

Consideração Econômica do Fato Gerador

José Fernando Cedeño de Barros

Mestre em Direito Processual Tributário e Doutorando em Direito Internacional pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Membro da Câmara de Comércio Brasil-Canadá. Advogado de empresas em São Paulo.

Introdução

Segundo Gilberto de Ulhôa Canto,¹ o tema da elisão e da evasão fiscal - que no nosso entender abrange a consideração econômica do fato gerador - não prescinde de algumas questões conceituais, cujo exame constituir-se-ia em um prius necessário ao seu próprio tratamento. Dentre essas questões, afigura-se nos imprescindível a que diz respeito ao princípio da legalidade, que delimita as obrigações do cidadão em face do Estado.²

E ao tratarmos do princípio da legalidade, vamos tratar da reserva legal que se contrapõe, em princípio, à consideração econômica do fato gerador.

Vamos tratar, ainda, da questão do abuso das formas jurídicas.

A respeito, doutrinam Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello:

*“É a anomalia da estruturação que constitui a linha divisória entre elisão e evasão fiscal. Para os efeitos do direito tributário, a questão da anomalia se prende à forma da estruturação. Neste sentido, são consideradas estruturas “normais” aquelas que correspondem à utilização de institutos tradicionais e típicos ao Direito Privado para alcançar determinada finalidade econômica. O que importa é a adequação da forma de direito privado aos fatos econômicos. O que caracteriza, pois, a evasão fiscal, tornando-a ilícita, é a manipulação de formas de direito privado, com o intuito de evasão do tributo. Isto nos leva à teoria do abuso das formas jurídicas (Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten), que encontrou grande elaboração na doutrina e na legislação comparadas, principalmente na Alemanha”.*³

A teoria da “consideração econômica” desenvolveu-se intensamente, como forma de repúdio ao abuso do direito, principalmente na Alemanha, antes de 1919.

“O advento do CTA (Código Tributário Alemão)”, informam-nos Rothmann e Paciello,⁴ “veio a consolidar esse método. Na interpretação das normas fiscais - diz o art. 9º do Código Tributário Alemão - deverá levar-se em conta o seu fim, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias. Nas palavras do próprio Enno Becker, os arts. 9º e 10 do CTA ao ressaltar a importância do elemento econômico real, ligavam o intérprete aos valores econômicos subjacentes e dificultavam consideravelmente a extensão da fraude fiscal.”

¹ Cf. Elisão e evasão fiscal. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo : Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988, v. 13, p. 1.

² Cf. Gilberto de Ulhôa Canto, Elisão e evasão fiscal. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, cit., v. 13, p. 4.

³ Cf. Elisão e evasão fiscal. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, cit., v. 13, p. 398.

⁴ Cf. Elisão e evasão fiscal. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, cit., v. 13, p. 403.

Com efeito, “quem dá origem ao efeito econômico que a lei visa alcançar, mas se serve de uma estruturação do direito privado que não é mais alcançada pelo sentido literal da lei, por ser inadequada (atípica), é tratado, sob o aspecto fiscal, da mesma forma como se tivesse escolhido a estruturação adequada, alcançada pela lei. O que é relevante, em última análise, é o efeito econômico. Trata-se, pois, de uma modalidade de aplicação da consideração ou interpretação econômica da norma tributária”.⁵

Vamos analisar, no presente estudo, o tema da “consideração econômica” em face do Preceito da Estrita Legalidade, em vigor no Brasil, e as suas conseqüências. A análise será feita à luz do princípio processual do *due process of law* e ilustrada pela Jurisprudência que logramos coletar a respeito.

1. O Fato Gerador da Obrigação Tributária

Na lição de Dino Jarach,⁶ o tributo é “uma prestação coativa de um sujeito (contribuinte) ao Estado ou outra entidade pública que tenha direito a exigí-lo”.

Gian Antonio Micheli, reportando-se à constituição italiana, entende que o tributo está compreendido na mais ampla noção de prestação patrimonial imposta. Destaca, ainda, os significados legítimos do poder de imposição tributária emanado do Poder Legislativo e o poder da administração pública chamada à aplicação da norma tributária. Nesta perspectiva, é fundamental encontrar os limites jurídicos à atuação do poder de tributar.⁷

Entre nós, as exigências sociais, políticas e econômicas do momento, que levam à imposição de tributos, são objeto de cuidados por parte do Poder Legislativo, não permitindo-se ao Executivo e nem mesmo ao Judiciário a individualização e a escolha dos valores e fatos que motivaram a eleição de certos fatos da vida como passíveis de tributação. O exercício do poder de tributar, nesta perspectiva, se exerce sob estreitos limites.

Embora se cuide de uma obrigação coativa, cumpre assinalar que esta coerção, como visto, não advém da vontade do administrador público que, por sua iniciativa, tenha o direito de impô-la aos particulares. Isso se deu em outros tempos, mas, na vigência do Estado de Direito, a fonte de coerção pro-mana, exclusivamente, da lei.

O Poder Executivo, por necessidades inerentes à Administração Pública, tem larga autonomia na definição das normas de recolhimento e organização do quadro de exatores, autonomia esta que não permite, todavia, a criação ou majoração de impostos, campo reservado ao Poder Legislativo. Cabe ao Executivo regulamentar a forma de arrecadação, sem contradição com a lei

⁵ Cf. Rothmann e Paciello. Op. cit., pp. 402 e 403.

⁶ Cf. *O fato impositivo - teoria geral do direito substantivo*. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo : RT, 1989, p. 42.

⁷ Cf. *Corso di Diritto Tributario*, ottava edizione aggiornata e corretta. Torino : UTET, 1990, pp. 86-7.

que criou a obrigação tributária e com os princípios éticos vigentes entre nós, contidos na expressão “devido processo legal”.

Não é qualquer lei, portanto, que tem o condão de fazer nascer a obrigação tributária.

Com efeito, “no Estado de Direito, somente a lei material outorga ao fisco (como credor), o direito a uma determinada prestação tributária, desde que certo evento da vida, previsto na lei, se realize e possa ser atribuído a alguém (como devedor). Não só para que a Fazenda tenha possibilidade de apurar e exigir o seu crédito, mas também para que essa atividade não se opere arbitrariamente e sim dentro de proteções jurídicas ao cidadão contribuinte, no Estado de Direito a lei formal traça o método pelo qual as repartições públicas podem e devem investigar e fixar o direito creditório da Fazenda, para torná-lo exigível”.⁸

“Portanto”, doutrina Jorge Manuel Coutinho de Abreu,⁹ “quando agora se diz que a atividade administrativa (que se processa, fundamentalmente, através de regulamentos, atos e contratos administrativos) está sujeita ao princípio da legalidade, quer-se expressar a sua subordinação às regras jurídico-administrativas, às normas e aos Princípios de Direito. Dizendo de outra forma, ‘o bloco da legalidade’ (Hauriou) ‘compreende hoje o conjunto de regras do direito que limitam a ação administrativa”.

