga e imprecisa; o método literal ou gramatical busca o significado das palavras, de forma isolada ou no contexto da oração, mediante o emprego da etimologia e das regras gramáticas de sintaxe e de semântica;

- *método lógico-sistemático*: marca o positivismo normativo pelo qual o ordenamento jurídico é considerado um sistema orgânico e lógico, sendo que todos os elementos são interdependentes; logo, as partes devem ser interpretadas em função do todo e o todo deve ser descrito a partir da combinação harmônica das partes;

- *método histórico-evolutivo*: o intérprete perquire as circunstâncias históricas e o pensamento que inspirou o legislador a editar o texto legal, relacionando-o com o sistema jurídico anteriormente vigente e com as mudanças proporcionadas;

- *método teleológico*: expressa o positivismo sociológico pelo qual o intérprete garante a adequação dos sentidos normativos às finalidades sociais, escolhendo, dentre as muitas significações possíveis que a palavra oferece, o justo e o adequado para o caso concreto; o intérprete deve ser capaz de compreender o sentido original do texto de maneira que possa reconstruí-lo de forma adaptada às novas realidades sociais.

Vale enfatizar que nenhum dos métodos vincula o intérprete, posto que eles atuam no processo interpretativo da norma jurídica de forma simultânea, equivalente, interativa e complementar, sem contradições.

## **1.2. Há distinção entre a norma e o texto que eventualmente a exprime? Qual?**

Sim. O texto legal é a porta de entrada do processo interpretativo que culmina na criação da norma jurídica para determinado caso concreto.

O intérprete inicia a exegese pela compreensão do texto legal e dos fatos, passa pelo processo de interpretação e ponderação dos possíveis entendimentos existentes, com auxílio dos métodos hermenêuticos, e termina com a escolha de determinada solução para o caso concreto, a qual constitui a norma jurídica propriamente dita. Logicamente, todo esse processo é realizado dentro dos sentidos possíveis do texto.

A atividade do intérprete, portanto, é constitutiva e não declaratória da norma jurídica, não se limitando à compreensão do texto e dos fatos. Não se interpreta normas jurídicas, mas textos normativos. A norma é a interpretação do texto normativo<sup>3</sup>.

## **1.3. É possível aferir o sentido de um texto legal sem partir de um caso concreto em face do qual se cogita de sua aplicação?**

---

<sup>3</sup> GRAU, Eros Roberto, "Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito", São Paulo, Malheiros Editores, 4ª ed., 2006.

Sim, para se conhecer o sentido genérico de um texto legal não é necessária a confrontação com um caso concreto. A tarefa pode ser realizada abstratamente.

Isso não significa, todavia, que a norma possa ser extraída apenas com supedâneo nas palavras contidas no texto legal, independentemente dos fatos, sejam eles concretos ou potenciais.

Com efeito, o Direito existe para regular fatos relevantes do cotidiano das pessoas, de modo a propiciar a convivência digna e justa em sociedade, e não para ser admirado do alto de um pedestal, como uma obra de arte. Isso até poderá acontecer, mas essa não será a preocupação nem a abordagem dada pelas ciências jurídicas.

Nesse sentido, onde existir um fenômeno jurídico, haverá sempre:

- um fato subjacente (fato econômico, fato político, fato social etc.);
- uma regra jurídica a prescrever os efeitos desse fato; e
- um valor – a ética, o bem comum, a boa-fé, o justo, o digno, a liberdade, a segurança, o progresso etc. – que confira significação tanto para o fato (motivo) quanto para a norma (justificativa).

Partindo da teoria tridimensional do direito, desenvolvida por Miguel Reale<sup>4</sup>, é possível afirmar que a experiência jurídica é integrada por esses três elementos – fato, valor e norma – que não vivem separados, mas coexistem e se interagem, de forma a (i) criar uma norma jurídica (norma) eficaz (fato) e fundamentada (valor); ou (ii) reiterar um comportamento social (fato) que tem por origem a observância de uma regra jurídica vigente (norma) e fundamentada (valor); ou, ainda, (iii) dar concreção a um ideal (valor) que se reflete num texto legal (norma) e que interfere na vida das pessoas (fato).

A presença necessária de um fato, seja ele efetivo ou potencial, também é corroborada pelas circunstâncias com que o texto legal é criado e aplicado. A criação do texto legal decorre de situação fática, a qual o legislador, através da sua juridicização, pretende que a sua ocorrência seja estimulada ou evitada, ou ainda que sirva de parâmetro para algum outro efeito jurídico. A aplicação, por sua vez, também depende dos fatos porque a construção da norma jurídica não se resume à incidência de um único dispositivo legal, mas de todo o ordenamento jurídico.

Assim, seria ilógico interpretar o art. 121 do Código Penal, que discorre sobre o crime de homicídio e sobre as sanções penais passíveis de aplicação, sem ter em mira uma situação fática. Afinal, nem sempre quem incorre nesse tipo penal (matar alguém) estará inexoravelmente submetido àquelas sanções.

Vide o caso do soldado que mata o inimigo. Ou do cidadão que repele injusta agressão física sofrida e causa a morte do seu agressor. Ou, ainda, do marido que mata a esposa depois de surpreendê-la em flagrante adultério.

---

<sup>4</sup> REALE, Miguel, “Filosofia do Direito”, São Paulo, Editora Saraiva, 17ª ed., 1996.

Afirmar ou negar a existência do crime de homicídio e a conseqüente aplicação da sanção demandam tanto investigação das circunstâncias fáticas ocorridas, quanto valoração das ações ou das omissões praticadas pelo agente. Ou seja, o soldado procedeu no estrito cumprimento do dever legal? O cidadão agiu em legítima defesa? O marido atuou em legítima defesa de sua honra (e proceder dessa maneira qualifica a ação como excludente de ilicitude)?

Estes singelos exemplos comprovam que a interpretação e a aplicação do direito pressupõem sempre a existência de uma situação fática, efetiva ou potencial, e a consideração pelo intérprete de todo o ordenamento jurídico, e não apenas de um específico dispositivo legal.

Em suma, o trabalho do intérprete não se restringe a conhecer o sentido das palavras constantes do texto legal. Quem interpreta e cria a norma jurídica, interpreta tanto o texto legal quanto os fatos, com a aplicação de determinados valores considerados importantes em caráter sistemático e finalístico. Embora demande a presença de uma circunstância fática, a interpretação genérica do texto legal não exige a necessária confrontação com um caso real em face do qual se cogita de sua aplicação, podendo este ser fictício.

#### **1.4. Há discricionariedade por parte do intérprete, na interpretação dos textos legais, ou pode-se falar na existência de um resultado correto?**

A defesa de que a interpretação dos textos legais conduz a um único resultado correto é de difícil aceitação e sustentação.

Primeiro, porque a interpretação dos textos legais é feita em conjunto com fatos, o que demonstra a inerente subjetividade do processo exegético. Não existe a verdade dos fatos. Os fatos são descrições subjetivas da realidade percebida e valorada pelo intérprete.

Se a interpretação jurídica pressupõe a existência simultânea de fato, valor e norma – nos termos concebidos a partir da teoria tridimensional do direito, desenvolvida por Miguel Reale – então uma mesma prescrição legal afigura-se suscetível de produzir diferentes conseqüências jurídicas.

Segundo, porque a construção da norma jurídica não é objeto de demonstração, mas sim de justificação. Interpretar é acolher um entendimento sobre o texto legal, dentre outros possíveis, que seja adequado a determinado fato. O intérprete atua de acordo com a lógica da prudência, e não conforme a lógica da conseqüência. E a prudência não se reduz a regras objetivas<sup>5</sup>.

Não se trata de atividade científica que procura desvendar o resultado correto ou verdadeiro. Interpretar é decidir; é acolher o aceitável, o razoável e o justificável com

---

<sup>5</sup> GRAU, Eros Roberto, “Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito”, São Paulo, Malheiros Editores, 4ª ed., 2006.

respaldo nos valores vigentes em dado contexto histórico. Por isso se diz que o direito é contemporâneo à realidade.

No Brasil, o componente político das decisões sobressai-se já na própria designação do julgador que passará a integrar os tribunais judiciais (circunstância que também se estende para alguns tribunais administrativos). O processo de seleção, do qual diversos setores da sociedade participam, inicia-se com a formação de sucessivas listas com os nomes dos candidatos e culmina na indicação pelo chefe do Poder Executivo. Cada um desses indivíduos possui um conjunto de valores associados a sua imagem. Quem designa, portanto, escolhe valores.

Quando se afirma que o intérprete atua com discricionariedade, é preciso esclarecer que ele não está livre para adotar a solução que melhor lhe aprouver, sem fundamento no ordenamento jurídico, de forma arbitrária, como se fosse um mero capricho. A construção da norma deve acontecer dentro do sentido possível do texto legal, em harmonia com os princípios e demais regras que compõem o sistema jurídico e com respeito à finalidade perseguida pelo legislador na tutela do bem da vida.

Alguém poderia dizer que a existência de múltiplas soluções para a interpretação de certo dispositivo legal, ao invés de um resultado correto, enseja instabilidade aos jurisdicionados e, por conseqüência, insegurança jurídica.

Entretanto, a afirmação não se sustenta e merece ser rebatida pela grande amplitude de seus termos:

- a existência de soluções diferentes dependerá, em essência, da situação fática e de como aquele referido dispositivo legal e os fatos serão captados e valorados pelo intérprete;

- o que poderia ser intolerável e causador de insegurança jurídica seriam duas situações fáticas equivalentes, submetidas ao mesmo ordenamento jurídico, estarem sujeitas, ao cabo de uma discussão judicial com interferência de diversas instâncias recursais, a diferentes soluções jurídicas;

- ainda assim, o sistema convive com esse tipo de acontecimento, tido como excepcional, sob os auspícios dos efeitos da coisa julgada, em respeito, justamente, ao princípio da segurança jurídica;

- a possibilidade de um determinado dispositivo legal possuir múltiplas soluções é decorrência da aplicação do princípio da igualdade (e, em última instância, em deferência ao valor justiça), que singulariza a situação fática em relação a todo o ordenamento jurídico, e não apenas em relação a um determinado dispositivo legal;

- na verdade, a insegurança jurídica é decorrência, dentre outros fatores, da demora na solução dos litígios ou da deficiência da fundamentação jurídica das decisões tomadas pelas altas cortes judiciais ou administrativas, especialmente quando elas contrariam jurisprudência consolidada ou doutrina abalizada.

Em suma, embora potencialmente polissêmica e imprecisa, a linguagem utilizada pelo legislador no texto legal é passível de definição. Esse campo de indeterminação criado pelo uso da palavra é solucionado pelo intérprete no momento da construção da norma jurídica, através da valoração ética e política.

### **1.5. Existe distinção entre interpretação e integração? Qual o seu relevo no âmbito tributário?**

A concretização do direito opera-se pela interpretação simultânea do texto legal e dos fatos e culmina com a construção da norma jurídica para aquele caso, naquele contexto histórico.

No exercício da atividade exegética, pode ocorrer de determinada situação fática não estar expressamente regulada pelo ordenamento, em virtude da evolução das relações sociais, dando ensejo à presença de uma lacuna jurídica. Nesse sentido, a lacuna corresponde à deficiência, incompletude ou falha insatisfatória na regulamentação de certas situações de fato.

Por outro lado, se o ordenamento jurídico for considerado um sistema hermético, com princípios e regras que se relacionam de maneira harmônica, a existência da lacuna jurídica será apenas aparente, uma vez que sempre haverá uma solução possível para o caso concreto, com fundamento numa regra hierarquicamente superior, de amplo espectro, como é o caso da Constituição Federal. A lacuna será de lei e não de direito.

Conquanto a existência ou não de lacunas no sistema jurídico seja assunto doutrinariamente controvertido, o fato é que a integração designa técnicas para superar essas deficiências normativas, quando da sua aplicação ao caso concreto, merecendo destaque a analogia, o costume e os princípios gerais de direito (art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil).

A analogia consiste em aplicar à hipótese não regulada expressamente a prescrição normativa prevista para um caso tido como semelhante, embora distinto. Baseia-se na idéia de que os fatos de igual natureza devem ser regulados de modo idêntico, sendo, portanto, corolário do princípio da isonomia. Não cria direito novo, mas se limita a descobrir o existente.

O costume é considerado fonte subsidiária ou supletiva do direito e caracteriza-se por ser uma regra derivada da prática de determinado comportamento de maneira pública, uniforme, reiterada e geral, sob a convicção de ser uma obrigação jurídica.

