

Limites da Integração no Direito Tributário

Ricardo Krakowiak

Advogado em São Paulo. Mestrando pela Faculdade de Direito da USP.

I. Introdução e Delimitação do Objeto

Inobstante o louvável grau de consciência cívica que se depreende da célebre frase atribuída a Oliver Wendell Holmes (“I like to pay taxes; with them I buy civilization”), fato concreto é que de um modo geral os contribuintes não costumam ter prazer em pagar tributos. Ao contrário, cientes da possibilidade de reduzir o valor devido a título de determinada exação, não hesitam em adotá-la, como bem ilustram as passagens abaixo de autoria de outros juristas americanos:

“Every taxpayer has a legal and moral right to pay no more tax than Congress requires of him under the law of the land. There should be no opprobrium attached to taking advantage granted by Congress and employing every legal technique available to reduce one’s tax liability”.¹

“No man in this country is under the smallest obligation, moral or other, so to arrange his legal relations to his business or to his property as to enable the Inland Revenue to put the largest possible shovel into his stores ... (the taxpayer) is entitled to be as astute to prevent, so far as he honestly can, the depletion of his means by the Inland Revenue”.²

É certamente esta “reserva” por parte dos contribuintes ao pagamento de tributos que explica a relevância do tema da integração do direito tributário, tanto na doutrina nacional como na estrangeira, razão pela qual faz-se necessário delinear os limites dessa integração, enfocando principalmente um de seus pontos mais polêmicos, qual seja a teoria da consideração econômica do fato gerador e a elisão fiscal.

Para tanto, partindo da análise da problemática da completude do ordenamento jurídico e da identificação do que sejam “lacunas”, bem como da distinção entre os conceitos de interpretação e de integração, pretendemos demonstrar que o princípio da estrita legalidade restringe a integração no direito tributário àquelas situações das quais não decorra a exigência de tributo não previsto em lei, reafirmando assim a legitimidade da elisão fiscal, sem prejuízo da possibilidade e mesmo eventual conveniência de sua prevenção pelo legislador.

É esta a proposta do presente trabalho.

¹ HELLERSTEIN, Jerome. Apud CANTO, Elisão e evasão fiscal, *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 13, Resenha Tributária, 1988, p. 33.

² PULLMAN M.S., Ayrshire, e RITCHIE, D.M. Apud DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*, 2ª ed., São Paulo : Bushatsky, 1977, p. 127.

II. A Problemática da Completude do Ordenamento Jurídico

II.A Completude e lacunas

Como nos ensina Bobbio,³ diz-se que um ordenamento é “completo” quando inexiste caso que não possa ser regulado com uma norma extraída do sistema, ou em outras palavras quando há ausência de lacunas (entendendo-se lacuna como a falta de norma). Em conseqüência, a incompletude existe quando “o sistema não compreende nem a norma que proíbe um comportamento nem a norma que o permite”.

A completude está ainda intimamente ligada à coerência, que se pode definir como o fato de que não é possível demonstrar a pertinência a um sistema de uma determinada norma e sua norma contraditória. Reconhecendo o nexó existente entre estas duas propriedades, Carnelutti tratava das antinomias referindo-se a elas como incompletude por exuberância, e das lacunas como incompletude por deficiência.⁴

Todavia, existe uma importante distinção entre ambas as propriedades. É que embora a coerência seja uma exigência dos ordenamentos jurídicos, não chega a consubstanciar uma necessidade, no sentido de que a exclusão total das antinomias não é uma condição essencial à sua existência. Já a completude, no sentido mais restrito de ausência de lacunas, pode ser condição necessária à existência de um ordenamento jurídico, como por exemplo nos casos em que há uma norma estabelecendo o dever do juiz de julgar os casos que são submetidos à sua apreciação com base em uma norma pertencente ao sistema. Ou seja, “a completude é uma condição necessária para os ordenamentos em que valem estas duas regras: 1. o juiz é obrigado a julgar todas as controvérsias que se apresentem a seu exame; e 2. deve julgá-las com base em uma norma pertencente ao sistema”.⁵

Em resposta às críticas de que foi alvo esta teoria da completude no final do século passado por parte das chamadas escolas do Direito Livre e da livre pesquisa, em virtude do envelhecimento das codificações e das grandes transformações das relações sociais como decorrência da Revolução Industrial, seus defensores passaram de uma fase dogmática, em que era simplesmente professada a sabedoria do legislador, para uma fase crítica. Dois grandes argumentos surgiram para justificar o dogma da completude: o “espaço jurídico vazio” e a “norma geral exclusiva”.