No Brasil, o instrumento legislativo por excelência da imposição tributária é a Constituição. Em seguida, temos as leis complementares, as leis ordinárias, as medidas provisórias (desde que revitalizadas pelo Congresso Nacional), os tratados e as convenções internacionais, que, nos termos do art. 97 do Código Tributário Nacional, constituem a legislação tributária.

O fato gerador da obrigação tributária, portanto, será aquele definido em lei, editada esta em consonância com os princípios do direito e da equidade, sobre ser aplicável tão-somente quando observe a hierarquia vigente em nosso sistema, de inspiração kelseniana, o que quer dizer que toda e qualquer lei tributária que afronte o texto constitucional não será considerada como produtora de obrigações para o contribuinte.

A Constituição de 1988 agregou aos princípios encartados nos textos constitucionais anteriores o intuito de, mercê de um texto abrangente, *definir* “fins e programas de ação futura, menos no sentido socialista do que no de orientação social democrática imperfeita, reconheça-se”.¹⁰

A concepção trazida pelo texto de 1988, se permite, todavia, uma atuação mais abrangente do Estado, para que este possa alcançar os objetivos nacionais de minimizar as diferenças sociais e os sofrimentos dos desprovidos de bens de fortuna, educação e saúde, nem por isso abdicou de prestigiar o preceito tão bem expresso pelo aforismo latino *nullum tributum sine praevia lege*,

⁸ “Cf. Ruy Barbosa Nogueira, *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo : Resenha Tributária, 1973, pp. 48-9.

⁹ Cf. *Sobre os regulamentos administrativos e o princípio da legalidade*. Coimbra : Almedina, 1987, p. 133.

¹⁰ Cf. José Afonso da Silva, *Informação ao leitor. Curso de direito constitucional positivo*. 8ª ed. revisada. São Paulo : Malheiros, 1992, p. 8.

que deverá ser interpretado em consonância com os princípios tributários decorrentes do devido processo legal e com a nossa cultura, avessa ao arbitrário exercício do poder pelo Estado.

2. Nascimento da Obrigação Tributária

Preliminarmente, há que se distinguir dois momentos na imposição tributária: (i) o poder de imposição, no que tange à criação da norma tributária pelo Poder Legislativo, e (ii) o poder da Administração Pública chamada para aplicar a norma posta.

A incidência, a não-incidência, a imunidade e a isenção inserem-se no âmbito da competência impositiva, que também podemos denominar de poder de tributar ou soberania fiscal, que é parte da soberania do Estado.

Em razão da soberania ou poder de império que o Estado exerce sobre as pessoas e coisas do seu território, tem ele também a possibilidade de direito e de fato, de exigir tributos, possibilidade esta contida na Constituição.

Disciplinando o exercício do poder de tributar, cabe à Constituição catalogar, outorgar e distribuir competências tributárias, delimitá-las, classificar os tributos, dispor sobre sua partilha e arrecadação, impedir conflitos de competência e garantir o *status* do cidadão-contribuinte.

Em razão da soberania que o Estado exerce em seu território, dentre outros poderes, tem ele o poder de tributar. Porém, no Estado Democrático de Direito, onde todo o poder emana do povo, cabe aos constituintes, como representantes deste, domesticar o exercício do poder, de tal sorte que, no caso da tributação, o poder de tributar se transforma em direito de tributar, ou seja, no caso da Federação, cada esfera do Governo só pode instituir o tributo para o qual recebeu da Constituição a respectiva competência, que terá de ser exercida dentro das limitações do poder de tributar.

Na Constituição Federal de 1988, os limites ao poder de tributar estão enumerados nos arts. 150 a 156, com as alterações contidas na Emenda Constitucional nº 3/93 (DOU, 18 mar./1993).

Avulta, dentre todos, o art. 150, I, que estatui o princípio fundamental da legalidade ou reserva da lei, pois o tributo só pode ser criado por meio da lei.

3. A Previsão em Lei

Avulta, dentre as garantias do contribuinte, o princípio da legalidade, sendo importante frisar, neste passo, que o preceito vai ter aplicação em qualquer tipo de processo, quer no sistema do contencioso administrativo, quer da jurisdição una.¹¹

Doutrina a respeito, Marcello Caetano:¹²

¹¹ Sobre o tema, cf., de nossa autoria, *Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 1996, em especial Cap. IV, pp. 71-103.

¹² Cf. *Manual de direito administrativo*. Coimbra : Almedina, v. 2, 1991, p. 1202.

“Mas não deve esquecer-se que a observância da legalidade se justifica por si mesma, independentemente do valor que reveste como proteção dos particulares que travam relações com a Administração. O interesse público a prosseguir, os órgãos e agentes incumbidos de o fazer, os poderes funcionais de que uns e outros lançam mão para o efeito e ainda, em maior ou menor medida, as formas de agir e os meios de ação a adotar - tudo são aspectos que à lei cabe definir e regular em termos que a Administração deve respeitar. E porque o interesse coletivo exige o respeito das leis em vigor pela Administração, mesmo que a atuação desta não contenda com as situações subjetivas dos particulares, não basta que existam e funcionem garantias dos administrados: importa também organizar garantias da legalidade”.

O texto constitucional brasileiro, nesse passo, prevê, em seu art. 5º, II, *verbis*:

“Art. 5º ...

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Com efeito.

O preâmbulo da Constituição de 1988 acolhe a instituição de um “Estado democrático, destinado a assegurar os exercícios sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias”.

O art. 170, II, por sua vez, garante a primazia da iniciativa privada e a propriedade privada.

Ora, esses valores não têm lugar em um País cuja política fiscal se caracteriza pelo arbítrio, privilegiando iniquidades, em detrimento do bem comum, escopo de todo Estado realmente atento às grandes transformações sociais que se processam em nossos dias.

Destarte, se, de fato, a norma só é posta pelo poder soberano, este poder só será legítimo se estiver de acordo com o ordenamento jurídico e este último só será legítimo enquanto for justo e equânime.

Poder e norma, assim, não se confundem.

Neste passo, é mister reportarmo-nos a Norberto Bobbio:¹³

“Poder soberano e ordenamento jurídico são dois conceitos que se referem um ao outro. E, portanto, quando o Direito é definido através do conceito de soberania, o que vem em primeiro plano não é a norma isolada, mas o ordenamento; dizer que a norma jurídica é a emanada do poder soberano é dizer que norma jurídica é aquela que faz parte de um determinado ordenamento. A soberania caracteriza não uma norma, mas um ordenamento; caracteriza a norma apenas enquanto ela é considerada como parte do ordenamento”.