Os princípios gerais de direito atuam como vetores normativos no preenchimento das lacunas jurídicas. Constituem a abstração lógica e filosófica mais elevada do sistema, dando-o coerência e coesão, sendo comum a todas as regras que compõem o ordenamento jurídico.

No âmbito do direito tributário, a integração é tratada pelo art. 108 do CTN.

O dispositivo sempre mereceu críticas doutrinárias por não definir convenientemente as lacunas, por restringir o destinatário da norma e por criar ordem hierárquica entre os métodos integrativos<sup>6</sup>.

Igualmente se afirma que as prescrições contidas nos dois parágrafos do art. 108 do CTN são redundantes e contraditórias. A proibição de exigência de tributo na ausência de previsão legal expressa é decorrência direta do princípio da legalidade e nunca poderia decorrer do uso da analogia. O mesmo ocorre na hipótese da equidade, cujo emprego não poderá resultar dispensa do pagamento do tributo devido, por consequência do princípio da legalidade e não por aplicação do parágrafo 2º do art. 108 do CTN. Além disso, a equidade só teria cabimento na hipótese de lacuna, havendo confusão do instituto como meio de integração e como método de interpretação.

Em conclusão, se do ponto de vista do direito, a interpretação volta-se para a criação da norma jurídica a ser aplicada ao caso concreto, então a integração, como meio supletivo das lacunas, constitui parte inerente ao processo interpretativo. A interpretação é o todo do qual a integração constitui parte.

### **3. INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO**

#### **3.1. Qual o papel da Constituição no processo de interpretação dos textos de normas a ela inferiores?**

A Constituição é a lei fundamental do Estado, onde se estabelece os direitos essenciais da pessoa humana, a organização de poderes, a distribuição de competências, a forma de governo. É o núcleo do qual irradiam os princípios, ou seja, os substratos valorativos e finalísticos que dão coerência e coesão ao sistema e que serve de fundamento de validade para a elaboração das normas infraconstitucionais.

Além de fundamentar a ordem jurídica do Estado de Direito, os princípios exercem a função de orientar os trabalhos interpretativos e de servir de fonte para a integração na hipótese de lacuna jurídica.

As teorias constitucionais modernas reconhecem o caráter normativo dos princípios, como mandamento, permissão ou proibição, ao lado das regras. Embora ambos estabeleçam obrigações jurídicas, princípios e regras possuem diferenças importantes no tipo de diretiva que apresentam<sup>7</sup>.

Os princípios caracterizam-se como mandamentos de otimização, isto é, são comandos dotados de alto grau de generalidade e abstração e que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e materiais existentes. Apresentam uma dimensão que as regras não possuem: a dimensão do peso, i.e., a importância que pode ser concretizada em graus diversos. O conflito entre princípios é

---

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo, "Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário", Rio de Janeiro, Editora Renovar, 4ª ed., 2006.

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto Bergstrom, "Sistema Constitucional Tributário", São Paul, Editora Saraiva, 3ª ed., 2008.



resolvido sempre diante do caso concreto e pelo juízo de ponderação no qual a dimensão do peso de cada um deles é levada em consideração.

As regras, por seu turno, são concreções ou aplicações dos princípios e são aplicáveis ou inaplicáveis por absoluto. Comportam exceções que podem ser arroladas e enumeradas. O conflito entre regras ocorre no âmbito da validade e são resolvidos pelos critérios clássicos de solução de antinomias (hierarquia, especialidade e cronologia).

A construção da norma jurídica para o caso concreto mediante a interpretação do ordenamento pode ser alcançada privilegiando ou recusando a aplicação de certo princípio. Por isso se diz que o fenômeno jurídico não é uma questão científica, que comporta respostas certas ou erradas, verdadeiras ou falsas; mas atividade política e decisional que envolve o embate de valores ideológicos. O intérprete atua de acordo com a lógica da prudência, e não conforme a lógica da consequência.

A construção de uma norma jurídica para uma dada situação fática considera todo o ordenamento jurídico, e não apenas um determinado dispositivo legal. Nesse sentido, a aplicação ou não do comando prescrito por este dispositivo legal à situação fática só acontecerá se estiver em harmonia com os demais princípios e regras que compõe o sistema, especialmente os princípios e as regras constitucionais.

Os dispositivos constitucionais, portanto, podem tanto orientar (princípios) como determinar ou coibir (regras) a incidência de determinado dispositivo legal sobre uma dada situação fática.

### **3.2. Se a lei tributária não pode alterar os conceitos, institutos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição (CTN, art. 110), onde o intérprete deve buscar o sentido dos mesmos? Na própria Constituição? No Direito Privado?**

As balizas do sistema tributário brasileiro encontram-se reguladas na Constituição Federal. Lá estão dispostas as normas atinentes às discriminações de competências tributárias entre os entes federativos e às limitações ao poder de tributar.

As normas constitucionais que compõem o sistema tributário brasileiro notabilizam-se pela rigidez e exaustividade, e só podem ser modificadas mediante um procedimento legislativo próprio. Algumas delas, sequer isso, pois representam direitos e garantias individuais, cuja supressão foi expressamente vedada pelo constituinte originário (art. 60, parágrafo 4º).

A Constituição Federal, além de estabelecer quais tributos cada ente federativo é capaz de instituir, também determina o próprio conteúdo material da hipótese de incidência, ou seja, prescreve qual signo presuntivo de riqueza ostentado pelo contribuinte será passível de oneração. Diante da distinção entre regra e princípio, as discriminações de competência tributárias configuram regras, já que possuem grau relativamente baixo de generalidade, não constituem mandamentos de otimização e, quando em conflito, são solucionadas pela sua aplicação ou não, não cabendo falar em ponderação.

A distribuição das competências tributárias geralmente é realizada com base em conceitos abstratos e de delimitação fluida, a exemplo dos conceitos de *renda*, *serviço*,

*folha de salário, bem imóvel, mercadorias, propriedade*, embora todos eles possuam um conteúdo mínimo que não pode ser ignorado pelo intérprete, nem pelo legislador ordinário. Nesse sentido, a Constituição Federal separa entre os entes federativos os signos-presuntivos de riqueza (na expressão cunhada por Alfredo Augusto Becker) ou manifestações de capacidade contributiva que são inerentes a alguns atos ou negócios jurídicos ou que deles decorrem.

Conseqüentemente, o sentido dos conceitos, institutos e formas de direito privado que forem utilizados para atribuição de competência tributária deve ser pesquisado, em primeiro lugar, na própria Constituição Federal de 1988.

Não existindo uma definição constitucional, ou sendo esta insuficiente para fixar a abrangência da expressão, o intérprete deve buscar a noção desses termos na legislação infraconstitucional editada *previamente* à promulgação da Constituição Federal e que tenha sido recepcionada pela nova ordem constitucional, dando preferência às normas gerais de direito tributário, constantes do CTN (é o caso das noções de *propriedade territorial rural, propriedade predial e territorial urbana, renda, produto industrializado*).

Isso acontece porque a Constituição Federal de 1988, ao mesmo tempo em que inaugura uma nova ordem constitucional, revoga tácita ou expressamente a parte do ordenamento jurídico previamente existente que se mostre incompatível com novos valores jurídicos, políticos e ideológicos, e recepciona a parte compatível.

Assim, o art. 146 da Constituição Federal de 1988 comete à lei complementar o encargo de definir o fato gerador dos impostos discriminados, estabelecendo o conteúdo constitucional mínimo da expressão, da qual não pode divergir, mas pode explicitá-la de modo a trazer à tona o que nela está apenas implícito, ou pode mesmo limitá-la, como ocorre com a lista do ISS, que pode não chegar a abranger a totalidade das espécies de serviço.

Ademais, vale enfatizar que as expressões utilizadas pela Constituição Federal para definir as competências tributárias pressupõem conceitos jurídicos, e não noções econômicas oriundas de outro ramo do conhecimento humano. Como realçado pelo Supremo Tribunal Federal, o *“conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios”* (recurso extraordinário n. 166772, julgado em 12.5.1994).

A leitura econômica já foi, inclusive, recusada pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sido reafirmada a relevância jurídica do conceito nos seguintes casos:

- ao se declarar inconstitucional a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, prevaleceu a noção do direito privado, segundo a qual a prestação de serviço envolve uma obrigação de fazer que abarca o esforço humano e não uma obrigação de dar, afastando-se, com isso, a concepção de serviço como toda e qualquer utilidade material ou imaterial fornecida a terceiros (Recurso Extraordinário n. 116121, julgado em 11.10.2000);

- ao analisar a incidência da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas a administradores, avulsos ou autônomos, foi decidido que o conceito de salário seria aquele constante na Consolidação das Leis do Trabalho, de 1943 (Recurso Extraordinário n. 166772, julgado em 12.5.1994);

- os conceitos de mercadoria e de estabelecimento constante do Código Comercial de 1850 também serviram de paradigma para impedir a cobrança de ICMS sobre importação de bens por pessoa física (Recurso Extraordinário n. 203075, julgado em 5.8.1998).

Quer dizer, quando a Constituição Federal se refere a um instituto, ato ou negócio jurídico, ele deve ser entendido no seu sentido técnico já legislado pelo direito privado, tal como conhecido naquele momento.

Os conceitos, institutos e formas de direito privado utilizados pela legislação infraconstitucional editada *posteriormente* à promulgação da Constituição Federal devem ser tomados com muita reserva. Usá-los como referência pode significar desrespeito ao princípio da supremacia das normas constitucionais sobre as demais normas do sistema, hipótese em que a Constituição Federal passaria a ser indevidamente interpretada a partir dos ditames da legislação infraconstitucional.

Por derradeiro, cumpre discorrer brevemente sobre as imunidades constitucionais. Não obstante a imunidade seja uma das várias formas de definição da competência tributária, devendo também por isso observar as mesmas conclusões extraídas acima quanto ao conteúdo dos conceitos, institutos e formas de direito privado utilizados em suas normas, esta limitação constitucional ao poder de tributar visa a resguardar importantes valores sociais e esse fato não pode ser desconsiderado.

Dentre outras funções, a concessão de imunidade tributária a determinadas pessoas, bens ou operações tem por escopo a preservação de valores julgados socialmente relevantes e merecedores de proteção constitucional. Além de ostentar forte carga axiológica, as normas imunizantes materializam princípios e direitos fundamentais do ser humano, erigidos à categoria de cláusulas pétreas, evitando que o respectivo exercício possa ser mitigado pela incidência tributária.

Sendo assim, mais importante do que conhecer o sentido de determinada expressão utilizada no texto, é compreender a teleologia da norma imunizante, cuja eficácia plena deve ser protegida.

Conseqüentemente, a interpretação da imunidade sobre livros, jornais e periódicos não pode ficar jungida apenas ao conceito desses objetos, porquanto a finalidade do preceito é preservar a liberdade de comunicação, de manifestação do pensamento, de circulação das informações e incentivar a difusão da cultura e da educação.

Do mesmo modo, a vedação à instituição de impostos sobre templos de qualquer culto não se restringe ao edifício ou às instalações físicas destinadas àquele fim e abarcam igualmente a instituição religiosa no exercício de suas finalidades essenciais. Afinal, o escopo do instituto é evitar embaraços à prática religiosa através da exigência de impostos da entidade.

### 3.3. Qual o efeito da modificação, no âmbito do Direito Privado, do significado de conceitos utilizados pela legislação tributária? Faz diferença o fato de tais conceitos terem sido empregados pela Constituição?

Todo fato gerador de obrigação tributária deve ter conteúdo econômico que atribua capacidade contributiva ao sujeito passivo da respectiva obrigação, sem a qual não há substância de onde ser subtraída a arrecadação em favor do erário público.

Mas vários dos fatos listados pela Constituição Federal, ao outorgar competências para tributar, são fatos já regulados pelo direito, em particular pelo direito privado, ou seja, são fatos já juridicizados (ou positivados). Todavia, em relação a tais fatos já juridicizados, outra norma legal pode depois lhes atribuir consequência jurídica diversa, agora na seara tributária.

É por isso que o direito tributário assume a natureza do que já se chamou de direito de “sobreposição” ou direito de “superposição”, pois ele toma aquele fato, tal como já está trabalhado pelo direito anterior, como substrato para a incidência tributária. Isto é, o fato gerador é um fato jurídico que se constitui a partir de um fato que já era jurídico para outros efeitos de direito.