O primeiro destes argumentos consiste basicamente no seguinte: entendendo-se a norma jurídica como uma limitação à livre atividade humana, fora da esfera regulada pelo Direito, o homem é livre para fazer o que quiser. Se assim é, toda a atividade humana possível pode ser segregada em dois compartimentos: aquele regulado por normas jurídicas, que corresponde ao “espaço jurídico pleno”, e aquele não regulado, chamado “espaço jurídico vazio”.

³ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo : Polis, 1989.

⁴ CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do Direito*. São Paulo : Saraiva & Cia. Editores, 1942, trad. A. Rodrigues Queiró e Artur Anselmo de Castro, pp. 163/174.

⁵ BOBBIO. Op. cit.

Por esta teoria não há que se falar em lacunas, mas tão-somente em limites daquilo que é alcançado pelo Direito. Aquilo que não é alcançado, e portanto é livre, é simplesmente juridicamente irrelevante. A crítica que se fez a esta linha de argumentação, todavia, é procedente. Pode-se considerar que aquilo que é permitido ou lícito, por não ser obrigatório nem proibido, é juridicamente irrelevante? Pode-se falar de uma liberdade não-protégida, já que na realidade nesta hipótese o que se teria seria a proteção da intervenção da força privada?

Em face destas críticas, o segundo grande argumento, da “norma geral exclusiva”, parte justamente da premissa de que inexistente o “juridicamente irrelevante”, e portanto só existe o espaço jurídico pleno. Todavia, ainda assim inexistiriam lacunas na medida em que toda e qualquer norma jurídica na realidade traz consigo uma outra norma, que seria como que sua “sombra”, que regula por exclusão aquilo que foi regulado pela norma jurídica. Exemplo típico desta “norma geral exclusiva” seria aquela que se extrai da norma “é proibido aos menores de 18 anos beber bebida alcoólica em lugares públicos”, ou seja, aquela segundo a qual aos maiores de 18 anos é permitido o comportamento que é vedado aos menores.

Também esta linha de argumentação, todavia, ainda segundo Bobbio, tem um ponto fraco, uma vez que simplesmente ignora um terceiro tipo de norma, que é a norma geral inclusiva, que tem como característica “*regular os casos não compreendidos na norma particular, mas semelhantes a eles, de maneira idêntica*” (ou seja, por recurso à analogia).

Verifica-se de imediato que, constatada uma lacuna, aplicando-se a norma geral exclusiva a solução dada ao caso não regulamentado será exatamente aquela dada ao caso regulamentado, enquanto aplicando-se a norma geral inclusiva a solução será idêntica. Considerando que a aplicação de uma ou de outra norma geral depende exclusivamente da resposta à indagação acerca da semelhança entre os casos (regulamentado e não-regulamentado), e nada dispondo os ordenamentos em geral acerca das condições para se aferir esta semelhança, pode-se chegar a um novo conceito de lacuna, que consiste não na ausência de norma expressa a ser aplicada ao caso concreto, mas sim *na ausência de norma definidora de qual norma (geral inclusiva ou exclusiva) deve ser aplicada*.

Tal entendimento, aliás, vai ao encontro do conceito de lacuna estabelecido por Karl Engisch, como uma “*incompletude insatisfatória no seio do todo jurídico*”.

Dentre os vários tipos de lacunas que a doutrina costuma identificar, entendemos ser relevante para o presente trabalho enfatizar a lacuna ideológica, que diz respeito não propriamente à falta de solução para um caso concreto, mas à falta de uma solução *satisfatória*, ou seja, diz respeito não à falta de norma mas à falta de uma norma *justa*. Distinguem-se das lacunas que

simplesmente são encontradas no ordenamento tal como ele é, e que podem ser chamadas de “reais”.