¹³ Cf. *Teoria do ordenamento jurídico*, trad. Cláudio de Cicco e Maria Celeste O. J. Santos: São Paulo-Brasília : Polis/Ed. Universidade de Brasília, 1989, p. 66.

Poder e força também não se confundem.

Na lição de Bobbio, “a força é necessária para exercer o poder, mas não para justificá-lo”.¹⁴

Bobbio, no entanto, entende que a definição do direito não coincide com a de justiça. Para o pensador turinense, a norma fundamental “dá uma definição jurídica, não moral, do poder. O direito, como ele é, é expressão dos mais fortes, não dos mais justos. Tanto melhor, então, se os mais fortes forem também os mais justos”.¹⁵

A equidade, vigente em nosso sistema jurídico positivo, permite que não concordemos, de todo, com Bobbio. Por outras palavras, a norma posta no Brasil - nos termos do preâmbulo e dos arts. 3º e 5º, seus incisos e § 2º, *in fine*, da Constituição Federal de 1988 - exige que o direito seja justo para ser válido.

O direito processual aplicável ao direito tributário, nessa medida e mercê dos benéficos influxos do direito anglo-saxônico, inviabiliza o arbítrio.

Sampaio Dória¹⁶ assinala, com propriedade, esta influência, sublinhando a subordinação do Estado aos interesses coletivos dos indivíduos que o compõem, afastando qualquer pretensão de antinomia dos interesses de cada qual, na esfera tributária.

Bobbio,¹⁷ por sua vez, encara de forma positiva (necessária, no nosso entender) a tendência, que tomou impulso, principalmente a partir da Constituição de Weimar, da legalização do poder, conduzindo a uma perspectiva de Governo *ex parte populi*. É que a legalização é “qualidade do exercício do poder”, o que vai interessar sobremaneira aos governados, uma vez que inviabiliza a *tyrannia quoad exercitium*. É por isso que ele examina a força como conteúdo da norma jurídica, identificando o problema da legalidade, através do direito de verificar:

“I - ‘quando’ e em que condições o poder coativo da coletividade pode e deve ser exercido;

II - como, ou seja, que pessoas podem e devem exercitá-lo;

III - ‘como’, ou seja, quais os procedimentos que devem reger determinadas circunstâncias, e, finalmente,

IV - ‘quanto’ de força devem e podem dispor aqueles que, observados certos procedimentos, estão incumbidos de exercer, em determinadas circunstâncias o poder coativo”.

Celso Lafer,¹⁸ com muita propriedade, explicita o alcance desta compreensão fenomenológica do poder, quando redigiu o prefácio à tradução brasi-

¹⁴ Cf. *Teoria do ordenamento jurídico*, cit., p. 67.

¹⁵ Cf. *Teoria do ordenamento jurídico*, cit., p. 67.

¹⁶ Cf. *Direito constitucional tributário e due process of law*. 2ª ed., Rio de Janeiro : Forense, 1986, pp. 2-3.

¹⁷ Cf. *Studi per una teoria generale del diritto*. Torino : Giappichelli, 1970, pp. 119, 128-9.

¹⁸ Prefácio à edição brasileira de *A teoria das formas de governo* de Norberto Bobbio, trad. Sérgio Bath. 5ª ed., Ed. Univ. Brasília, 1988, p. 18.

leira de *La teoria delle forme di governo nella storia del pensiero politico*, do cate-drático turinense acima citado.

Ouçamo-lo:

“Para Bobbio, poder e norma são as duas faces da mesma moeda, existindo um evidente paralelismo entre os dois requisitos fundamentais da norma jurídica - justiça e validade - e os dois requisitos do poder - legitimidade e legalidade.

Este paralelismo conclusivo apontado por Bobbio permite chegar a uma segunda ordem de indicações a respeito de como o livro que ora se publica em português se insere no seu percurso intelectual. Como norma e poder no mundo moderno são as duas faces da mesma moeda, existe uma convergência substantiva entre filosofia política e filosofia do Direito. A teoria do Direito, com a qual se ocupa Bobbio, enquanto do ordenamento, requer uma teoria do Estado. Ambas exigem uma teoria da justiça e da legitimidade, pois não existe cisão, mas um ‘continuum’ entre forma e substância, uma vez que a legalidade remete à validade, a validade à legitimidade e a legitimidade à justiça, assim como, inversamente, a justiça fundamenta a legitimidade, a legitimidade fundamenta a validade e a validade fundamenta a legalidade na interseção que se estabelece entre a linha do poder e a norma”.

Vê-se, pois, que não cabe ao Poder Executivo e nem, muito menos, ao Poder Judiciário, fazer as vezes do Poder Legislativo, sendo notórias as per-versas conseqüências resultantes da intervenção do Governo no campo fiscal, *v.g.*, os Planos Collor I e Collor II.

Em conclusão, a Administração Pública só pode fazer o que a lei determina, o que pode receber a denominação de princípio da conformidade com a norma legal.¹⁹

Alberto Xavier²⁰ é enfático neste tópico:

“A proibição do costume e do regulamento - aspectos mais salientes da reserva da lei formal - vale assim como o reconhecimento de que, em matéria de impostos, a justiça só pode ser realizada através da lei formal e que, portanto, só o órgão legislativo é competente para designar, de entre os vários fatos da vida reveladores da capacidade contributiva, aqueles que concretamente irão dar origem a deveres tributários, bem como definir o seu regime substancial, e isto por se entender que só um órgão desse tipo, em virtude de sua composição e da disciplina da sua atividade, pode garantir a esfera da propriedade dos particulares das decisões arbitrárias do poder”.

Está-se, assim, ante a reserva absoluta da lei, que exige não só a *lex scripta*, mas coloca-nos ante a necessidade de uma *lex stricta*.

Como é sabido, “o direito tributário é de todos os ramos do direito aquele em que a segurança jurídica assume sua maior intensidade possível e é por

¹⁹ Cf. Eisenman, *RDA* 56:57, apud Roque Antonio Carrazza, *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo : RT, 1986; Alberto Xavier, *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra : Almedina, 1972, em especial o § 3º: “Os caracteres do princípio da legalidade no direito tributário”, II, Reserva de Lei Formal; Manoel Gonçalves Ferreira Filho. *Comentários à Constituição brasileira*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1977, v. 2; D’Alessio apud Manuel Maria Diez, *El acto administrativo*. 2ª ed., Buenos Aires : Depalma, 1961, p. 125.