No campo estritamente tributário, este preceito também é norma do direito positivo complementar, nos art. 109, 110 e 116 do CTN, os quais se encontram redigidos assim:

*“Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.”*

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

*“Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”*

A interpretação conjunta e sistemática desses dispositivos revela a existência de comandos explícitos e implícitos, positivos e negativos.

Positiva e implicitamente, a lei tributária é livre para fixar o tratamento fiscal aos atos e fatos do direito privado, como, por exemplo, para dar o mesmo tratamento tributário a atos que tenham identidades diferenciadas no direito privado. Contudo, estes

atos sempre serão identificados segundo as normas deste ramo do direito, que lhes dão identidade única perante todos os demais segmentos do mesmo ordenamento jurídico.

É o que acontece, a título ilustrativo:

- com o indivíduo que exerce, reiterada e individualmente, atividade comercial que, para fins de incidência do imposto de renda, passou a ser tratado como contribuinte pessoa jurídica, sem que a sua natureza jurídica como pessoa física nas relações privadas, ou nos demais ramos de direito, fosse alterada (art. 41, parágrafo 1º, alínea “b” da Lei n. 4506, de 30.11.1964); ou

- com a sociedade em conta de participação que, sem embargo da ausência de personalidade jurídica, foi equiparada a contribuinte pessoa jurídica, como se tratasse de uma entidade jurídica autônoma, exclusivamente para fins de incidência dos tributos federais, nos termos do art. 7º do Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986 (IRPJ); art. 4º da Lei n. 7689, de 15.12.1988 (CSL); e art. 3º do Decreto n. 4524, de 17.12.2002 (contribuições ao PIS/Cofins).

Por isso, uma determinada figura própria do direito privado continua a conservar as suas características definidas por este, e mantém referido tratamento jurídico no âmbito das relações jurídicas privadas, sem prejuízo de que ela, após devidamente identificada segundo o mesmo direito privado, seja objeto do tratamento tributário determinado pela norma de tributação, cuja relação jurídica é regida somente por esta.

Negativa e explicitamente, essa liberdade conferida ao legislador tributário encontra limites. De acordo com o art. 110 do CTN, o legislador perde, praticamente, toda a sua autonomia quando o instituto, conceito ou forma de direito privado é utilizado pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias. De fato, o art. 110 do CTN afigura-se meramente declaratório da supremacia constitucional, em face das normas que lhe são hierarquicamente inferiores, garantindo que as distribuições de competências tributárias e as limitações constitucionais ao poder de tributar não sejam violadas, por via oblíqua, pelo legislador infraconstitucional.

E, ainda, positiva e explicitamente, o art. 109 do CTN estabelece que os institutos de direito privado devem ter a sua definição, seu conteúdo e seu alcance interpretados com o instrumental técnico fornecido pelo próprio direito privado, não para efeitos privados (o que seria óbvio e dispensaria qualquer comando por um CTN), mas para efeitos tributários. Ao revés, negativa e explicitamente, as conseqüências tributárias deverão ser determinadas sem submissão àqueles princípios de direito privado.

Enfim, quando as categorias de direito privado estiverem apenas referidas na lei tributária, sem definição privilegiada, o intérprete deve ingressar no direito privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro direito privado, porque não foram alteradas pelo direito tributário, mas incorporadas sem modificação e, portanto, vinculantes dentro deste.

O art. 109 do CTN assenta, via de regra, suas normas sobre elementos do direito privado – a propriedade, a transmissão da propriedade, o patrimônio, o aumento do

patrimônio etc. – de modo que há obrigação tributária, ou deixa de existir, quando tais elementos são constituídos, modificados ou extintos de acordo com o direito privado.

Portanto, e em síntese, o direito tributário não cria nem regula os entes econômicos que persegue como índices de capacidade contributiva, passíveis de tributação, consoante a distribuição constitucional de rendas tributárias, pois os encontra na vida econômica tal como regida pelo direito privado.

Daí a relevância de, numa primeira fase, estabelecer o regime jurídico de qualquer objeto e seus efeitos econômicos, consoante o direito privado, para depois, numa segunda fase, se poder aferir o tratamento que a ele é dado pela lei tributária, ou seja, seus efeitos tributários.

Portanto, considerando que o direito tributário apresenta-se como um direito de sobreposição ou de superposição em relação aos efeitos jurídicos emanados do direito privado, a modificação implementada pelo direito privado do significado de conceitos utilizados pelo direito tributário poderá trazer conseqüências nessa última órbita. Entretanto, referido reflexo deverá ser relativizado, se o conceito de direito privado tiver sido empregado na Constituição Federal para definir competências tributárias, já que não seria admissível que as normas constitucionais fossem interpretadas a partir do que dispõe a legislação infraconstitucional.

#### **3.4. No caso de negativa de vigência ao art. 110 do CTN, por parte de decisão proferida por Tribunal de Apelação (TRF ou TJ), é cabível Recurso Especial, ou Recurso Extraordinário?**

Realmente, o art. 110 do CTN, ao estabelecer que a legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito tributário utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competência tributária, apenas enaltece o princípio da supremacia das normas constitucionais sobre as demais normas do sistema jurídico. É bastante questionável se este dispositivo trouxe alguma inovação normativa, não obstante sua importância didática.

Aliás, o plenário do Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de se manifestar a esse respeito, esclarecendo que o art. 110 do CTN possui natureza meramente pedagógica (Recursos Extraordinários n. 357950, 390840, 358273 e 346084, julgados em 11.11.2005):

*“TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.”*

O Superior Tribunal de Justiça também segue o mesmo entendimento e tem se negado a apreciar recursos especiais fundados em ofensa ao art. 110 do CTN em razão da sua índole constitucional (Agravo Regimental no Recurso Especial n. 960000, julgado em 24.3.2009):

*“3. A alegada negativa de vigência do art. 110 do CTN, que obsta à lei tributária a alteração da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, de conceitos e de formas das normas que determinam as competências tributárias tem enfoque constitucional. Em razão disso, frise-se que a apreciação do litígio faz-se incabível no STJ, guardião do sistema jurídico infraconstitucional pátrio.”*

Nesse sentido, contra a negativa de vigência do art. 110 do CTN afigura-se cabível a interposição de recurso extraordinário dirigido ao Supremo Tribunal Federal, por se tratar de questão de cunho constitucional.

## **2. INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA**

### **2.1. Existe algum método ou elemento peculiar a ser utilizado na interpretação da lei tributária?**

Na língua portuguesa, o verbo “interpretar” significa explicar, expor o sentido de uma palavra ou texto. Mas, destes significados básicos derivam sentidos mais amplos, nos quais a palavra é empregada.

Assim, “interpretar” é entender o sentido de alguma coisa, seja esta um ato pessoal ou de um grupo de pessoas, seja uma obra plástica, seja um texto escrito. A interpretação pode ser uma ação de mera cognição dessa coisa, processada no íntimo da pessoa, unicamente para sua própria compreensão do sentido da coisa interpretada, mas em geral ela se manifesta pela exposição do resultado do processo mental perante o mundo exterior.

Neste último sentido é que se alude geralmente à interpretação de um texto legal, porque o intérprete toma conhecimento dele e emite o seu entendimento sobre o respectivo sentido, fazendo-o para algum fim prático, como para aplicar o texto legal em alguma situação concreta (como se dá no julgamento de um processo, ou na confecção de um contrato, ou na efetivação de um lançamento tributário), ou simplesmente para manifestar o seu modo de compreender a lei num âmbito meramente teórico e científico (como ocorre na produção de um livro, num debate acadêmico, ou num confronto congressual de interpretações).

Na música, usa-se o verbo “interpretar” no sentido de alguém, através de algum aparelho sonoro, executar a melodia escrita na partitura musical, e sua interpretação será tanto mais perfeita quanto mais fiel for à respectiva criação pelo autor da melodia.

Com isto se vê que, tanto na interpretação musical quanto na interpretação da lei há uma busca do conhecimento de algo feito por outrem (pelo autor da melodia ou pelo legislador), ao mesmo tempo em que há a tentativa de reproduzir, nesta ou naquela situação, o produto concebido pelo autor.

Neste sentido, a interpretação da lei deve procurar se afinar com o que o legislador colocou na sociedade, tanto quanto na interpretação musical se busca reproduzir o mais fielmente possível a obra legada ao mundo pelo respectivo autor.

Evidentemente se sabe que, conforme o intérprete, a mesma música chegará aos ouvidos de quem assiste à interpretação com melhor ou pior qualidade, não somente em função da capacidade de compreensão da partitura, como também da sensibilidade do ato de reproduzir a música grafada na partitura.

Na interpretação da lei pode ocorrer algo semelhante, embora se trate de atividade mental mais objetiva e menos subjetiva, no sentido de que a emoção, existente na reprodução musical, dificilmente se faz presente na cognição da lei. Mas o intérprete da lei aplica, na compreensão da mesma, todos os seus dons pessoais, o que faz com que um determinado intérprete alcance nível mais amplo de entendimento do alcance da norma legal e do seu conteúdo em relação a outro intérprete de menor experiência ou com menos dotes intelectuais.

Tudo isto para dizer que não há métodos ou elementos que possam ser impostos para a interpretação da lei, a partir do estágio em que se tenha estudado e aprendido as bases do direito, assim como se estuda as notas e os instrumentos musicais.

Portanto, não há regras determinadas para a interpretação da lei, que é feita mentalmente através da aplicação de determinados princípios do regime jurídico, os quais cercam a norma sob interpretação, mas também estes sujeitos à compreensão intelectual, já que são dados do regime jurídico, e não regras de interpretação, ou ditames de como se pensar para entender a lei.

Esses dados atuam na interpretação da lei tanto quanto as regras da lógica, que conduzem a pessoa à conclusões logicamente corretas e evitam as erradas. Porém, tais regras são processadas dentro do cérebro, sem qualquer peia para a atividade mental.

Isto é assim porque não há como conduzir o pensamento, ou o modo pelo qual o homem deve pensar para compreender as coisas do mundo, inclusive as leis jurídicas que o regem.

Enfim, interpretar a lei é primeiramente um trabalho mental de compreensão do que o legislador inseriu no ordenamento jurídico, ainda que se sustente haver uma carga construtiva na interpretação, a qual, por mais festejada que seja, não implica em o intérprete construir uma nova lei, diferente da legislada que ele deve apenas interpretar, mas, sim, construir uma interpretação adequada ao fato, isto é, uma correta subsunção do fato à norma corretamente interpretada, e tanto mais construtiva quanto mais a interpretação permitir alcançar o escopo da norma em todos os seus ângulos de visão e aplicação, tais como submissão à norma com justiça, segurança, etc.<sup>8</sup>

Com a lei tributária não se dá diferentemente, pois ela é estruturada do mesmo modo que as normas de outros segmentos do ordenamento, composta que é por um antecedente e por um conseqüente, aquele definindo a situação fática ou hipótese circunstancial sobre a qual este deve se aplicar a respectiva disposição.

---

<sup>8</sup> Sobre isto, veja-se nota de rodapé em 2.2.



Em suma, por todos estes motivos, os preceitos ou princípios que informam o direito tributário, inclusive o da legalidade (na verdade, o mais fundamental princípio constitucional, limitador do poder de tributar), não atribuem à norma tributária qualquer particularidade que imponha ao intérprete alguma conduta específica a ser obrigatoriamente adotada na sua interpretação. Ao entrarmos em alguns detalhes específicos, provocados pelas questões seguintes, teremos oportunidade de confirmar esta assertiva.

## **2.2. Como deve ser entendido o art. 111 do CTN, segundo o qual, nas hipóteses que indica, a legislação tributária deve ser interpretada literalmente? O que fazer em situações nas quais as palavras utilizadas pelo legislador tenham literalmente mais de um sentido?**

Na linha do que foi dito em 2.1 sobre o processo mental relativo à interpretação das leis tributárias, não há como entender o art. 111 no sentido de que ele obrigue à interpretação meramente literal, sem permitir o recurso a qualquer outro método intelectual ou de hermenêutica jurídica, apenas por se tratar de uma norma sobre isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário, ou sobre dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

O art. 111 não se constitui, portanto, numa diretriz para o processo intelectual de cognição da norma contida em algum texto legal sobre as referidas matérias, havendo espaço para a interpretação por todos os métodos possíveis em cada caso, tais como o teleológico, o racional, o histórico, o sistemático e quantos outros se possa imaginar.