Assemelha-se esta distinção àquela que é feita entre lacunas próprias e impróprias, também chamadas por Engisch de lacunas “político-jurídicas” ou “críticas”.⁶ A primeira é aquela existente dentro de um sistema, enquanto a segunda decorre da comparação do sistema real com um sistema ideal. Enquanto as primeiras são completáveis pelo intérprete, as segundas somente podem ser eliminadas pelo legislador, mediante a elaboração de novas normas (*de lege ferenda*).

Posta nestes termos a problemática da completude do ordenamento jurídico, cumpre agora analisar a questão da interpretação e integração do direito, para então verificarmos as peculiaridades específicas do direito tributário.

II.B Interpretação e integração - A analogia

Se estaticamente um ordenamento é completo pela norma geral exclusiva, como acentua Bobbio, dinamicamente considerado ele é completável, mediante a heterointegração e a auto-integração.

A heterointegração consiste no recurso a ordenamentos diversos ou ainda a fontes diversas daquela que é dominante. Exemplos de heterointegração são o recurso ao direito natural como forma de preencher as lacunas do direito positivo, ou ainda o recurso ao costume como fonte subsidiária da lei.

Já a auto-integração se dá mediante o recurso à analogia e aos princípios gerais de direito. Por analogia entende-se “o procedimento pelo qual se atribui a um caso não regulamentado a mesma disciplina que a um caso regulamentado *semelhante*”. É necessário, porém, que esta semelhança seja relevante, vale dizer, é preciso extrair dos dois casos “*uma qualidade comum a ambos, que seja ao mesmo tempo a razão suficiente pela qual ao caso regulamentado foram atribuídas aquelas e não outras conseqüências*”.⁷

Costuma-se dizer que o processo lógico da analogia é um processo por meio do qual se extrai uma conclusão “do particular para o particular”, enquanto a conclusão por dedução vai do geral para o particular e a conclusão por indução do particular para o geral. Vale dizer, na analogia operam simultaneamente o processo dedutivo e o indutivo. Daí porque também Engisch, como Bobbio, ressalta a importância do “*multisignificativo conceito de semelhança*”⁸ para o estabelecimento correto da analogia. Da mesma forma Karl Larenz.⁹

⁶ ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 6ª ed., Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, trad. da edição de 1983, p. 281.

⁷ BOBBIO. Op. cit., p. 153.

⁸ ENGISCH, Karl. Op. cit., p. 289.

⁹ LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Trad. de Marcelino Rodríguez Molinero, Barcelona : Ariel, 1994, p. 374.

Questão importantíssima que se coloca é saber se na analogia existe a criação de direito, de uma nova norma, ou tão-somente o descobrimento de uma norma já preexistente no ordenamento. Ou seja, a integração é apenas parte do processo interpretativo ou ela se coloca num momento posterior a este, quando se constata a existência da lacuna?

A questão foi e é extremamente controvertida na doutrina, existindo respeitáveis opiniões em ambos os sentidos.¹⁰ Assim é que, exemplificativamente, Paulo de Barros Carvalho entende que ao recorrer à analogia o aplicador do direito não está criando direito novo, mas tão somente declarando a vontade já existente do legislador.¹¹ Igualmente Maria Helena Diniz salienta que a analogia não cria norma alguma, mas apenas revela uma norma latente, implícita.

Já em sentido radicalmente oposto, Amílcar de Araújo Falcão¹² afirma categoricamente que na analogia há criação do direito. Da mesma forma Norberto Bobbio.¹³ Alfredo Becker,¹⁴ por sua vez, estabelece a distinção entre a analogia por compreensão (que a doutrina costuma designar por interpretação extensiva) da analogia por extensão. Enquanto naquela haveria verdadeira interpretação, mediante a constatação da regra jurídica extraída da interpretação sistemática da norma, na analogia por extensão ocorreria “*criação de regra jurídica nova*”, alargando a hipótese de incidência da norma para atingir fato por ela não contemplado. Este também o entendimento de Ruy Barbosa Nogueira,¹⁵ que distingue a hipótese em que a situação de fato é clara, mas a de direito obscura, procurando o intérprete fazer o texto legal alcançar a situação de fato (interpretação extensiva), da hipótese inversa em que a situação de direito é clara mas a de fato obscura, procurando o aplicador do direito por meio da analogia enquadrar na norma legal a situação de fato que claramente nela não está prevista. Gerd W. Rothmann distingue a interpretação da integração justamente com base no fato de que enquanto pela primeira é desvendado o verdadeiro sentido da lei, pela última seu conteúdo é completado e/ou modificado, concluindo que “*a interpretação consiste num processo cognitivo, enquanto a integração representa um processo volitivo*”.¹⁶