²⁰ Cf. *Conceito e natureza do acto tributario*. Op. cit., p. 287.

isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta da lei formal”.²¹

Os princípios da legalidade e da anterioridade, contidos nos arts. 150, I e III, *a e b*, e 195, § 6º da Constituição Federal de 1988, constituem um imperativo constitucional de qualquer Estado de Direito, denominado “princípio da confiança na lei fiscal segundo o qual as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança de que lhe facultam um quadro completo de quais as suas ações ou condutas são originadoras de encargos fiscais. Como bem observa Bachmayr, o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se, na prática, na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos fiscais com base direta e exclusivamente na lei.”²²

De resto, a excessiva ingerência na vida dos particulares implica ferir o preceito constitucional que tutela a primazia da iniciativa privada (art. 170, II, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, com as alterações contidas na Emenda Constitucional nº 6/95), amparado pela garantia do *due process of law*.

A lei, portanto, em consonância com os princípios da ampla defesa e do contraditório, é que vai impedir o abuso do poder, delimitando a atuação estatal, “mesmo quando o próprio Estado para propiciar o bem-estar dos cidadãos, se imiscui pela vida, quer por meio de planejamento, quer por meio de uma atuação direta através de empresas de variada espécie”.²³

Sem dúvida, os limites à intervenção do Estado na economia devem ser estritamente observados, sob pena de nos encontrarmos diante da deprimente situação tão bem descrita pelo Professor Tercio Sampaio Ferraz Júnior:²⁴

“Em conclusão, o moderno direito constitucional, criado na dura experiência do século XIX, operacionalizou conceitos de natureza política capazes de fazer frente à emergência da sociedade de classes, onde a distinção entre Governantes e Governados se tornava flexível e não mais obedecia aos padrões familiares das elites por nascimento. Do mesmo modo, a mobilidade econômica de hoje que desequilibrou o papel do indivíduo como proprietário e agente econômico está a reclamar novos mecanismos da inventividade do constitucionalista. Pois, sem eles, permaneceremos nesta curiosa situação em que os verdadeiros limites constitucionais à intervenção estatal no domínio econômico são deslocados para a própria praxis do Estado, no sentido de que somos obrigados a ver como ele age para, então, saber o que dele se pode exigir”.

²¹ Cf. Xavier, *Conceito e natureza do acto tributário*, cit., p. 292.

²² Cf. Xavier, *Conceito e natureza do acto tributário*, cit., p. 296, que se reporta às doutrinas alemã e italiana, sabidamente as mais aperfeiçoadas neste tópico: Hensel, *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Bregiffshildung des offliches Rechtes*, e Liccardo, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, p. 55, que se reporta ao princípio da certeza como fundamento da legalidade.

²³ Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Idéias para a nova Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 49.

²⁴ Cf. Fundamentos e limites constitucionais da intervenção do Estado no domínio econômico. *A intervenção do Estado na economia: o caso café*, Ed. Universidade de Brasília, 1985, pp. 82-3 (Cadernos da UnBB).

3.1. A tipicidade no Direito Tributário

Contrapondo-se à consideração econômica do fato gerador, que será devidamente analisada mais adiante, apresenta-se o princípio da tipicidade no direito tributário.

No magistério de Alberto Xavier,²⁵ “devem-se à doutrina alemã as primeiras referências a um princípio da tipicidade na tributação (Grundsatz der Tatbestandsmässigkeit der Besteuerung), normalmente relacionado ou mesmo confundido com o princípio da legalidade tributária (Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung). As aludidas referências tiveram, de resto, a sua origem na própria formulação literal do § 3º da *Steueranpassungsgesetz*, cuja alínea primeira estabelece que a dívida do imposto nasce logo que se realizam os pressupostos aos quais a lei prende o tributo: *‘Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft’*.”

Spanner, trazido à colação pelo Professor Xavier, preconiza que o “princípio da tipicidade funcionaria como um imperativo dirigido ao legislador, impondo-lhe que as normas instituidoras de tributos devam ser formuladas de modo tão claro e inequívoco, que o seu conteúdo, fim e âmbito (Inhalt, Zweck und Ausmass) sejam tão determinados e delimitados que o contribuinte possa prever e medir objetivamente o encargo que para si representa o tributo”.²⁶

A imposição tributária, nesta perspectiva, dar-se-á somente quando da exata realização de todos os elementos da “conduta típica”, passível de tributação.

A lei cuidará de descrever todos os elementos do ‘tipo’ tributário, bem como descrevendo o comportamento passível de tributação, que vai se expressar por um verbo, que constitui o seu núcleo.

Podemos apontar, para definir o ‘tipo’, quadro vetores básicos do princípio da tipicidade: (i) o princípio da seleção, (ii) o princípio da taxatividade, (iii) o princípio do exclusivismo e, finalmente, (iv) o princípio da determinação.

O primeiro repele a tributação baseada num conceito geral ou cláusula geral de tributos, ainda que referido à idéia de capacidade econômica, da mesma forma que no direito penal se proíbe a incriminação com base num conceito geral de crime.

A seleção representa um verdadeiro catálogo de fatos tributáveis e de medidas dos correspondentes tributos.

A tipologia (ii) necessita ser, ainda, inegavelmente, taxativa.

‘A tipicidade do fato tributário’, ensina Xavier, “*pressupõe, por conseguinte, uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção dos efeitos. Basta a não-verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação. O fato tributário, com seu fato*

²⁵ Cf. *Conceito e natureza do acto tributário*, cit., p. 263.

²⁶ Cf. Xavier, *Conceito e natureza do acto tributário*, cit., p. 267.

típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos que, por esta nova ótica, se convertem em elementos ou aspectos do próprio fato".²⁷

Conseqüência lógica é a proibição da analogia. Ao revés do que pretende o Estado totalitário, que quer ver a aplicação da norma tributária deduzida de toda a ordem jurídica, a imposição fiscal deve ater-se à clara formulação legal, "que em si mesma contém um indispensável critério de decidir".²⁸

O Código Tributário Nacional, de resto, é preciso neste tópico, consoante a redação do § 1º de seu art. 108, que dispõe: "O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".

Alberto Xavier preconiza, ainda, a observância do princípio do (iii) exclusivismo, que determina que os tipos legais de tributos contenham uma descrição completa dos elementos necessários à tributação, isto é, que a tipicidade seja fechada. Contém em si todos os elementos para a valorização dos fatos e a produção dos efeitos, dispensando qualquer elemento estranho que se substitua ou se acrescente àquela contida no tipo legal.²⁹

Finalmente, cumpre mencionar o princípio da determinação.

Adam Smith, em sua obra célebre *An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations*, preconizava que o imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário.

"A certeza sobre aquilo que cada indivíduo deve pagar", dizia o economista escocês, "é, em matéria tributária, de tal relevância que, segundo entendo e com base na experiência de todas as Nações, um grau muito elevado de falta de equidade de impostos nem de longe representa um mal tão grande quanto um grau muito pequeno de incerteza ou indefinição".³⁰

As normas incompletas não se compadecem com o princípio da determinação, no Direito Tributário. Em síntese, ao legislador ordinário está vedada a utilização de conceitos jurídicos indeterminados em matéria de incidência, de isenções, de base de cálculo ou de alíquota.