Esta é uma verdade hoje aceita de modo pacífico pela comunidade jurídica, mas foi Gilberto de Ulhôa Canto, com a sua autoridade de membro da Comissão Especial que elaborou o projeto do CTN, quem o disse sem qualquer rodeio, certamente mais de uma vez, porém de viva voz quando, em 27 de abril de 1985, proferiu aula no Salão Nobre da Faculdade de Direito do Largo São Francisco para o curso de extensão universitária promovido pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Nesse dia, ele afirmou que a redação final do art. 111 traiu a intenção dos seus redatores, que não pretendiam manietar o processo mental de reconhecimento do sentido das leis, mas apenas dizer, que nas matérias submetidas àquele dispositivo, a interpretação deveria ser restritiva, e não extensiva ou ampliativa.

E é exatamente neste sentido que a doutrina e a jurisprudência atualmente compreendem e aplicam o art. 111<sup>9</sup>, a despeito de algumas manifestações tendenciosas que

---

<sup>9</sup> A este respeito, poder-se-ia apresentar uma extensa lista de autores e julgados, mas bastam alguns, como: BORGES, José Souto Maior: *“Determinar a interpretação literal é praticamente mutilar a interpretação, ou mesmo suprimi-la, porque essa restrição pode situar o exercício da função interpretativa aquém da extensão total do preceito de lei. Para obedecer-se ao comando de interpretação literal, há de desobedecer-se muitas vezes a ‘mens legis’”* (“Isenções Tributárias”, Editora Sugestões Literárias, 2ª ed., p. 125). Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, Recurso Especial n. 14400-SP, julgado em 20.11.1991: *“O real escopo do art. 111 do Código Tributário Nacional não é impor a interpretação meramente literal - a rigor impossível - mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma”*. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma, Recurso Especial n. 163529-MG, decidido em 4.10.2001: *“A ‘interpretação literal’ preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas; cabe, entretanto, ao intérprete mostrar o alcance e o sentido da norma geral e abstrata que instituiu o incentivo”*. Ainda a 2ª Turma, Recurso Especial n. 217948-SP, em 2.5.2000: *“Há de haver cautela na*

ocorrem esporadicamente em certos âmbitos fazendários, porque, em âmbito normativo também podem ser encontradas manifestações corretas sobre a matéria<sup>10</sup>.

E nada muda se uma determinada palavra comportar mais de um sentido semântico, exatamente porque o intérprete não se vincula apenas à literalidade, embora saiba que a interpretação começa pelo texto escrito.

Na verdade, o texto escrito não é mais do que a “*porta de entrada*” para o processo de apreensão da vontade da lei, segundo a expressiva imagem formulada por Paulo de Barros Carvalho.<sup>11</sup>

Assim, quando lê a lei e se depara com mais de um sentido possível para esta ou aquela palavra, o intérprete não fica perdido, pois vai buscar o sentido condizente com a norma através de todos os processos intelectivos e exegéticos, atento inclusive à dura, mas feliz, expressão de Geraldo Ataliba, para quem a interpretação simplesmente literal é “*leitura de leigos*”.<sup>12</sup>

O bom intérprete sabe também que, segundo o magistério de Hans Kelsen “*não há absolutamente qualquer método – capaz de ser classificado como de direito positivo – segundo o qual, das várias significações verbais de uma norma, apenas uma possa ser destacada como correta*”.<sup>13</sup>

Portanto, a consideração das palavras é necessária e inevitável, até porque é por meio delas que o legislador exprime a norma que coloca no ordenamento, mas o

---

*interpretação da letra da lei, para que não ocorra um exacerbado rigorismo interpretativo que afaste o hermeneuta do melhor processo de compreensão da vontade real do legislador*”. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma, Recurso Extraordinário n. 183403-0-SP, julgado em 7.11.2000: “*Abandona-se a interpretação meramente verbal, gramatical: embora seduzindo, por ser a mais fácil, deve ser observada em conjunto com métodos mais seguros, como é o teleológico*”. O ministro Gilmar Mendes, quando Advogado-Geral da União, subscreveu o Parecer n. AGU/SF/01/2000, de 28.9.2000, cujo item n. 201 explicou que a norma do art. 111 do CTN, ao falar em interpretação literal, prescreveu a interpretação restritiva e não ampliativa (DOU-I-E de 1.11.2000, p. 10). Também assim se manifestou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional através do Parecer PGFN-CAT n. 1495/01, de 9.8.2001, o qual, confrontando norma instituidora de incentivo fiscal com o art. 111 do CTN, afirmou: “*22. Não se defenda a interpretação absurdamente restritiva, ou excessivamente apegada à literalidade da lei, porque não nos parece ser esse o método hermenêutico mais inteligente e consentâneo com a Ciência do Direito. Com efeito, o exame da norma, mesma a concessiva de favor fiscal, deve valer-se de todos os elementos interpretativos, de forma a se aproximar o máximo possível do seu verdadeiro sentido e alcance. Entendo, particularmente, não ser o mandamento do art. 111 do CTN impeditivo do exame percuciente da norma jurídica*” (DOU-I de 24.6.2003, p. 16). A jurisprudência administrativa também contém inúmeros precedentes relativos à leis de incentivos fiscais interpretadas finalisticamente, como o acórdão n. 108-06529, de 23.5.2001, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, e os acórdãos n. 201-74439, de 17.4.2001, e 203-07602, de 15.8.2001, do 2º Conselho de Contribuintes, respectivamente 1ª e 3ª Câmaras.

<sup>10</sup> Pareceres Normativos CST 16/84 e 2/92, além de outros pronunciamentos fazendários.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, citado no acórdão n. CSRF/01-0867, de 14.8.1989, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (in Câmara Superior de Recursos Fiscais - Imposto de Renda - Jurisprudência, Editora Resenha Tributária, n. 1.2-27, p. 7703).

<sup>12</sup> ATALIBA, Geraldo, Revista de Direito Tributário, n. 6, p. 54.

<sup>13</sup> KELSEN, Hans, “Teoria Pura do Direito”, Arménio Amador Editor, Coimbra, 4ª ed., p. 468.

entendimento delas, e das normas do ordenamento que elas exprimem, deve ser sempre mais amplo e sempre coerente e razoável.

Daí que, conforme Francesco Ferrara, a interpretação, iniciada pela leitura da lei e pela consideração do sentido das palavras, desloca-se de imediato para a interpretação lógica, que se desenvolve *“num ambiente mais alto e utiliza meios mais finos de indagação, pois remonta ao espírito da disposição, inferindo-o dos fatores racionais que a inspiraram, da gênese histórica que a prenda a leis anteriores, da conexão que a enlaça a outras normas e de todo o sistema”*.<sup>14</sup>

Assim, o estudioso da lei não se assusta perante mais de um sentido que a palavra possa ter, pois vai entender a norma como um todo, e encontrar o sentido daquela palavra que seja apropriado a esse todo, ainda tendo presente a lição do mesmo Ferrara: *“É preciso que a norma seja entendida no sentido que melhor responda à consecução do resultado que quer obter. Pois que a lei se comporta para com a ‘ratio iuris’, como o meio para com o fim: quem quer o fim, quer também os meios”*.<sup>15</sup>

Aliás, por tudo isso, a melhor doutrina chega até a admitir que o intérprete possa corrigir eventuais enganos lingüísticos do redator do texto legal<sup>16</sup>, embora, à toda evidência, tal ocorrência somente possa ser admitida em caráter excepcionalíssimo, de inequívoco erro redacional. Isto a despeito de que a Lei Complementar n. 95, de 26.2.1998, comandando o processo de feitura das leis, exige *“clareza”* e *“precisão”* na sua redação, bem como impõe ao legislador a obrigação de *“usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando”* (art. 11, “caput” e inciso I, letra “a”). É que, afinal, as leis são feitas por homens, e homens são falíveis, além de que nem sempre conseguem exprimir linguisticamente, com aquelas desejadas clareza e precisão, a norma que estão emitindo.

Em suma, embora não possa corrigir a lei a pretexto de interpretá-la, extraído da interpretação uma norma que não está no ordenamento, ou diferente da que nele se encontra<sup>17</sup>, o intérprete revela a verdadeira norma contida no texto legal, ao explicar o

<sup>14</sup> FERRARA, Francesco “Interpretação e Aplicação das Leis”, Arménio Amador Editor, Coimbra, 3ª ed., p. 140.

<sup>15</sup> Ob. cit., p. 141.

<sup>16</sup> Discorrendo sobre o “cânone da totalidade do ordenamento jurídico”, Alfredo Augusto Becker prelecionou: *“A regra jurídica embute-se no sistema jurídico e tal inserção não é sem conseqüências para o sistema jurídico. Daí, quando se lê a lei, em verdade se ter na mente o sistema jurídico, em que ela entra e se ler na história, no texto e na exposição sistemática. Os erros de expressão da lei são corrigidos facilmente porque o texto fica entre esses dois componentes do material para a fixação do verdadeiro sentido”* (BECKER, Alfredo Augusto, “Teoria Geral do Direito Tributário”, Editora Saraiva, 2ª ed., p. 103).

<sup>17</sup> A propósito da já mencionada carga construtiva da interpretação, o Ministro Marco Aurélio, conduzindo o Recurso Extraordinário n. 166772-9-RS, julgado pelo Supremo Tribunal Federal - Pleno em 12.5.1994 (no mesmo sentido há inúmeros outros acórdãos, como o Recurso Extraordinário n. 153777-9-MG, julgado em 30.6.1994 pela 2ª Turma), afirmou: *“Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional em vigor. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que ‘conviria’*

sentido correto de um termo utilizado pelo legislador, dentre outros sentidos que o mesmo termo possa sugerir, chegando a este resultado através de escuridão exegese.

### **2.3. Quando deve ser considerada como presente a “dúvida”, para efeito de aplicação do disposto no art. 112 do CTN?**

A palavra “dúvida”, utilizada na cabeça do art. 112 do CTN, não merece qualquer cuidado especial ou diferente daquele que deve ser empregado em relação a toda e qualquer outra palavra desse código ou de qualquer outra lei tributária.

A ela deve ser atribuído o mesmo valor que cabe a qualquer palavra empregada pelo redator de qualquer texto legal ou regulamentar, acrescentando-se a observação de que o termo “dúvida” pouca dúvida pode suscitar quanto ao seu próprio significado.

Seja como for, segundo os dicionários “dúvida” significa incerteza sobre a realidade de um fato ou sobre a verdade de uma asserção. Ambos os sentidos são adequados à compreensão do art. 112 do CTN, o qual, contudo, exige análise mais profunda dentro das acepções que o termo comporta.

“Dúvida” também exprime uma situação de incerteza quanto a alguma ação que se deva ou não deva tomar, ou, no caso de interpretação da lei, quando haja incerteza no tocante ao que ela prescreva.

Nesta última possibilidade, a “dúvida” se apresenta no início do processo interpretativo, e deve estar dirimida e totalmente resolvida ao seu final, quando a norma deve estar entendida e em condições de ser aplicada.

Pois é exatamente a este estágio – o da aplicação da norma – que alude o art. 112, eis ele não se refere à dúvida quanto à lei, mas, sim, à dúvida quanto às circunstâncias concretas, objetivas ou subjetivas, de algum fato passível de se submeter à determinada norma da lei.

Realmente, o “caput” do artigo fala em interpretação mais favorável ao acusado, interpretação da lei definidora de infrações ou cominadora de penalidades, mas, a

---

*fosse por ela perseguida’- Celso Antonio Bandeira de Mello - em parecer inédito”. E acrescentou: “Atente-se para a advertência de Carlos Maximiliano, isto ao dosar-se a carga construtiva, cuja existência, em toda interpretação, não pode ser negada: ‘Cumprir evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos’ Hemenêutica e Aplicação do Direito - Editora Globo, Porto Alegre - segunda edição, 1933 - página 118” (grifo no original). Ainda a este propósito, disse Marco Aurélio Greco: “Em outras palavras, as considerações até aqui feitas levam à conclusão de que o intérprete tem papel positivo na construção do significado da lei (não é mero espectador), sua função é mais ampla. Mas, este papel positivo e o poder de que está investido não é absoluto e ilimitado, pois, se o fosse, cairíamos num subjetivismo puro, incompatível com o mínimo de previsibilidade das conseqüências legais, desnaturando a lei que deixaria de ser uma pauta de conduta, para ser um simples pretexto para a tomada de certa decisão e imposição de certo significado” (GRECO, Marco Aurélio, Revista Dialética de Direito Tributário n. 51, p. 125).*

rigor, não no sentido de dúvida quanto ao que diz a lei, e sim quanto a como submeter os fatos e as pessoas a ela. É o que deflui sem dificuldade do seu próprio dizer: “*A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: ...*”.