¹⁰ Conforme, a propósito, TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro : Forense, 1994, pp. 22/25; e *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Coord. Carlos Valder do Nascimento, 2ª ed., Rio de Janeiro : Forense, 1998, pp. 222/240.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Hermenêutica do Direito Tributário. Elementos de Direito Tributário*, aulas do III Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP. São Paulo : RT, 1989, pp. 223/236. O autor, todavia, manifesta no mesmo trabalho, por outros fundamentos, seu total repúdio à chamada interpretação econômica do direito tributário, da qual trataremos mais adiante.

¹² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Interpretação e integração da lei tributária. Revista de Direito Administrativo* n° 40, Rio de Janeiro, p. 27.

¹³ BOBBIO. *Op. cit.*, p. 155.

¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo : Saraiva, 1963, p. 119.

¹⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 11ª ed., São Paulo : Saraiva, 1993.

¹⁶ ROTHMANN, Gerd. W. O princípio da legalidade tributária. *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*. 5ª Coletânea, p. 167.

Do confronto de ambas as posições, parece-nos que bem coloca a questão Francesco Carnelutti, em passagem que tem por trás de si a distinção fundamental entre *mens legislatoris* e *mens legis*, reconhecendo dever prevalecer a vontade objetivada do legislador, *verbis*:

“Assim se delinea, desde já, claramente, a diferença entre analogia e interpretação: *esta serve para conhecer o que o legislador pensou, aquela para conhecer o que ele teria pensado*. A interpretação extensiva, cujos termos são o *minus dictum* e o *magis cogitatum*, é o último degrau que dá da interpretação para a analogia, mas não é ainda analogia (...). Ora, a analogia vai mais longe, porquanto serve para formar, não um comando complementar de um comando já existente, mas sim um comando novo”.¹⁷

Este, de resto, também o ensinamento de Karl Larenz, de grande influência na doutrina existente sobre a matéria, que vislumbra na interpretação extensiva, assim entendida aquela que esclarece o sentido possível da norma, o divisor de águas entre a interpretação e a analogia.¹⁸

Vejam, então, quais as conseqüências deste entendimento para o direito tributário.

II.C O ordenamento jurídico tributário

Os ordenamentos jurídicos tributários contemporâneos, tradicionalmente, trazem como um de seus pilares o princípio da legalidade, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido sem lei que o estabeleça.

Pois bem, no item anterior expusemos nosso entendimento no sentido de que na analogia há efetivamente criação de direito novo, uma vez que se vai além do sentido possível da letra da lei para, extraindo-se como visto uma conclusão a partir de um processo lógico que vai do particular para o particular; aplicar “a um caso *não regulamentado* a mesma disciplina que a um caso regulamentado semelhante” (grifo nosso).¹⁹

A nosso ver, o ponto essencial da questão reside justamente na constatação de que mediante o emprego da analogia estar-se-á aplicando uma norma jurídica a uma situação *por ela não regulamentada*, embora semelhante.

Isto porque, diferentemente do direito privado em geral em que não se pode negar solução a uma questão posta ao argumento de que inexistente lei a respeito do assunto (negação do *non liquet*), para o direito tributário existem apenas duas hipóteses possíveis: ou bem a situação de fato enquadra-se no campo da incidência tributária, ou está ela inserida no campo da não-incidência (que equivaleria ao “espaço ajurídico” a que se refere Engisch²⁰).

Assim, quando uma determinada situação de fato não está contemplada pela norma legal que institui a hipótese de incidência tributária em abstrato,

¹⁷ CARNELUTTI. Op. cit., p. 175.

¹⁸ LARENZ. Op. cit., p. 425.

¹⁹ BOBBIO. Op. cit., p. 151.

²⁰ ENGISCH. Op. cit., p. 278.

jamais se poderá falar em lacuna passível de ser completada mediante o emprego da analogia, uma vez que em realidade não existirá lacuna alguma (ao menos não no seu sentido próprio ou *de lege data*). Com efeito, estar-se-á nesta hipótese pura e simplesmente diante de uma situação de não incidência.