A determinação da medida do tributo, por sua vez, também é imprescindível para garantir a segurança jurídica.

A indeterminação conceitual, que permite ao administrador ampliar ou restringir, arbitrariamente, a extensão de uma determinada norma, sem que

²⁷ Cf. Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo : RT, 1978, p. 87.

²⁸ Cf. Bühler-Strickrodt, *Steuerrecht*, v. 1, pp. 194-5, *apud* Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, cit., p. 88.

²⁹ Cf., mais extensamente, a respeito, Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, cit., p. 92; Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo : Dino Jarach, *O fato impositivo - teoria geral do direito tributário substantivo*. cit.; Ruy Barbosa Nogueira, *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo, 1974, pp. 88 e ss.

³⁰ Cf. tradução de Luiz João Baraúna, 2ª ed., São Paulo : Nova Cultural, 1985, v. 2, p. 248.

Reportam-se a Adam Smith, neste mesmo sentido, os tributaristas Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, cit., p. 92; Werner Friedrich, *Die Rückwirkung im Steuerrecht, Steuer und Wirtschaft*, 1951, p. 106, e Ricca Salerno, *Le entrate ordinarie dello Stato. Primo trattato completo di diritto amministrativo a cura di Orlando*, Milano, 1902, v. 9, pp. 108 a 188.

se finque muito precisamente na lei a medida de um tributo, teria como equivalente, no direito penal, à permissão ao magistrado, para fixar, ao seu prazer, o número de anos de prisão.

A rigidez é muito maior na área de finanças e de tributos. De fato, enquanto o Código Penal, em seu art. 319, *v.g.*, prevê uma pena de detenção de três meses a um ano, e multa, o equivalente desta punição no direito tributário deve estar previamente instituído e inteiramente determinado, sem margens à possibilidade de aplicação de um tributo entre “0,1% e 0,8%” sobre o fato gerador da obrigação fiscal.

A concretização deve impedir uma valoração subjetiva, pessoal, do órgão de aplicação do direito, sob pena de perecimento da “univocidade lógica do comando”.³¹

4. Evasão e Elisão Fiscal. Aspectos Genéricos

Como vimos, ao analisar o princípio da reserva legal, em nosso sistema, somente a lei tem o condão de dispor sobre os elementos que tornam possível a subordinação do sujeito passivo ao sujeito ativo da correspondente obrigação e às fases subsequentes da constituição do crédito tributário e sua cobrança.

Destarte, se o ato, ainda que relevante economicamente, não estiver tipificado na lei tributária, não será passível de criar ônus para o contribuinte, verificando-se, *ipso facto*, a presença da elisão fiscal, assim conceituada por Ruy Barbosa Nogueira:³²

“O magistrado Von Wallis, comentando essa disposição, ressalta que em princípio o Código Tributário permite ao contribuinte fazer uso na sua vida profissional das possibilidades de economizar impostos e de dirigir suas atividades conforme os preceitos tributários. Ninguém é obrigado a escolher, entre várias formas legais possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos, pois a possibilidade de uma estruturação que em face da legislação tributária seja mais favorável, corresponde ao interesse justo do contribuinte e reconhecido pela ordem jurídica”.

No mesmo sentido, posicionam-se Rubens Gomes de Sousa,³³ Gaston Jèze,³⁴ Gaston Lerouge³⁵, Randolph E. Paul³⁶ e Jerome Hellerstein.³⁷

A evasão, por sua vez, na lição de Sampaio Dória³⁸, tem o seu conteúdo restrito: “(...) às condutas ilícitas, adotadas pelo contribuinte para evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos já devido; e o de ‘elisão’ deve ser reservado para aquelas condutas que, por meios lícitos, evitam ou retardam a ocorrência do fato gerador ou lhe reduzem os efeitos”.

³¹ Cf. Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, cit., p. 99.

³² Cf. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, ed. do autor, 1963, pp. 81-2.

³³ Cf. *Pareceres - imposto de renda*, ed. póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1976, pp. 175 e ss.

³⁴ Cf. *Cours de finances publiques*, Paris, 1937, p. 130.

³⁵ Cf. *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, 1944, p. 103.

³⁶ Cf. *Studies in federal taxation*, Chicago, 1937.

³⁷ Cf. *Taxes, loopholes and morals*, N. York-Toronto-London, McGraw-Hill, 1963.

³⁸ Cf. Parecer, 4^o jornadas Luso-Hispano-Americanas de estudos tributários, 1980, p. 215.

Para Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello,³⁹ “elisão, ou melhor dizendo, elusão é a economia legítima de impostos, que visa evitar ou reduzir o ônus fiscal, mediante a prática de formas lícitas antes do surgimento do pressuposto de fato previsto pela norma de incidência. A evasão, por seu lado, pressupõe o conhecimento da obrigação tributária, a vontade de subtrair-se à mesma e o recurso a meios ilícitos”.

5. A Consideração Econômica do Fato Gerador como Reação ao Abuso do Direito

Neste passo, cabe analisarmos a teoria do “abuso do direito”, que encontra suas raízes já no direito romano e que consiste na “proibição do exercício de um direito de que alguém é titular, se esse exercício é motivado pelo só desejo de prejudicar outrem.

Dos textos dos doutrinadores romanos, recorda Raoul Lenz,⁴⁰ extraímos declarações como estas: ‘*Male enim nostro jure uti non debemus*’ (Gaius, I, 53) e ‘*Nullus videtur dolo facere qui suo jure utitur*’ (Digesto 50, 17, 55)[“Não devemos, na verdade, abusar de nossos direitos; “Ninguém é considerado causador de dano, quando exerce o seu direito”].

Foi no direito alemão, todavia, que a teoria do abuso do direito tomou notável impulso.

Com efeito, o § 42 do novo Código Tributário Alemão, na esteira do Codex anterior, sob a rubrica “abuso das formas jurídicas”, dispõe:

“A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abusos, a pretensão do imposto surgirá como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”.

Para os adeptos do método de interpretação econômica do fato gerador, as leis tributárias não podem sempre ser restringidas ao uso de conceitos diferentemente definidos na lei. Devem ser necessariamente encontradas nos códigos tributários, além de conceitos legais tirados de outros ramos do direito, também palavras tomadas diretamente dos negócios ou do mundo das finanças.

Entendem que a terminologia dos códigos tributários cobrem mais situações de fato do que situações legais, de maneira que a interpretação dar-se-á no campo econômico dos fatos e não (no) da legalidade estrita.⁴¹

A Jurisprudência suíça trazida à colação por Raoul Lenz,⁴² apreciou um caso envolvendo um dispositivo do código tributário que sujeita à tributação como dividendos “quaisquer outras vantagens a que se pode atribuir um valor pecuniário”.