Quer dizer, não há dúvida quanto à lei que define infrações ou comine penalidades, mas dúvida quanto a algo mais, e isto está nos quatro incisos do art. 112, a saber: dúvida quanto “*I - à capitulação legal do fato*”; ou dúvida quanto “*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos*”; ou dúvida quanto “*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade*”; ou dúvida quanto “*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação*”.

Assim, as dúvidas a que o art. 112 alude refletem um estado de incerteza quanto a se determinado fato deve ser capitulado neste ou naquele dispositivo legal que defina infração ou comine penalidade, ou se não deve ser capitulado em qualquer deles (inciso I). Também pode ser estado de incerteza sobre se a natureza ou extensão dos efeitos de um ato cabe numa das normas que definem infrações e suas penalidades (inciso II), ou sobre se alguma pessoa, por suas condições pessoais ou por seus atos ou omissões, é autora de alguma infração, passível de ser imputável ou punida segundo determinada norma prescritora de infração ou penalidade (inciso III), ou ainda sobre que tipo de pena e com que graduação deve ser imposta quando superada qualquer dúvida sobre a existência da infração e sobre a sua responsabilidade (inciso IV).

Entretanto, embora seja esta a norma em sua pureza, ao se ter em vista o seu escopo também não se pode afastar a possibilidade de adotar o mesmo preceito, por ela veiculado, na anterior fase de compreensão de determinada norma legal, pois uma de duas ou mais possíveis interpretações pode conduzir ao enquadramento de determinada situação fática na norma de penalização, ao passo que outra interpretação pode conduzir a resultado diverso.

Ou, ainda, uma razoável controvérsia interpretativa pode conduzir a pessoa a comportar-se de acordo com uma das possíveis, acreditando estar agindo legalmente, mas, ao ser dirimido o litígio suscitado pela proposição de outra interpretação, se for esta afinal adotada no julgamento definitivo, aquela pessoa também merece a proteção da norma do art. 112.<sup>18 19</sup>

Portanto, a plena consecução do objetivo perseguido pela norma do art. 112 também pode abranger estados de incerteza quanto ao próprio entendimento de alguma norma penal, mas ainda assim quando tal incerteza estiver concretamente vinculada ao

---

<sup>18</sup> Neste particular sentido, a dúvida corresponde ao conceito de erro de proibição.

<sup>19</sup> Esta afirmação não colide com o art. 136 do CTN, que diz: “*Art. 136 - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”. Não há choque porque o art. 136 admite disposição legal que ressalve a intenção do infrator, o que ocorre, por exemplo, com as disposições penais que prevejam sanções mais graves se houver intenção de cometer a infração. Ora, é inequívoco que essa intenção pressupõe o conhecimento de se estar praticando uma infração, o que, por sua vez, pressupõe a ocorrência de uma situação indubitável. Destarte, a dúvida a que se refere o art. 112 surge como uma das hipóteses que podem ser alcançadas pela ressalva inicial do art.136.

enquadramento de algum fato real, em seus aspectos objetivos ou subjetivos, numa das hipóteses dos quatro incisos desse dispositivo.

Enfim, o art. 112 reproduz no direito tributário o preceito “in dubio pro reo” do direito penal, o qual, para ser bem aplicado em toda a sua abrangência finalística, pressupõe a sua adoção no mais amplo espectro possível dentro dos quadrantes daquele dispositivo legal, de modo a se dispensar justiça nas situações de incerteza.

#### **2.4. Qual o fundamento das limitações ao uso da integração, contidas no art. 108, parágrafos 1º e 2º, do CTN?**

A resposta a esta indagação requer uma visão clara e completa da totalidade da norma refletida no art. 108, que é a seguinte:

*“Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

*Parágrafo 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*Parágrafo 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”*

Realmente, apenas perante a totalidade do art. 108 é possível explicar o significado dos dois parágrafos, identificando na explicação o respectivo fundamento, fundamento este que necessariamente é de cunho constitucional.

Na verdade, é pela totalidade do art. 108, e por sua interpretação sistemática com a totalidade do CTN e do ordenamento jurídico em vigor, que se pode captar corretamente o próprio significado desse artigo e delimitar a sua abrangência.

Pois bem, o “caput” do artigo estabelece uma ordem de prioridade no emprego de critérios para se atinar com a norma que deva ser aplicada em determinada situação para a qual não haja disposição expressa na lei.

Isto é, o art. 108 trata de verdadeiras lacunas, as quais, como é cediço, não dispensam o juiz de julgar, e a autoridade administrativa de exercer suas funções.

Neste último caso, e em se tratando da atividade de lançamento tributário, esta é vinculada à lei, segundo estabelece o parágrafo único do art. 142, de sorte que a autoridade lançadora tem que se escudar em alguma norma legal, ainda que, na ausência de norma específica, por analogia com outra ou outras, ou ainda, se não houver possibilidade de aplicação analógica, pautando-se pelos princípios gerais do direito tributário ou do direito público e, finalmente, pela equidade.

Mas a autoridade fiscal pode agir assim em toda e qualquer situação, e para qualquer fim?

Não, a autoridade fiscal tem limites no uso do art. 108, pois, em respeito ao inafastável princípio da legalidade, insculpido no inciso I do art. 150 da Constituição Federal e explicitado em toda a sua extensão pelos incisos do art. 97 do CTN, o lançamento de algum tributo somente pode ser feito se houver norma expressa que preveja a específica obrigação tributária objeto do lançamento, dentro da respectiva competência constitucional para tributar, o que leva alguns autores a apontar com razão que não existem lacunas na lei tributária quanto à instituição e à quantificação das obrigações tributárias.

Como se sabe e já foi dito anteriormente aqui, o princípio da legalidade comporta-se como limite ao poder de tributar, o que acarreta um aparente choque com o disposto no “caput” do art. 108, ou mesmo uma antinomia aparente entre esse artigo e o art. 97 da mesma lei.

É que, por um lado, o art. 97 exige norma legal para a instituição e a cobrança de tributo, especificando que tal norma diz respeito ao fato gerador, à base de cálculo, à alíquota e a outros elementos constitutivos da obrigação tributária. Mas, por outro lado, o art. 108, determina que, na ausência de norma, a autoridade aplique a analogia, os princípios gerais e a equidade.

Vejamos, então, como explicar o art. 108 e demonstrar como ele não se incompatibiliza com o art. 97.

Diga-se inicialmente que, no tocante aos princípios, a sua adoção, por si só, para fundamentar algum lançamento tributário, representaria enorme contradição orgânica dentro do sistema, e incurável antinomia com o art. 97, dado que os princípios se caracterizam por seu alto grau de generalidade e abstração, requerendo normas concretas para atuarem no ambiente sujeito a eles.<sup>20</sup>

É neste cenário que o parágrafo 1º do art. 108 vem afastar a possibilidade da antinomia, ao prescrever, na exata linha do art. 97, que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei, isto é, em norma específica.

Assim como, no contraponto do emprego da analogia para cobrar tributo sem lei, a equidade não pode justificar a dispensa de tributo previsto em lei, conforme dispõe o parágrafo 2º.

Do que se conclui que ambos os dispositivos estão fundados no princípio da legalidade, do qual são expressões particulares.

---

<sup>20</sup> No sentido de que os princípios têm alto grau de abstração, contrariamente às normas ou regras, que são mais objetivas e concretas: ÁVILA, Humberto Bergstrom, “A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário”, Revista Dialética de Direito Tributário n. 125, p. 133; GRECO, Marco Aurélio, “Contribuições (uma figura ‘sui generis’)", Editora Dialética, 2000, p. 156 e 166; RIBEIRO, Ricardo Lodi, “A Elisão Fiscal e a LC n. 104/01”, Revista Dialética de Direito Tributário n. 81, p. 41.

Mas, se é assim, ou seja, se os dois parágrafos referem-se apenas à analogia e à equidade para excluir sua aplicação quando houver alguma lacuna legal, e não aos princípios gerais do direito tributário ou do direito público, que estão listados juntamente com a analogia e a equidade para uso quando houver lacuna, pode o emprego daqueles princípios justificar a exigência de tributo não previsto em lei, ou a dispensa de tributo previsto em lei?

Parece que o CTN falhou ao não tratar desta questão, deixando um problema a ser resolvido pela doutrina e pela jurisprudência. Porém, trata-se de um falso problema, pois o principal princípio do direito tributário, que, na linha de prioridade do art. 108 vem antes dos princípios do direito público, encarrega-se de solucionar o aparente dilema.

Com efeito, a princípio da legalidade requer lei para a cobrança de tributo, e isto também está dito no art. 97 do CTN, de modo que não haveria como outro princípio qualquer, do direito tributário ou do direito público, justificar a cobrança de tributos na ausência de norma legal sobre determinada obrigação tributária.

Repita-se, não há como qualquer princípio do direito tributário ou do direito público, ainda que constitucional, justificar a cobrança de tributos na ausência de norma legal sobre determinada obrigação tributária.

Por conseguinte, como a analogia surge no primeiro lugar dentre os recursos a serem utilizados na existência de lacuna legal, deve ter parecido necessário ao legislador do CTN deixar expresso que esse recurso não supre a ausência de norma para a exigência de tributo, não havendo necessidade de referência aos princípios, que podem ser empregados em lacunas que não digam respeito à existência ou à quantificação de obrigações tributárias principais.

Doutra feita, quanto à dispensa de tributo por equidade, vedada pelo parágrafo 2º, já não se encontra propriamente numa situação de lacuna legal, pois o pressuposto do parágrafo é haver norma legal prevendo a incidência tributária, a qual não pode ser afastada mediante a invocação da equidade.

Melhor dizendo, conforme o parágrafo 2º, *“o emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”*, mas qualquer tributo somente é devido se houver norma e fato subsumido a ela. Portanto, não é caso de falta de norma, mas de existência de norma prescritora da obrigação tributária, que deve ser cumprida pela autoridade fiscal, ainda que a considere iníqua.

Daí acima já ter sido dito e repetido que a equidade não pode acarretar a dispensa de tributo previsto em lei.

Mas, se é assim, como justificar a existência do parágrafo no contexto de um artigo que trata de lacuna, inclusive sabendo-se que a melhor técnica legislativa sempre requereu que os parágrafos de um artigo tratem apenas de aspectos complementares da disposição contida no “caput”, ou de exceções à mesma, regramento este que desde 1998 é disposição expressa na Lei Complementar n. 95, art. 11, inciso III, letra “c”?



Só há uma explicação, que se impõe para não se afirmar que o CTN pura e simplesmente ignorou essa boa técnica de legislação. Já que a equidade está arrolada como meio de integração da legislação tributária, é no mínimo razoável determinar que ela não pode ser invocada para justificar a dispensa de tributo devido, sendo esta uma disposição complementar da prescrição contida no “caput” do artigo, ainda que não trate de situação que requeira integração.

De qualquer modo, atente-se para que o parágrafo 2º do art. 108 ajusta-se ao parágrafo único do art. 142, quando este determina que a atividade de lançamento é vinculada à lei e é obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, o que significa que o agente lançador não pode se omitir em cumprir a lei que rege a obrigação tributária objeto do lançamento, ainda que entenda que a equidade deveria dispensar a respectiva cobrança.

Mais ainda, por detrás desses dispositivos do CTN está o art. 37 da Constituição Federal, o qual comanda imperativamente que a administração pública obedecerá, entre outros, ao princípio da legalidade.

Destarte, o parágrafo 2º funciona exatamente como o parágrafo 1º, isto é, ambos são regras complementares à norma do “caput” do art. 108, destinadas a evitar erros quanto à sua extensão, e atentas ao que prescreve o art. 97 e ao que consta do ordenamento jurídico integral.

Em suma, o art. 108, em sua integralidade, apresenta-se em perfeita sintonia com o ordenamento constitucional tributário e com sua lei complementar, o próprio CTN em que o art. 108 está inserido.

E os seus parágrafos 1º e 2º encontram seu fundamento no princípio constitucional da legalidade – em qualquer das suas facetas expressas nos art. 37 e 150 –, no qual encontram seu fundamento de validade e sua própria razão de ser.