Realmente, quando se tem em mente o ordenamento jurídico tributário, pode-se dizer que relativamente à obrigação principal (de pagar o tributo) o princípio da estrita legalidade opera verdadeiramente como uma “norma geral exclusiva”, nos moldes já vistos, dando assim à ausência de norma legal significado tão forte quanto a existência de norma expressa²¹.

Deste modo, o aplicador do direito, ao constatar que determinada situação de fato não se subsume à previsão legal da hipótese de incidência tributária, outra opção não tem senão reconhecer a não incidência do tributo, sendo-lhe vedado socorrer-se da analogia para integrar a norma por força do princípio da legalidade, ainda que lhe pareça injusta esta não incidência.

Neste sentido, aliás, é incisivo o alerta de Karl Engisch: “*Uma lacuna ‘de lege ferenda’ apenas pode motivar o poder legislativo a uma reforma do Direito, mas não o juiz a um preenchimento da dita lacuna*”.²²

Nem se diga que existem hipóteses em que o próprio legislador estaria a autorizar a analogia, como, por exemplo, ao tratar do fato gerador do ICMS, em que se faz referência ao fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares. É que a analogia, como ensina Amílcar de Araújo Falcão²³ com apoio em Berliri, tem por pressuposto a lacuna, que no caso também inexistente uma vez que a própria norma jurídica prevê sua aplicabilidade a estabelecimentos similares. Outro não é o entendimento de Engisch,²⁴ para quem não se deveria falar em lacuna nestas hipóteses. E, inexistindo lacuna, não há que falar em analogia.

Esta, ademais, tem sido a tradição de nosso direito positivo, como se depreende do § 1º do art. 108 do CTN, muito embora a rigor não devam ser objeto de codificação normas relativas à tarefa do aplicador do direito de interpretá-lo e integrá-lo, como salienta a doutrina.²⁵

A questão, todavia, é de fato controvertida, existindo na Alemanha entendimentos de respeitáveis juristas no sentido da aplicabilidade da analogia como forma de se buscar atender principalmente aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.²⁶ Tendo em vista, porém, que admitindo-se a aplicação da analogia o critério mais relevante para se aferir a semelhança de duas situações seria seu substrato econômico, trataremos do tema ao cui-

²¹ Assinala Bobbio na obra citada, p. 155, que “onde não é admitida a extensão analógica, funciona imediatamente, em caso de *silentium legis*, a norma geral exclusiva”.

²² ENGISCH. Op. cit., p. 282.

²³ FALCÃO. Op. cit., p. 36

²⁴ ENGISCH. Op. cit., p. 280.

²⁵ A propósito, v. TORRES. Op. cit.

²⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa e TIPKE, Klaus. A lei tributária e os limites da integração. *Direito Tributário Atual* nº 3, São Paulo: IBET & Resenha Tributária.

dar em seguida da teoria da consideração econômica do fato gerador. Desde já, não obstante, cumpre salientar que o princípio da estrita legalidade não está previsto na Alemanha como limitação constitucional ao poder de tributar, tal como ocorre no Brasil, sendo lá depreendido a partir dos princípios democrático e da segurança jurídica, o que lhe dá contornos obviamente menos estreitos.

III. A Teoria da Consideração Econômica do Fato Gerador

Demonstrada, assim, a inaplicabilidade da analogia no direito tributário, no que diz respeito às obrigações principais, não poderíamos deixar de analisar a teoria da consideração econômica do fato gerador, justamente dada a necessidade de verificar se sua aplicação consubstancia mera interpretação ou verdadeira integração analógica.

A teoria da consideração econômica do fato gerador (também chamada de “interpretação econômica”, expressão esta criticada pela doutrina na medida em que a interpretação em si é sempre jurídica), teve como seu grande defensor o jurista Enno Becker, e sua origem remonta ao período pós 1ª Guerra Mundial, o que de certo modo explica sua grande penetração dada a necessidade de receitas por parte do governo, a ponto de ter sido incorporada pelo art. 9º do Código Tributário Alemão de 1919.