³⁹ Cf. Elisão e evasão fiscal. *Caderno de pesquisas tributárias*, cit., v. 13, pp. 418-9.

⁴⁰ Cf. Elisão fiscal e a apreciação econômica dos fatos. *Princípios tributários no Direito Brasileiro e Comparado - Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio de Janeiro : Forense 1988, p. 589.

⁴¹ Neste sentido, cf. Raoul Lenz, Elisão fiscal e a apreciação econômica dos fatos, cit., p. 600.

⁴² Tribunal Federal, 25.11.1983, *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht*, vol. 53, p. 54.

Acentua Lenz:⁴³

“(...) é geralmente aceito como uma técnica legislativa definir, na lei mesma, conceitos econômicos através de uma aproximação econômica. Essa técnica legislativa é usada correntemente, como por exemplo no âmbito da tributação de imóveis, em que fatos juridicamente diferentes, mas economicamente idênticos, não de ser tratados da mesma maneira. Um exemplo clássico é tratar igualmente uma venda de propriedade ou da companhia que detém a propriedade (...) outro exemplo em que a apreciação econômica dos fatos tem sido por vezes praticada é conhecido como uma “interpretação extensiva”, e tende a dar maior peso ao negócio subjacente ou situação financeira do que ao conceito jurídico relevante, previsto na lei, para o lançamento do imposto. Essa interpretação extensiva pode talvez estar de acordo com certas tendências recentes nas leis tributárias, simulando fundamentar a tributação mais na equidade e eficiência do que em considerações de ordem legal (...) esta apreciação por vezes tentada pela administração, em situação em que não se pode encontrar nenhuma elusão de imposto, é o mesmo que estender a tributação a situações de fato não abrangidas pelo código tributário”.

Todavia, o próprio Raoul Lenz faz uma ressalva, informando que o Tribunal Federal Suíço sugere que pretende adotar no futuro uma apreciação mais restritiva, limitando o uso da apreciação econômica a situações em que não se define um conceito da lei, ou a casos de elusão de imposto.⁴⁴

Lenz vê como positiva a tendência de utilizar-se a apreciação econômica dos fatos (que denotem aquisição de bens da vida ou dinheiro) juntamente com a admissão da possibilidade de evitar, por meios lícitos, a tributação, como um “equilíbrio entre limites necessários à engenhosidade dos refúgios fiscais e o direito do contribuinte a planejar seus negócios com inteira liberdade de ação”.⁴⁵

Não somos tão otimistas.

Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello⁴⁶ alertam:

“Toda tendência fiscalista na aplicação das leis tributárias traz o perigo de negligenciar o texto da lei em benefício da finalidade de obtenção de receitas, violando, assim, o princípio da conformidade de tributação com o fato gerador. Por isso, muitos acordãos dos tribunais alemães acentuam que a consideração econômica não pode ser utilizada por colocar o juiz acima da lei, decidindo conforme seu senso de justiça. Caso contrário, ficariam afetados os princípios do Estado de Direito e da separação dos poderes, ficando abertas fontes de receitas pela aplicação do direito, que a própria lei tributária não abre. De acordo com estas decisões, o significado das leis tributárias por si só não está em condições para substituir a falta do fato gerador tributário”.

A interpretação econômica no Direito Tributário Brasileiro

O dispositivo contido no § 42 do novo Código Tributário alemão, acima reproduzido, reflete, na nossa opinião, um aspecto bastante peculiar do direito germânico, que é o autoritarismo.

⁴³ Cf. Elusão fiscal e a apreciação econômica dos fatos, cit., pp. 600-601.

⁴⁴ Cf. Elusão fiscal e a apreciação econômica dos fatos, cit., p. 602.

⁴⁵ Cf. Elusão fiscal e a apreciação econômica dos fatos, cit., p. 602.

⁴⁶ Cf. Elisão e evasão fiscal, cit., p. 413.

A história dos povos germânicos, aliás, é bastante ilustrativa. De fato, sendo formada a Alemanha por povos bárbaros e guerreiros, de diversas nacionalidades (suevos, godos, vândalos etc), somente um Estado forte poderia coagi-los a viver em razoável estado de harmonia, recebendo não desprezível influência do direito romano.⁴⁷

A Corte Fiscal da Alemanha desempenha papel decisivo na interpretação do citado § 42 do Código Tributário alemão, na medida em que “propositadamente, o Código Tributário alemão não fornece nenhum conceito legal do abuso de forma ou da evasão fiscal. Se, num caso concreto, há abuso, deve ser esclarecido pela jurisprudência, pois qualquer definição pelo legislador reduziria a importância e a efetividade da cláusula geral, esclarece o relatório do governo alemão”.⁴⁸

O sistema alemão, todavia, difere radicalmente do nosso, que privilegia, com visto, a tipicidade fechada, de forma que a questão do critério econômico circunscrever-se-ia à fase de elaboração da norma pelo Poder Legislativo.

A denominada interpretação econômica, assim, não teria acolhida no direito tributário brasileiro.

Nessa linha, posicionam-se Ives Gandra da Silva Martins⁴⁹ e Alberto Xavier,⁵⁰ recebendo com reservas a interpretação econômica da superação da forma legal Ezio Vanoni⁵¹ e Ruy Barbosa Nogueira⁵².

Na Alemanha, dentre os que se filiaram à corrente que leva em conta, na interpretação da lei tributária, o seu significado econômico, é de rigor mencionar Enno Becker, Hensel e Bühler, cujos estudos foram publicados na *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, de 1937 a 1938.

A influência germânica alastrou-se para a Suíça (Blumenstein)⁵³, Itália e Argentina (Jarach)⁵⁴ e Brasil (Amílcar de Araújo Falcão).⁵⁵

Dino Jarach⁵⁶ apegar-se à corrente alemã, sublinhando a importância do fato econômico na interpretação da norma tributária:

“O que é relevante para o direito impositivo é o direito econômico, a intentio facti, ou, para usar uma expressão empregada na jurisprudência norte-americana, o ‘business purpose’. Se as formas jurídicas correspondem a uma intentio juris, que influi sobre a disciplina do direito privado orientando-a para uma direção diferente da que,

⁴⁷ Cf. sobre a influência do direito germânico no direito lus e espanhol, Ernst Mayer, *Historia de las instituciones sociales y políticas de España y Portugal durante los siglos V a XIV*, trad. Galo Sánchez et al., Aalen, Scientia Verlag, 1991, p. 15, nota. 19.

⁴⁸ Cf. Gerd Willi Rothmann et al., *Elisão e evasão fiscal*, cit., p. 399.

⁴⁹ Cf. Elisão e evasão fiscal. *Cadernos de pesquisas tributárias*, cit., vol. 13, pp. 122 e ss.