## **2.5. A descon sideração de negócio jurídico desprovido de patologias que o invalidem, feita com a finalidade de lhe atribuir efeito tributário próprio de negócio jurídico diverso, encontra óbice no art. 108, parágrafo 1º, do CTN?**

No sistema constitucional tributário brasileiro, tal como previsto na Constituição de 1988, e tal como ele se estende em nível de lei complementar da Constituição, nível este a que o CTN pertence, a resposta é negativa, não apenas em face do parágrafo 1º do art. 108, mas também em razão do conjunto de princípios e normas que constituem esse sistema.

Na verdade, a negativa decorre também de outros preceitos jurídicos não tributários, uns previstos na Constituição e outros em normas do direito privado, tudo se combinando de modo absolutamente harmônico.

Apesar disto, esta questão comportaria uma exposição muito mais ampla do que aquela que será feita aqui nos limites adequados para este trabalho.

Realmente, aqui basta lembrar o que todos já sabem, ou seja, que a economia é movida pelo direito, uma vez que no Brasil, sendo um Estado de Direito, tudo o que é

objeto da economia depende de regramento jurídico. E todos sabem também que todas as obrigações tributárias, sem exceção, assentam-se sobre situações que tenham conteúdo econômico, do qual se subtrai a arrecadação tributária, cada situação compondo o que se conhece como “capacidade contributiva” do respectivo contribuinte.

Assim, em praticamente a sua totalidade, os fatos que compõem os substratos econômicos das hipóteses de incidência dos tributos ocorrem, ou deixam de ocorrer, em decorrência de atos ou negócios jurídicos, já que estes são necessários para que os atos econômicos produzam os efeitos desejados por seus agentes.

Com razão, os tributos que incidem sobre a circulação de bens dependem de atos ou negócios jurídicos que produzam essa circulação, assim como os que incidem sobre a propriedade dependem de atos ou negócios jurídicos para que a propriedade seja existente, tanto quando aqueles diretamente incidentes sobre os atos translativos da propriedade têm nos respectivos atos ou negócios jurídicos de transmissão da propriedade um elemento inerente e inafastável.

Os próprios tributos que incidem sobre a renda, isto é, sobre o acréscimo patrimonial, pressupõem a existência de um patrimônio e de aumentos nele, os quais somente ocorrem se o direito lhes der existência, eis que, conforme o art. 91 do Código Civil (sucessor do art. 57 do código de 1916), o patrimônio é uma universalidade jurídica composta pelo conjunto de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico, algumas atribuindo direitos a essa pessoa, outras atribuindo-lhe obrigações, de tal modo que somente se aumenta o patrimônio mediante novas relações jurídicas ou a extinção de relações jurídicas. Como já foi dito alhures, o fato gerador do imposto de renda é uma equação que corresponde a mais direitos e menos obrigações no patrimônio do seu titular, que é o contribuinte desse tributo e que revela sua capacidade contributiva, quanto a esse fato, através dessa universalidade de direitos e obrigações acrescida ao seu patrimônio, ou dele excluída, durante o período de apuração da obrigação tributária.

O CTN, na sabedoria da Comissão Especial que o criou, reconhece a existência de situações de fato e de situações jurídicas para possíveis substratos das obrigações tributárias, e o diz claramente nos dois incisos do art. 116.

Todavia, os tributos cuja incidência se dá sobre situações meramente fáticas, isto é, que independem totalmente de uma determinada norma jurídica, constituem-se em minoria, podendo ser citado como exemplo o imposto sobre a importação, cujo fato gerador é a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, qualquer que seja o título jurídico pelo qual o importador (o contribuinte) promova esse ingresso.

É por isso mesmo que o art. 116 distingue os fatos geradores que sejam situações de fato e aqueles que constituam situações jurídicas, categorias estas, na verdade, que já existiam antes dele, até mesmo porque o imposto sobre importação já estava constitucionalmente previsto antes de 1966, quando o código foi promulgado.

Seja como for, sendo maior ou menor a ingerência das normas jurídicas do direito privado no fato gerador deste ou daquele tributo, quando houver essa ingerência, por menor que seja, ela passa a ser um elemento necessário para que esteja completa a

situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, segundo a definição de fato gerador da obrigação tributária principal, dada pelo art. 114 do CTN.<sup>21</sup>

Realmente, a ingerência do ato ou negócio jurídico em determinada hipótese de incidência varia de grau.

Assim, temos ingerência em grau máximo quando o fato gerador seja o próprio ato ou negócio jurídico, como ocorre com os impostos sobre a transferência da propriedade de algum bem.

Em segundo lugar, temos ingerência em grau forte, mas não máximo, quando o fato gerador seja a propriedade, que não se confunde com qualquer ato ou negócio jurídico, mas se compõe pela consequência de um ato ou negócio jurídico através do qual a propriedade é adquirida, e pela continuidade da eficácia das normas jurídicas que asseguram a manutenção da propriedade individual “erga omnes”.

Podemos ainda agrupar aqui outros tributos que também não incidem propriamente sobre atos ou negócios jurídicos, mas o fazem sobre outros tipos de efeitos dos mesmos, como os impostos sobre a prestação de serviços, que somente são devidos em decorrência da consecução de contratos regidos pelo direito privado.

Neste grupo também podemos enquadrar os tributos que incidem sobre acréscimo patrimonial, pelos motivos já expostos.

E temos um terceiro escalão de ingerência de normas jurídicas – ingerência em grau fraco –, no qual se situam alguns tributos sobre a circulação de bens, na medida em que eles não incidam sobre ato ou negócio jurídico, mas tenham a maior parte das situações de incidência derivadas de atos ou negócios jurídicos, ou seja, a maior parte das ocorrências de circulação deriva de atos ou negócios jurídicos.

A distinção entre estes últimos e os do segundo grupo reside em que, no segundo, os tributos não incidem sobre atos ou negócios jurídicos, mas sempre e necessariamente sobre efeitos de atos ou negócios jurídicos, enquanto os da terceira categoria podem ou não decorrer de efeitos de atos ou negócios jurídicos.

Deve-se encarar esta categorização como meramente teórica, e não necessariamente constatável nos tributos previstos na Constituição de 1988, além de que ela não pretende ter esgotado as possíveis categorias ou subcategorias, destinando-se apenas a expor e demonstrar como as normas jurídicas do direito privado ingerem nas obrigações tributárias, que é o objeto específico suscitado pela indagação acima proposta.

Em suma, supondo um tributo sobre a propriedade ou sobre sua aquisição, ou um tributo sobre aumento de patrimônio, há sempre necessidade da existência completa de

---

<sup>21</sup> Porque será mencionado várias vezes, convém transcrever esse dispositivo: “Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

situações jurídicas, as quais, embora em variados graus, passam a ser elementos constitutivos das hipóteses de incidência dos mesmos.<sup>22</sup>

Afinal, isto é assim porque, em qualquer Estado de Direito, não se adquire a propriedade, não se conserva a propriedade, não se aumenta o patrimônio, etc., por meio da força bruta ou de qualquer outra ação meramente física, mas, sim, através de relações jurídicas, e estas, por definição, são acontecimentos próprios do direito e das normas que o compõem.

Até mesmo a tributação sobre a renda advinda do trabalho, o qual pode ser um ação física se se tratar de trabalhador braçal, ou um trabalho mais intelectual (mas sempre físico) em outros casos, pressupõe a existência de um contrato de trabalho que é regido por alguma norma de direito.

Na seara do imposto de renda, que também pode incidir sobre o acréscimo patrimonial derivado de atos injurídicos ou de situações meramente de fato, há explicação para aquilo que o art. 43 chama de “*aquisição da disponibilidade econômica*” da renda, cuja compreensão demandaria longa exposição aqui igualmente desnecessária, pois é suficiente já ter ficado demonstrado que muitas obrigações tributárias têm em atos ou negócios jurídicos, ou nas conseqüências que eles acarretam no mundo jurídico e no mundo econômico, elementos participantes do que o art. 114 do CTN chama de situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Nem é por outra razão que o Código Tributário, nos art. 109 e 110, explicita normas relevantes para se determinar com precisão as competências tributárias e as respectivas obrigações específicas, sempre que estas dependam do direito privado.

Ora, obviamente é a estes casos que alude a presente questão 2.5, ao indagar se a desconsideração de negócio jurídico desprovido de patologias que o invalidem, feita com a finalidade de lhe atribuir efeito tributário próprio de negócio jurídico diverso, encontra óbice no art. 108, parágrafo 1º, do CTN.

Tal desconsideração encontra, sim, óbice nessa disposição do CTN, mas também outros óbices no direito brasileiro como um todo, eis que, conforme acabamos de ver, muitas (quase todas) obrigações tributárias somente nascem a partir da ocorrência de situações jurídicas, ou, mais precisamente, a partir de atos ou negócios jurídicos, o que torna o fisco, para arrecadar algum tributo derivado deles, totalmente dependente de a pessoa praticá-los.

É assim que a pessoa se torna contribuinte, ou seja, quando ela livremente realiza alguma ação que se configure como, ou resulte em, situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador de determinado tributo, do qual aquela pessoa, antes não contribuinte, passa a ser contribuinte.

---

<sup>22</sup> Quanto a este ponto, apesar das críticas (muitas procedentes) que o parágrafo único do art. 116 do CTN vem recebendo desde a sua promulgação, ele foi preciso ao mencionar a possibilidade de dissimulação não apenas da ocorrência do fato gerador, mas também da “*natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*”.

“Mutatis mutandis”, quando tais atos ou negócios jurídicos não são praticados, o fisco nada pode exigir, até porque não pode obrigar as pessoas a praticarem fatos que se constituem em geradores de tributos ou participem de bases de cálculo de tributos, afirmação esta que ninguém contesta.

Pelas mesmas razões, e como o fisco não atua num mundo econômico diferente do mundo econômico em que as pessoas agem, e agem invariavelmente sob normas do direito privado, e onde ocorrem ou não ocorrem obrigações tributárias correspondentes a essas ações, não pode o fisco desconsiderar qualquer negócio jurídico desprovido de patologias que o invalidem, fazendo isto com o objetivo de atribuir ao negócio regular um efeito tributário próprio de outro negócio jurídico diverso.

O fisco não tem esse poder, e, se apresentar qualquer pretensão tributária diversa da que seja apropriada ao negócio jurídico regularmente praticado, ainda que seja a pretensão que caberia se fosse outro o negócio praticado, patológicos serão os atos que corporificarem essa pretensão ilegal e ilegítima.

O parágrafo único do art. 108, ao vedar a analogia para a exigência de tributo não previsto em lei, quando for o caso de analogia, é apenas uma das normas superiores do ordenamento jurídico que se opõem a uma pretensão fiscal como essa, e a transforma em patológica.

Mas ele não vem só, pois se faz acompanhar de todo o ordenamento jurídico, constitucional e infraconstitucional, impediendo de patologia fiscal desse tipo, ainda quando não se trate de aplicar qualquer disposição legal por analogia. Vêm com ele, em uníssono, os incisos I e IV do art.150 da Constituição, os art. 97, 114, 116, 117, 118 do CTN, e outros princípios e preceitos do direito tributário nacional.

Em outras palavras, a patologia fiscal haverá sempre que o fisco se conduzir pelo modo descrito na indagação, seja por aplicar a analogia, seja pela invocação equivocada de normas do direito privado para tentar cobrar tributo indevido, seja até mesmo pelo recurso indevido a princípios constitucionais que não podem contornar os princípios constitucionais da legalidade, da liberdade, do não confisco e outros que asseguram o direito à auto-organização patrimonial e negocial, inclusive o direito de fazer ou não fazer, para vir, o fisco, afirmar que tudo é lícito, mas não é oponível a ele, o que se constitui em aberração igualmente patológica.<sup>23</sup>

#### **4. DIREITO E ECONOMIA**

---

<sup>23</sup> Fica esclarecido que as afirmações que acabaram de ser feitas têm em vista os limites da questão proposta, ou seja, pressupõe negócios jurídicos plenamente válidos e hábeis a produzir consequências econômicas que não induzam à determinada incidência tributária, e assim como pressupõe a inexistência de norma geral antielisão válida no direito brasileiro, norma esta que não entrou em nosso ordenamento, seja quando não foram mantidos no CTN os art. 129 e 134 do seu anteprojeto, nem o art. 74 do projeto encaminhado ao Congresso Nacional, seja quando foram espancados do nosso ordenamento os art. 13 e 14 da Medida Provisória n. 66, não convertidos em lei.