Em linhas gerais, o que prega esta teoria é que tendo o direito tributário por objeto fatos eminentemente dotados de conteúdo econômico, as normas tributárias devem ser interpretadas sempre levando-se em conta o verdadeiro substrato econômico dos atos praticados pelos contribuintes, independentemente da roupagem jurídica que se lhes atribua. Um de seus objetivos principais, como reconhecido pelo próprio Enno Becker, consistia em dificultar a extensão da evasão fiscal.

No decorrer do tempo, sucederam-se distintas concepções quanto ao alcance desta consideração econômica, como anota Tipke²⁷. Assim é que, num primeiro momento, entendeu-se que a utilização pelo legislador tributário de conceitos do direito civil se dava apenas como um meio auxiliar na definição do fato gerador, indicativa do substrato econômico que se pretendia tributar. Como se percebe de imediato, tal concepção atribui ao aplicador do direito demasiada liberdade, em prejuízo ao princípio da segurança jurídica, correndo-se o sério risco do aplicador assumir as vezes de legislador.

Em reação ao extremismo desta primeira posição, desenvolveu-se uma segunda corrente em sentido radicalmente oposto, que pregava a primazia do direito civil, cujos conceitos deveriam ser interpretados em conformidade com aquele ramo do direito, vedada a consideração econômica. Tal posicionamento doutrinário foi acolhido durante algum tempo pela Corte Fiscal Federal da

²⁷ TIPKE, Klaus. Apud PACIELLO, Gaetano e ROTHMANN, Gerd W. Elisão e evasão fiscal. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 13, Resenha Tributária, 1988, p. 393.

Alemanha, chegando a ponto de ser negligenciada a interpretação teleológica das normas.

A terceira corrente, por sua vez, que tem predominado na atualidade na Alemanha, é aquela que concebe a consideração econômica no sentido de uma interpretação teleológica, admitindo porém a possibilidade de se atribuir a um conceito de direito civil sentido diverso na lei tributária quando for esta sua nítida finalidade.

Pois bem, já tendo sido afastada a possibilidade de exigência de tributo não previsto em lei com base na analogia, necessário se faz examinar o tema da consideração econômica sob a ótica de saber-se até que ponto aquilo que vem sendo chamado pela doutrina alemã de interpretação teleológica é de fato interpretação, bem como se tal entendimento seria válido no Brasil.

Para melhor esclarecer nossa proposta, basta dizer que Amílcar Falcão, embora veemente na afirmação de que a analogia representa criação de direito e de que com base nela não pode ser exigido tributo não previsto em lei, influenciado pela consideração econômica chegou a afirmar que *“quando se alude, como fato gerador, à venda, a referência é meramente léxica, ou melhor, ela tem em vista uma fórmula elíptica, através da qual se está considerando a relação econômica que, normalmente, tem lugar sob a forma de venda. Verificada esta última, pouca importância tem a forma exterior com que o contribuinte a revista”*.²⁸

Deste modo, a delicada questão que se coloca é, por exemplo, apurar se, quando a lei fala em compra e venda, pode ser enquadrada dentro do “sentido possível de sua literalidade” a locação. Trata-se de verificação que diz respeito diretamente ao tema da evasão e elisão fiscal, envolvendo ainda o conceito de negócio jurídico indireto e a problemática do chamado “abuso de forma”. Passemos, então à sua análise.

III. Evasão e Elisão Fiscal

Sampaio Dória, em obra clássica sobre o tema,²⁹ define a evasão fiscal *lato sensu* como sendo *“toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”*. Em seguida, ressaltando a importância da identificação das diversas espécies de evasão dado seu tratamento jurídico diferenciado, propõe a seguinte classificação:

a) de um lado, teríamos a evasão omissiva (intencional ou não), que se subdivide em evasão imprópria (consistente na abstenção de incidência ou na transferência econômica do ônus) e evasão por inação. Esta, por sua vez, pode ser intencional (sonegação, falta ou atraso de recolhimento) ou não intencional (ignorância do dever fiscal); e

b) de outro lado, a evasão comissiva, sempre intencional, que se subdividiria em ilícita (fraude, simulação e conluio) e lícita (evasão *stricto sensu*, elisão ou economia fiscal).

²⁸ FALCÃO. Op. cit., p. 34.