⁵⁰ Cf. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, passim.

⁵¹ Cf. *Natureza e interpretação das leis tributárias*, trad. Rubens Gomes de Sousa. Ed. Financeiras, s.d.

⁵² Cf. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, Bushatsky, 1974.

⁵³ Cf. Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung, *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht*, apud Dino Jarach, *O fato impositivo - teoria do direito tributário substantivo*, cit., p. 133.

⁵⁴ Cf. *O fato impositivo - teoria geral do direito tributário substantivo*, cit., em especial o Cap. 2: O fato impositivo e a autonomia dogmática do direito tributário substantivo, pp. 87 e ss.

⁵⁵ Cf. *Fato gerador da obrigação tributária*, Rio de Janeiro : Edições Financeiras, 1964.

⁵⁶ Cf. *O fato impositivo - teoria geral do direito tributário substantivo*, cit., p. 143-4.

sem manifestação da vontade, havia sido dada pelo direito objetivo, as formas jurídicas eleitas são indiferentes para o direito impositivo; admitir o contrário chocaria contra a natureza do fato impositivo que é econômica e não jurídica, e ademais contra a fonte da relação impositiva, que é exclusivamente a lei e não a manifestação da vontade das partes”.

Para nós, seria impossível de se acrescentar hipótese impositiva, por força de exegese integrativa das normas tributárias, nos sistemas jurídicos que privilegiam, como o nosso, o preceito da reserva legal ou da taxatividade, conferindo ao direito tributário o mesmo tratamento dispensado aos tipos penais no direito criminal.

O Código Tributário Nacional, em seu Capítulo IV, intitulado “Interpretação e Integração da legislação tributária”, nos arts. 107 a 112, prevê as formas de interpretação da legislação tributária, estatuinto, como vimos, que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo. Nesse passo, a mera presunção amparada em aspectos de uma atividade que denote potencial econômico, mas sem previsão legal do ônus fiscal sobre a mesma, não tem o condão de criar obrigação tributária.

A Jurisprudência tem acolhido este entendimento:

“O Tribunal Federal de Recursos julgou incabível a instauração de processo fiscal com base em mera presunção, reiterando esse entendimento. O Segundo Conselho de Contribuintes entende que indícios ou presunções não podem, por si só, caracterizar o crédito tributário”(DJU, 5 abr./1971, p. 47, e DOU, 14 dez./1971, Seção IV, Apenso, pp. 1528 e 1529).

“A simples presunção, desacompanhada de qualquer prova, não pode legitimar a exigência de tributos” (Deliberação nº 2.141, de 9.6.1971, Recurso Voluntário nº 22.777, Minas Gerais, de 15 set./1971, p. 11).

“Não tem cabimento a cobrança de tributos mediante presunção e arbitramento” (Deliberação nº 185, Recurso Voluntário 20.784, Minas Gerais, de 30 jan. 1971, p. 10)

“A simples presunção não tem validade para legalizar exigência tributária” (Deliberação nº 954, de 1º.2.1970, Recurso 21.844, Minas Gerais, de 11 fev. 1971, p. 2)

A 7ª Câmara do 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo (Embargos Infringentes nº 313.840-SP), julgou correto o pagamento de ISS apenas sobre a taxa de administração da organização de feiras e amostras realizadas por cliente do contribuinte, a despeito de que nos eventos realizados diretamente pelo contribuinte a incidência se dê sobre o total dos custos incorridos⁵⁷, ancorando-se no preceito da legalidade:

“A interpretação da lei tributária não há de ser nem a que mais favoreça ao Fisco, nem a que mais favoreça ao contribuinte. Mas *pro lege* (cf. Ruy Barbosa Nogueira, *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*, pág. 113, Ed. RT, 1965).

⁵⁷ Apud Ricardo Mariz de Oliveira, Elisão e evasão fiscal, *Cadernos ...*, cit., pp. 175-176.

“A questão é de economia de imposto - que não constitui ofensa a normas da legislação tributária.

“Entre utilizar um meio mais oneroso e outro legalmente menos oneroso, o contribuinte opta pelo segundo.

“Uma empresa - escreve Ruy Barbosa Nogueira - pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e conseqüentemente evitará a ocorrência de fatos geradores para ela e perante a lei desnecessários, como poderia funcionar por modalidades legais menos tributadas”. E termina: “Fica ao contribuinte a faculdade de escolha ou de planejamento fiscal” (*Curso de Direito Tributário*, p. 172, Instituto Brasileiro de Direito Tributário-IBDT, São Paulo, 1976).

“Mesmo na Alemanha, onde o texto de lei reza: a obrigação tributária não poderá ser evitada ou diminuída por meio de abuso, quer das formas, quer das possibilidades de adaptações de Direito Civil - ainda assevera o eminente tributarista - tanto os autores como a jurisprudência reconhecem o direito à economia de imposto e sua distinção tanto da evasão abusiva quanto da fraude” (op. cit. pp. 173-4)”.
Ricardo Mariz de Oliveira⁵⁸ menciona outro caso, em decisão do Conselho de Contribuintes, que afastou a pretensão do Fisco de cobrar Imposto sobre Operações Financeiras sobre operações de compra e recompra de ORTN (Acórdão nº 61269, 27.04.1983, “ABDF - Resenha”, nº 5, p. 105):

“Se, ao contrário, não houver adequação entre a situação de fato e a descrição da legislação, não haverá incidência por ausência de tipicidade, isto é, o fato material não se encontra devidamente descrito ou tipificado.

“De se levar em consideração que no Código Tributário Nacional não se encontram disposições semelhantes às dos §§ 41 nº 2, e 42 do Código Tributário Alemão:

“Art. 41 - Negócios jurídicos ineficazes:
São irrelevantes para os fins de tributação, os negócios e atos simulados. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio, leva-se em conta para fins de tributação o negócio encoberto.

“42 - Abuso de formas jurídicas.

“A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

“Nestas condições, no nosso sistema jurídico o problema resolver-se-á segundo o princípio da legalidade, das teorias do fato gerador e da tipicidade legal.

“Se o fato gerador, no sentido de hipótese de incidência, for mera situação de fato, só quando concretamente ocorrer a situação prevista em lei, com todos os seus elementos, haverá incidência do tributo.

⁵⁸ Cf. Elisão e evasão fiscal, cit., pp. 177-178.

“Se a hipótese de incidência for uma situação jurídica, da mesma forma, só se verificando a situação prevista em lei, estabelecer-se-á a relação jurídica tributária.

“Nesse particular, o CTN acompanhou a tendência da melhor técnica legislativa, cogitando os fatos geradores e não os negócios jurídicos, que muitas vezes são contornáveis através da simulação ou do abuso da forma jurídica.