#### 4.1. O que preconiza a corrente intitulada *law and economics* relativa à interpretação das normas jurídicas? Qual sua utilidade ou aplicabilidade no âmbito tributário?

A corrente intitulada “*law and economics*”, também denominada “*Análise Econômica do Direito*”, preconiza que a interpretação das leis deve ser feita a partir de uma perspectiva econômica, ou seja, os textos legais devem ser interpretados tendo-se em vista os preceitos da ciência econômica.

Para os defensores dessa corrente, a Economia é uma ferramenta de grande utilidade para analisar um vasto conjunto de questões legais<sup>24</sup>, visto que, ao contrário do que se verificava no passado, o âmbito dessa ciência vai além dos estudos de questões relacionadas com a inflação, com a produção, com o comércio, etc.

A partir da década de 60, os economistas foram alargando, de maneira progressiva, o campo da Economia, de modo que esta ciência passou a alcançar diversos fenômenos sociais que envolvem escolhas sobre a utilização de recursos.<sup>25</sup>

Richard A. Posner define *Economia* como “*la ciencia de la eleccion racional en un mundo (nuestro mundo) donde los recursos son limitados en relación con las necesidades humanas*”, e acrescenta que, nesse contexto, a tarefa da economia consiste “*en explorar las consecuencias del supuesto de que el hombre es un maximizador racional de sus fines en la vida, sus satisfacciones (lo que llamaremos su ‘interés propio’)*”<sup>26</sup>.

A premissa básica da Análise Econômica do Direito consiste na “idéia” de que o comportamento humano é racional, isto é, num cenário ideal, os indivíduos agem em função de seus interesses próprios, visando à maximização de sua satisfação.

Essa afirmação está pautada em três princípios fundamentais da Economia, a saber: (i) o da escolha racional; (ii) o do equilíbrio; e (iii) o da eficiência<sup>27</sup>.

Pelo primeiro, os indivíduos atuam de forma racional, isto é, mediante escolhas consistentes, buscando sempre maximizar a sua *utilidade*, assim entendida a satisfação que eles podem extrair de determinada situação. Além disso, nesse processo de escolha, os indivíduos tendem a optar pela alternativa em que os benefícios esperados superam os correspondentes custos.

Nesse sentido, segundo Vasco Rodrigues, “*o princípio da escolha racional corresponde ao pressuposto de que cada agente econômico procura maximizar a sua utilidade individual. Uma decisão que tenha um benefício marginal superior ao custo*

<sup>24</sup> POSNER, Richard A., “El análisis económico del derecho”, Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 11.

<sup>25</sup> RODRIGUES, Vasco, “Análise Econômica do Direito, Uma introdução”, Edições Almedina, 2007, p. 12.

<sup>26</sup> Ob., cit., p. 11.

<sup>27</sup> Essa classificação é apresentada por Vasco Rodrigues. Para Richard A. Posner, o conceito do homem como um maximizador de seus interesses próprios também decorre dos três princípios fundamentais da economia (op. cit., p.11). Contudo, este autor apresenta tais princípios sob diferentes denominações. Apesar disso, no que é relevante para fins deste trabalho, o conteúdo dos princípios é bastante semelhante.

*marginal aumenta a utilidade do indivíduo. Para maximizar a sua utilidade, o agente econômico deve tomar todas as decisões que tenham um benefício marginal superior ao custo marginal*<sup>28</sup>.

O segundo princípio da Análise Econômica do Direito é o do equilíbrio, que, em Economia, significa *“un punto estable, es decir, um punto en el que no hay ningún incentivo para que los vendedores alteren el precio o la producción, a menos que cabien las condiciones de la demanda o de la oferta*<sup>29</sup>.

Esse princípio decorre da aplicação da *lei da oferta e da procura*. Vale dizer, de modo bem simplificado, à medida que os preços sobem, os benefícios decorrentes das vendas do respectivo produto também aumenta. Por conseguinte, o número de vendedores também aumentará.

Porém, os consumidores estão dispostos a sacrificar os seus recursos até certo limite, o qual corresponde à utilidade que eles lhes atribuem; superado tal limite, eles recorrerão a meios alternativos, mais “baratos”, para satisfazerem as suas necessidades. Conseqüentemente, nessa hipótese, haverá a redução da quantidade procurada.

Desse modo, num mercado ideal, em que os compradores e vendedores negociam livremente, orientados principalmente por seus próprios interesses, a tendência é de que eles cheguem a um preço no qual a quantidade que estes pretendem vender (oferta) é idêntica à quantidade que aqueles querem comprar (procura). Quando isso acontece, diz-se que o mercado está em equilíbrio.

Quanto à eficiência, que é o terceiro princípio da Análise Econômica do Direito, sustentam os economistas que as partes, agindo livremente na defesa de seus interesses, tendem a encontrar resultados que trazem uma melhor maximização de sua utilidade, riqueza ou bem-estar, logo, resultados mais eficientes.

No entanto, dizer qual alternativa é a melhor, isto é, a mais eficiente, não pode ficar ao sabor de predileções pessoais, visto que cada um pode possuir opiniões diferentes sobre questões controvertidas, por vezes, não coincidentes.

Por essa razão, os economistas buscam critérios objetivos para determinar qual das alternativas existentes é a mais eficiente, isto é, traz a melhor maximização de riqueza ou utilidade. Dentre esses critérios, dois merecem ser citados, neste trabalho, o de Pareto e o compensatório.

Pelo critério de Pareto, a alternativa mais eficiente de alocação de recursos é aquela na qual a situação de qualquer das partes envolvidas, direta ou indiretamente, na transação é melhorada, sem que haja prejuízo a alguém. Ou seja, em teoria, a aplicação deste critério é relativamente simples, pois pressupõe apenas que se saiba se os indivíduos afetados foram beneficiados, prejudicados ou não sofreram qualquer impacto.

---

<sup>28</sup> Ob. cit., p. 38.

<sup>29</sup> POSNER, Richard, ob. cit., p. 16.

Sensíveis ao fato de que o critério de Pareto possui aplicação limitada, pois, na prática, raras são as situações em que se é possível beneficiar alguém, sem prejudicar outrem, alguns economistas recorrem ao princípio da compensação para superar as dificuldades de aplicação daquele critério.

Pelo critério compensatório, são avaliados os benefícios e os custos da alteração de determinada situação, de modo a verificar se os indivíduos beneficiados por essa alteração estão dispostos a compensar os por ela prejudicados e se estes consideram tal compensação suficiente. Ou seja, a *melhor* alternativa é aquela onde os benefícios superam os custos, chamando-se de *eficiente* a situação em que não mais se pode introduzir qualquer melhoria.

Da conjugação dos três princípios acima expostos, concluem os economistas que, num *cenário ideal*, os seres humanos agiriam racionalmente, buscando a maximização de seus próprios interesses, o que os conduziria a adotar soluções mais eficientes.

No entanto, os economistas alertam para que incentivos de diversas naturezas podem afetar os comportamentos humanos, produzindo conseqüências inesperadas, segundo os padrões eleitos, que podem não representar a melhor alocação de recursos.

Dentre tais incentivos, estão as normas legais, que visam regular condutas humanas. Quando há uma alteração legislativa, a tendência é de que mudem os comportamentos dos indivíduos para se adequar às novas prescrições legais.

Neste cenário, as alterações legislativas podem trazer conseqüências inesperadas, criando óbices ao equilíbrio que, na visão dos autores da *“law and economics”*, seria alcançado espontaneamente pela sociedade. Para evitar ou, ao menos, minimizar tais conseqüências, eles defendem que as regras jurídicas sejam elaboradas, interpretadas e aplicadas, tendo-se sempre em mente a perspectiva econômica.

Aliás, não é necessário conhecer a fundo o ordenamento jurídico, para que se constate que há um campo vasto de escolhas, no Direito, que precisam ser analisadas e, onde há escolhas para analisar, existe a possibilidade de aplicar a Economia, conforme mencionado no início deste tópico.

Dessa forma, a Análise Econômica do Direito consiste na aplicação dos princípios econômicos da escolha racional, da utilidade e do equilíbrio aos estudos de questões ligadas à elaboração, aplicação e aos efeitos das normas jurídicas.

É importante dizer ainda que a Análise Econômica do Direito pode ser encarada de duas formas distintas, a depender do enfoque que lhe seja dado, conforme bem pontuado por Vasco Rodrigues<sup>30</sup>:

*“As questões a que a Análise Econômica do Direito tem dado mais atenção são de dois tipos: Quais são os efeitos de um determinado enquadramento jurídico? Qual o enquadramento jurídico que deveria existir? O primeiro grupo de questões decorre directamente da definição de Economia como o estudo da escolha racional: os*

---

<sup>30</sup> Ob. cit., p. 34.



*economistas admitem que as escolhas que as pessoas fazem são influenciadas pelos sistemas de incentivo a que estão sujeitas, porque estes alteram os custos e benefícios das diversas opções disponíveis. O comportamento individual é alterado pelo enquadramento legislativo: se determinado comportamento é proibido, e punido, a sua relação custo – benefício torna-se menos atractiva do que se não o é. A lei pode, assim, ser pensada como um sistema de incentivos e analisar os efeitos de diferentes sistemas de incentivos é uma das grandes preocupações dos economistas. Este tipo de questões corresponde à análise positiva do direito. Já o segundo tipo de questões corresponde a uma análise normativa, que decorre da preocupação dos economistas com a eficiência. Diferentes sistemas de incentivos, e portanto diferentes enquadramentos legais, não são igualmente eficientes: um economista defenderia que se devem preferir enquadramentos legislativos mais eficientes a enquadramentos legislativos menos eficientes.”* (os grifos correspondem à destaques em itálico do original)

Vê-se que a corrente “*law and economics*” pode ser segregada, em função do modo pelo qual os problemas jurídicos são abordados, em análise *normativa* ou *positiva* do direito. Neste tipo de análise, os textos legais são tratados como incentivos que afetam as escolhas dos indivíduos; assim, o seu foco é verificar se as leis trazem conseqüências desejáveis ou indesejáveis, segundo os modelos econômicos. Por outro lado, o foco da análise normativa é a busca da eficiência, que deve ser considerada como um princípio pelo legislador, quando da elaboração de novas leis, bem como pelo intérprete e aplicador das leis existentes.

Feitas essas considerações de caráter geral sobre a Análise Econômica do Direito, passaremos à segunda parte da questão proposta, verificando qual a sua utilidade ou aplicabilidade no âmbito do direito tributário.

Richard A. Posner sustenta que o princípio da eficiência pode ser aplicado em questões tributárias. Para esse autor, além de alterar a destinação dos recursos, a tributação pode trazer conseqüências aos setores produtivos, na medida em que a taxação de determinada atividade pode servir de desestímulo àqueles a que a ela se dedicam<sup>31</sup>.

No entanto, levando-se em conta os diversos princípios expressos em nossa Constituição, que norteiam o Sistema Tributário Nacional, há pouco espaço para aplicar os preceitos da “*law and economics*” quando da interpretação das normas legais que regulem matérias tributárias.

Em face desses princípios constitucionais, o intérprete e aplicador da lei não pode se afastar do conteúdo da norma jurídico-tributária, sob a alegação de que os preceitos econômicos conduzem à conclusão de que outra providência, que não a prevista naquela norma, é mais eficiente.

Ou seja, os argumentos de eficiência econômica e de maximização de utilidade, riqueza ou bem-estar não podem ser utilizados pelo intérprete e aplicador da lei para justificar o resultado de seu trabalho de compreensão da norma jurídico-tributária, se eles conflitarem com as diretrizes constitucionais.

---

<sup>31</sup> Ob. cit., p. 452 e seg.

Por outro lado, nada impede que o legislador, logo no plano político, pré-jurídico, recorra a elementos econômicos para avaliar se a introdução de um novo tributo ou a alteração dos já existentes se traduzirá em resultados melhores sob a perspectiva econômica, ou seja, em resultados mais eficientes.

#### **4.2. Há distinção entre interpretação econômica da norma tributária e interpretação de acordo com os efeitos econômicos da norma tributária? Caso afirmativo, qual?**

A resposta a esta questão depende do sentido dado aos termos, eis que, em torno da essência do tema, fala-se indistintamente em “interpretação econômica” e em “interpretação pelos efeitos econômicos”, ou ainda em “consideração econômica”, como se representassem o mesmo conceito. No contexto das presentes indagações, pode-se dizer que a interpretação de acordo com os efeitos econômicos da norma tributária corresponde, justamente, à análise dos textos legais de acordo com os preceitos preconizados pela corrente “*law and economics*”, que foram abordados na resposta à pergunta anterior.