²⁹ DÓRIA. Op. cit., p. 21.

Algumas considerações merecem ser feitas quanto a esta classificação. Inobstante a opinião de alguns autores em sentido contrário, a nosso ver a abstenção de incidência não consubstancia verdadeira evasão, como aliás reconhecido pelo próprio Sampaio Dória. Com efeito, se um potencial contribuinte simplesmente deixa de realizar a conduta descrita na hipótese de incidência tributária, não há que se falar em evasão porquanto não há obrigação tributária a ser elidida, reduzida ou postergada. Da mesma forma no que diz respeito à transferência econômica, uma vez que a nosso ver trata-se de fenômeno econômico que não interfere na relação jurídica tributária. O fato de o contribuinte de direito obter ou não o ressarcimento do tributo pago é irrelevante para fins de caracterização da evasão, uma vez que a obrigação tributária foi cumprida.

No que diz respeito à evasão omissiva por inação, trata-se efetivamente de hipóteses de descumprimento de dever legal, e que portanto merecem ser classificadas como tal, mas que todavia não são de interesse do presente estudo, para o qual só tem relevância o não pagamento, redução ou retardamento intencionais da obrigação tributária.

Por fim, no que diz respeito à classificação da evasão comissiva em ilícita e lícita, entendemos serem procedentes as críticas da doutrina no sentido de que melhor seria chamar a evasão lícita exclusivamente de elisão ou economia fiscal, já que se trata efetivamente de hipóteses absolutamente distintas, não sendo recomendável atribuir-se a uma mesma figura jurídica a qualificação de lícita ou ilícita.

Pois bem, tanto a evasão (e doravante estaremos nos reportando sempre à evasão comissiva) quanto a elisão fiscais têm em comum, como aponta a quase unanimidade da doutrina,³⁰ as intenções e os fins. Com efeito, em ambos os casos o potencial contribuinte almeja um determinado resultado econômico, reduzindo porém seu impacto tributário. Distinguem-se, todavia, quanto aos meios empregados (ilícitos ou lícitos) e ao momento de sua efetivação (depois ou antes da ocorrência do fato gerador).

Assim, na evasão fiscal o contribuinte, após a ocorrência do fato gerador, utiliza-se de meios ilícitos para de algum modo evitar, reduzir ou postergar o pagamento do tributo devido (como, por exemplo, não emitindo a nota fiscal correspondente, só o fazendo posteriormente ou subfaturando a venda).

Já na elisão fiscal o contribuinte, ciente que a prática de determinado ato trará como consequência a incidência tributária, divisa um outro meio de atingir o mesmo resultado jurídico, valendo-se para tanto de fórmula jurídica alternativa que lhe assegura uma menor alíquota de tributo, um prazo mais favorecido para seu pagamento, ou mesmo a não incidência tributária.

³⁰ A propósito, ver DÓRIA, Sampaio. Op. cit. e "Elisão e evasão fiscal. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 13, Resenha Tributária, 1988.

A propósito da distinção entre evasão e elisão fiscal, Rubens Gomes de Sousa em lição já clássica preceitua: “O único critério seguro - para distinguir a fraude da elisão (fraude fiscal X evasão, no dizer do autor - é verificar se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador (§ 23): na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda, trata-se de fraude fiscal”.³¹

Retomemos então, a título de exemplo, a colocação de Amílcar de Araújo Falcão no sentido de que quando o legislador se refere à venda “*está considerando a relação econômica que, normalmente, tem lugar sob a forma de venda*”, pouco importando a roupagem jurídica de que se revista. Pois bem, em caso concreto submetido à sua apreciação quando ainda no exercício da magistratura, Sacha Calmon Navarro Coêlho³² aprecia à exaustão hipótese em que o contribuinte, para furtar-se ao impacto fiscal mais oneroso que lhe adviria da compra e venda de um bem para integrar seu ativo imobilizado, realiza em seu lugar uma operação de *leasing*, concentrando o valor das prestações nos primeiros meses.

Em sua sentença, demonstra aquele ilustre tributarista que em face do princípio da estrita legalidade não há como pretender-se assimilar, no ordenamento jurídico positivo brasileiro, a compra e venda ao *leasing*, uma vez que se trata de institutos absolutamente distintos, ainda que o objetivo do potencial contribuinte tenha sido um só, uma vez que no caso entabulou-se verdadeiro negócio jurídico indireto que não pode ser tido como simulação ou abuso de forma.