“Quando se cogitou do abuso das formas jurídicas, é preciso Ter em mente que este só se configura pelo emprego anormal ou inadequado da forma, com o fim de evitar o tributo”.

Da mesma forma julgou o antigo Tribunal Federal de Recursos (*LEX-58/74*), sendo Relator o Ministro Eduardo Ribeiro:

“Ementa - Tributário - Imposto de Renda. Liquidação e Dissolução de Empresa. Ações. Venda.

“I - A venda das ações que eram de propriedade da empresa dissolvida e liquidada, feita posteriormente à dissolução e liquidação, foi negócio realizado pela pessoa física, que assumira o patrimônio da empresa. Venda não sujeita à incidência do imposto de renda.

“II - Recurso desprovido.

“Saliente-se de início, como afirmado em vários passos do processo, que não atrai censura jurídica a circunstância de o contribuinte procurar agir de acordo com a legislação que mais o favoreça, evitando assim incidências fiscais ou diligenciando por suportar cargas mais suaves. Desde que o caminho escolhido não contravenha a lei, não há o que recriminar. Pretender o contrário, seria afrontoso à natureza humana. No caso concreto, nada impediria que um acionista, já detendo parcela significativa do capital, adquirisse as demais ações para, assim, poder extinguir a sociedade, ficando com seus bens, cuja venda em seguida encetaria. Não há dúvida de que tal procedimento visaria a evitar pagamento de imposto. Perfeitamente lícito, entretanto. Nada existe no ordenamento que impeça aja deste modo. Afasto, assim, desde logo qualquer objeção que nisso se pretendesse fundar.

“Cumpra verificar se a sociedade efetivamente encontrava-se extinta quando da alienação das ações do Banco Alfomares que eram de sua propriedade”.

Nos mesmos autos, assim se pronunciou o Ministro Carlos Velloso:

“A embargada não demonstrou que o lançamento fiscal tivesse base para ocorrer, invocando a prática de simulação e de fraude, de resto indemonstrados.

“Na lição de Baleeiro, colacionado pelo embargante,

“Em princípio, se não viola proibição instituída em lei, ou não comete falsidade material ou ideológica, o contribuinte tem livre eleição dos atos jurídicos e instrumentos que, do ponto de vista fiscal, são mais convenientes aos seus interesses” (“Clínica Fiscal”, Salvador, 1958, p. 62).

“Dentre os vários meios postos à disposição do embargante, elegeu ele aqueles que, do prisma tributário, lhe seriam mais favoráveis, daí não decorrendo a prática de fraude ou de simulação”.

Nesta perspectiva, e como corolário do art. 5º, LIV, da Constituição Federal de 1988, evidencia-se, sobejamente, que compete ao Fisco provar a ocorrência do fato correspondente, na vida real, à hipótese de incidência do tributo que pretende cobrar.

É a lição de Gustavo Miguez de Mello:⁵⁹

“Caso não haja o Fisco provado o fato que lhe competia provar, para que pudesse legitimamente efetuar o lançamento do tributo, tal lançamento é e continuará a ser, o que sempre foi, antes ou depois da inscrição da dívida: um lançamento ilegal. Tal inscrição nem, a rigor, pode ser como tal conceituada, já que a Lei nº 6.830, de 22.09.1980, só conceitua como inscrição aquela (...) *que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade (cf. art. 8º, § 3º)*.”

E, mais adiante, completa o jurista fluminense:

“Em homenagem, porém, aos princípios constitucionais do direito de defesa e ao devido processo legal, o ônus da prova continuará a ser do Fisco - ainda mais em se tratando de provas de fatos negativos - sempre que tal ônus for excessivo para o contribuinte, para evitar que este fique desprovido da garantia relativa à segurança jurídica e reduzam-se os seus direitos acima mencionados a letra morta”.⁶⁰

6. Conclusão

A consideração econômica do fato gerador é um dos elementos que o intérprete deve apreciar, mas não o único. A razão (a finalidade da norma tributária), o elemento econômico e a capacidade contributiva são fatores que emergem da estrutura do pressuposto tributário.

O elemento econômico constitui valioso meio para a constituição de tributos, mas não pode ser analisado isoladamente nem tornar-se um instrumento fiscal a ser manipulado arbitrariamente pela Administração Pública, sob pena de dar abrigo ao poder despótico.

Os tributos quando são exigidos segundo as formalidades legais, atendendo aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e livremente consentidos pelos contribuintes são, nesta medida, devidamente recolhidos e a administração encarregada de sua arrecadação, respeitada.

No reinado de São Luiz IX de França, havia um órgão administrativo denominado “Chambre de Comptes” que, quando encarregado de recolher e administrar impostos, o fazia sob o nome de *Curia in compotis domini Regis. Desfrutava de alta reputação de integridade.*

⁵⁹ Cf. Presunção no direito tributário. *Caderno de Pesquisas Tributárias* (Coord. Ives Gandra da Silva Martins), 2. tiragem., São Paulo : Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1991, v. 9, pp. 138-9 - grifos do autor.

⁶⁰ Cf. Presunção no direito tributário. *Caderno de pesquisas tributárias*, cit., v. 9, p. 139.

Acerca desta *Curia Regis*, escrevia o bispo de Cahors em 1246:

“*Do Rei de França ou de sua Corte, não sai senão o que é justo e equânime, lícito e honesto*”.⁶¹

Em última análise, a desobediência aos ordenamentos constitucionais concernentes à propriedade, à livre iniciativa, aos princípios tributários da igualdade, da capacidade contributiva e do livre consentimento, bem como à garantia de um processo justo, acarreta verdadeira invasão na vida das empresas e dos cidadãos, constituindo confisco, evidenciando insuportável interferência na vida econômica dos particulares, acarretando, enfim, prejuízo para a Nação.

Não podemos deixar que predomine no campo fiscal a figura do - na expressão saborosa de Louis Pawels⁶² - *vampire-médecin*, que procura convencer suas vítimas de que quanto mais sangue ele lhes suga, melhor elas se comportam.

Bem por isso, afirmou Louis Trotabas⁶³:

“*Dans la vie publique, comme dans la vie privée, le pouvoir financier est pour les collectivités comme pour les individus, la condition et la mesure de l'indépendance et de l'autonomie de la volonté, en un mot de la liberté*”.

⁶¹ Cf. Petit-Dutaillis, Charles, *La monarchie féodale en France et en Angleterre*, Albin Michel : Saint-Amand (Cher), 1971, pp. 236-38.

⁶² “L’art du vampire-médecin est de faire croire aux gens que plus il leur suce de sang, mieux ils se portent” - cf. Editorial sobre política fiscal francesa, *Le Figaro Magazine*, Paris : ed. internacional, 6 out. 1990, p. 33.

⁶³ Cf. *Finances publiques*. Paris : Dalloz, 1964.