Assim, para os que defendem esse método de interpretação, o intérprete e aplicador da lei tributária deve perseguir a maximização da riqueza, como finalidade última da lei, de modo que o resultado obtido confira eficiência ao direito.

Seja como for, a interpretação econômica da norma tributária (também apelidada por alguns como “interpretação pelos efeitos econômicos”), que mais precisamente pode ser referida como “interpretação pela consideração econômica”, preconiza que a norma jurídico-tributária, ao fazer referência a institutos e conceitos de outros ramos do Direito, não deve ser aplicada, de maneira restrita, às estruturas jurídicas que se enquadrem em tais institutos e conceitos, mas sim, de modo bastante abrangente, abarcando em sua hipótese os fatos que possuam o mesmo conteúdo econômico e, por conseguinte, revelem índices semelhantes de capacidade contributiva.

Em termos práticos, essa doutrina não foi acolhida pelo direito tributário brasileiro já no nascedouro da sua lei complementar básica, que é o Código Tributário Nacional.

Realmente, o assunto estava relacionado com os art. 129<sup>32</sup> e 134<sup>33</sup> do anteprojeto do CTN, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, tendo o primeiro sido substituído pelo art. 74 do projeto encaminhado ao Congresso Nacional<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> “Art. 129 - Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.”

<sup>33</sup> “Art. 134 - A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista evitar, impedir ou reprimir a fraude, a sonegação e a evasão de tributos, ainda que não se configure hipótese expressamente definida pela legislação como infração.”

<sup>34</sup> “Art. 74 - A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes. Parágrafo único – O disposto neste artigo não se

No relatório da Comissão Especial do CTN, foi explicado que a substituição visou atender às exigências do princípio da legalidade, mas o art. 74 foi rejeitado a despeito da sua redação mais branda. O projeto foi convertido, com alterações, na Lei n. 5172, cujo respeito ao princípio da legalidade e aos efeitos dos atos perante o direito privado está consagrado nos art. 97, 109, 110, 116 e 117, e subsidiado com as regras de interpretação do art. 108.

Ademais, o art. 116 CTN distingue fatos geradores que sejam situações de direito dos fatos geradores que sejam situações de fato, e para aqueles diz que a obrigação tributária somente nasce quando a situação que represente a sua hipótese de incidência estiver completa de acordo com o direito aplicável. Observe-se, outrossim, a grande quantidade de fatos geradores dos tributos brasileiros que se enquadram nesta categoria.

Muitos defensores fiscalistas da teoria do abuso de formas, à míngua de fundamento legal, invocam em sua defesa o art. 118 do CTN <sup>35</sup>, mas o fazem de modo absolutamente enganado, pois, se for considerado o artigo na sua inteireza, e se for devidamente interpretado, ver-se-á que ele não consagra o predomínio da substância econômica sobre a estrutura jurídica, dado que, se o seu inciso I diz que o fato gerador é interpretado independentemente da validade jurídica dos atos, o inciso II diz que o fato gerador é interpretado independentemente dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Ou seja, por leitura parcial e equivocada chegar-se-ia à conclusão de que não apenas a estrutura jurídica seria irrelevante, mas também a substância econômica, porque esta está diretamente ligada aos efeitos dos fatos e dos atos, os quais o art. 118 também diz serem irrelevantes.

Sendo assim, há que bem entender o art. 118 e verificar a sua consonância com o art. 116 e com os demais dispositivos do CTN.

Primeiramente, deve-se observar que o art. 118 do CTN consagra a prevalência dos atos efetivamente praticados e dos fatos efetivamente ocorridos, pois esta característica - efetividade - está mencionada tanto no inciso I quanto no inciso II.

Além disso, o art. 118 necessariamente tem que ser entendido e aplicado caso a caso, não de per si, isoladamente de qualquer outra regra ou norma, mas, sim, associado a cada fato gerador concretamente considerado, cujo dispositivo legal esteja em processo de interpretação.

Ou seja, a norma do art. 118 não é uma norma definidora de incidência, mas, sim, é norma destinada à interpretação de uma outra norma, que, esta sim, é a norma de incidência. Aliás, esta sua natureza está expressa no “caput” do artigo, quando diz que “a definição do fato gerador é interpretada ...”. Portanto, o art. 118 somente ganha sentido concreto quando dirigido especificamente a esta ou àquela norma de incidência que se queira interpretar.

---

*aplica: I - às taxas; II - aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.”*

<sup>35</sup> “Art. 118 - A definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto e dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

Ora, a norma de incidência pode descrever cada fato gerador como uma situação de fato (inciso I do art. 116) ou como uma situação jurídica (inciso II do art. 116), isto conforme as várias descrições constitucionais do poder de tributar.

Destarte, serão necessariamente distintas as considerações que se deverá dar quando da interpretação de cada norma definidora de fato gerador.

Por exemplo, se a hipótese de incidência for a existência de uma alienação de bem imóvel - portanto, uma situação jurídica -, é necessário, para que ela se materialize em fato imponível, que ocorra a válida existência de um negócio jurídico de alienação, segundo as normas do direito privado, e que, ademais, tal alienação seja de um bem imóvel, definido também pelo direito privado. Essa situação jurídica, portanto, obrigatoriamente se constitui na situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária (art. 114 do CTN).

Outrossim nessa mesma situação aplicam-se as disposições do art. 109, 110 e 116, inciso II, do CTN, não sendo possível declarar a incidência tributária se o ato jurídico não estiver completo de acordo com o direito privado, ou seja, se ele não tiver existência válida e hábil a produzir o efeito jurídico de transmissão da propriedade imobiliária.

Além disso, nessa mesma situação é absolutamente impossível aplicar o inciso I do art. 118, não só porque a validade jurídica do ato jurídico é parte integrante da própria norma de incidência tributária, como também porque esta tem por objeto a transmissão da propriedade de bem imóvel e somente se completa quando este efeito jurídico for produzido. Portanto, em tal situação fica sem qualquer sentido querer afirmar, com apoio no inciso I do art. 118, que a incidência independe da validade jurídica do ato, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, mesmo porque, nestes casos, sem o ato jurídico não há qualquer substância econômica a ser considerada.

Já em outras situações o art. 118 é aplicável independentemente da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, mas sempre com a devida atenção à norma de incidência que estiver sendo interpretada e aplicada.

Isto pode ocorrer, por exemplo, para a incidência do imposto de renda sobre acréscimo patrimonial advindo de atos ilícitos. O substrato fático para a incidência desse imposto é a ocorrência de acréscimo ao patrimônio do contribuinte, o qual, dependendo das circunstâncias, pode ocorrer mesmo que os atos efetivamente praticados não sejam juridicamente válidos. Nestes casos, dá-se a aplicação da primeira parte do inciso I do art. 118, isto é, interpreta-se o fato gerador abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados. Ainda assim, o efeito dos mesmos – acréscimo patrimonial – tem que ser levado necessariamente em conta, porque esse efeito se constitui na própria materialidade passível da incidência desse imposto. Aqui, portanto, há que se considerar o inciso II do art. 118, isto é, na interpretação do fato gerador não se pode abstrair dos efeitos dos atos praticados.

Por tudo isso, vê-se que o art. 118 não se presta a fundamentar qualquer exigência tributária exclusivamente sob considerações econômicas.

Se tudo isso não bastasse, deve-se considerar que tal interpretação econômica, ou pelos efeitos econômicos dos atos, está ligada à teoria do abuso de forma,

cujos abusos a Medida Provisória n. 66, de 29.8.2002, no art. 14, dizia ser motivo de desconsideração de ato ou negócio jurídico, para fins tributários.<sup>36</sup>

Acontece que esse dispositivo, além de outros, não se converteu em lei, pois não constou da Lei n. 10637, de 30.12.2002, que se originou daquele ato do Poder Executivo, o que significa dizer não ter sido acolhida pelo Congresso Nacional a regra que, se tivesse sido mantida, poderia fundamentar atos da administração tributária baseados na teoria do abuso de forma.

A consequência evidente dessa rejeição, pelo Poder Legislativo, é que tal regra não passou a integrar o nosso ordenamento jurídico em caráter definitivo, tendo-o integrado apenas passageiramente, no lapso de tempo entre a vigência da Medida Provisória n. 66 e a da Lei n. 10637. É o que comandam os parágrafos 3º e 11 do art. 62 da Constituição Federal.

Portanto, aquela regra da Medida Provisória n. 66, art. 14, parágrafo 1º, deixou de estar em vigor e perdeu sua eficácia, não podendo mais ser posta em prática, ainda que a pretexto de interpretação.

Sendo assim, o intérprete ou o aplicador da lei não pode pretender impor a aplicação de uma teoria que em sua essência coincide com dispositivo rejeitado pelo Poder Legislativo, cuja rejeição significa, exata e exclusivamente, a não aceitação, pelo legislador, da sua validade, com a sua consequente inexistência perante o nosso direito positivo.

Vale acrescentar que há muito o Plenário do Supremo Tribunal Federal vem rejeitando a aplicação dessa teoria no Brasil, como se verifica pelos Recursos Extraordinários n. 94580-6-RS, julgado em 30.8.1984, 116121-3-SP, decidido em 4.10.2000, e 357950-0-RS, julgado em 9.11.2005, e outros. Para não remontar a muitos acórdãos da jurisprudência administrativa, e por seu avantajado suporte doutrinário (inclusive Gilberto de Ulhôa Canto), mencione-se também o acórdão n. 101-94340, de 9.9.2003, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

**4.3. Como aferir, a partir de uma análise econômica do Direito, quais as realidades ou efeitos econômicos são desejáveis, devendo ser mantidos ou almejados, e quais são indesejáveis, devendo ser combatidos ou evitados? Se a Economia deve ser levada em conta na interpretação das normas jurídicas, como saber quando estas devem modificar aquela?**

---

<sup>36</sup> “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. Parágrafo 1º - Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico deve-se levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I – falta de propósito negocial; ou II – abuso de forma. Parágrafo 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. Parágrafo 3º - Para o efeito do disposto no inciso II do parágrafo 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.”

Muito embora a resposta a essa pergunta esteja implícita nas explicações acima sobre o que se entende por “*law and economics*”, algumas considerações adicionais podem ser feitas.

Para os seguidores da Análise Econômica do Direito, as normas jurídicas, ao regularem as relações interpessoais, podem estimular ou desestimular a prática de determinados atos, ou seja, essas normas representam um sistema de incentivos que afetam a vida da sociedade, que está sob o seu império.

Porém, não é menos verdade que, sob o prisma econômico, a maioria das leis é elaborada de maneira casuística e irracional, o que pode ocasionar “incentivos” que conflitam com os critérios de eficiência, que seriam atingidos na ausência de suas prescrições normativas.

Nesse contexto em que se privilegia o resultado da intervenção do Direito, que deve ser eficiente, aproximando-se ao que seria obtido em condições ideais de mercado, os operadores do direito devem optar por criar e ou aplicar regras jurídicas que incentivem as práticas de atos desejáveis, em detrimento daquelas cujos resultados são contraproducentes.

Dessa forma, as realidades ou efeitos econômicos desejáveis, e que, portanto, devem ser mantidos ou almejados, são as que promovam a maximização de utilidade, de riqueza ou de bem-estar, segundo o critério da eficiência. Por outro lado, devem ser combatidos ou evitados aqueles que não promovam esse critério.

Admitindo-se que os preceitos econômicos devem ser considerados na interpretação das leis, em nosso ordenamento jurídico, a modificação das correspondentes normas pressupõe a edição de novas leis, não sendo possível alterar, por meio de processo interpretativo, o conteúdo das leis que estão vigendo, tratando-se, portanto, muito mais de uma questão de política legislativa.

Contrariamente ao que é defendido pelos seguidores da “*law and economics*”, na hipótese de se constatar que determinada norma jurídica é ineficiente, sob o ponto de vista da economia, não pode o seu intérprete ou aplicador simplesmente desconsiderá-la, construindo uma nova regra, não prevista em lei, com base na aplicação dos preceitos econômicos, acima tratados.

Sendo assim, se for constatado que, de fato, determinada regra jurídica conduz a resultados indesejáveis, ineficientes, somente por intermédio do Poder Legislativo será possível modificá-la com o intuito de obter a consequência que melhor se amolde àqueles preceitos.