São estes os institutos cuja análise nos parece fundamental para a demonstração da inadmissibilidade da teoria da consideração econômica do fato gerador, uma vez que os ordenamentos jurídicos costumam trazer outros meios que permitem descaracterizar o negócio simulado, não sendo lícito ao intérprete pretender ler locação, arrendamento mercantil ou permuta onde a lei fala em compra e venda. Senão, vejamos.

III.B O negócio jurídico indireto e o negócio simulado

Como demonstram as passagens transcritas na introdução do presente trabalho, há um consenso na doutrina no sentido que os particulares são livres para organizar suas atividades da forma como melhor lhes aprouver, inclusive estruturando-as de forma a pagar o menor valor possível a título de tributo. Com efeito, tomando-se por exemplo as sociedades comerciais, que têm na obtenção de lucro sua razão de ser, seria um contra-senso imaginar que seus administradores não poderiam valer-se de eventuais *loopholes* da legislação e de sua engenhosidade para minimizar suas despesas a título de tributo.

³¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição póstuma, São Paulo : Resenha Tributária, 1975.

³² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação econômica em Direito Tributário - Prevalência do conteúdo sobre a forma - Impossibilidade no Direito Brasileiro - Princípio da legalidade. *Revista de Direito Tributário* nº 55, São Paulo : RT, 1991, p. 180.

Assim é que, por vezes, objetivando um determinado resultado econômico utilizam-se de negócios jurídicos distintos daqueles que usualmente seriam empregados para aquele fim, visando a (exclusivamente ou não) uma menor carga tributária.

Consubstanciam estes os negócios jurídicos indiretos, assim definidos por Túlio Ascarelli: “*Há, pois, um negócio indireto, quando as partes recorrem, no caso concreto, a um negócio determinado, para alcançar, consciente e consensualmente, por seu intermédio, finalidades diversas das que, em princípio, lhe são típicas*”.³³

Pois bem, no caso concreto em exame (*leasing* com concentração das primeiras parcelas em lugar de compra e venda) temos justamente um negócio jurídico indireto. A contestação que se costuma fazer, todavia, é de que estar-se-ia em realidade diante de uma simulação, ou de um abuso de forma. Do abuso de forma nos ocuparemos logo adiante. Cumpre, primeiramente, estabelecer a distinção fundamental entre negócio jurídico indireto e negócio simulado.

No dizer de Orlando Gomes, a simulação, que está disciplinada no art. 102 do CC, ocorre “*quando em um contrato se verifica, para enganar a terceiro, intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes. Com a simulação, visa-se a alcançar fim contrário à lei*”.³⁴

E na lição de Clóvis Beviláqua: “*a simulação é uma declaração enganosa da vontade visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado ...*”.³⁵ Ainda segundo o autor, há simulação “quando o ato existe apenas *aparentemente*, sob a forma em que o agente o faz entrar nas relações da vida. É um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real da vontade, ou que simula a existência de uma declaração que não se fez” (grifos do original).

Sampaio Dória, após precisar com base em inúmeros civilistas o conceito de simulação, indica os critérios que permitem distingui-la da elisão fiscal, dentre os quais a nosso ver se sobressai o fato de que, quanto aos resultados, enquanto na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico entabulado, na simulação os efeitos produzidos serão sempre aqueles do negócio verdadeiro (dissimulado).³⁶

Pois bem, são estes os critérios que deverão nortear o aplicador do direito para verificar em cada caso se se está diante de autêntica elisão fiscal efetuada por meio de negócio jurídico indireto, ou de mera simulação, caracterizadora de evasão.

No nosso caso concreto, parece claro que se trata de autêntico negócio jurídico indireto. Com efeito, inexistente aqui uma declaração externa de vontade distinta da vontade das partes contratantes. A operação de *leasing* existe de

³³ ASCARELLI, Túlio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*, São Paulo : Saraiva, 1945, p. 103.

³⁴ GOMES, Orlando, *Introdução ao Direito Civil*. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 440.

³⁵ BEVILÁQUA, Clóvis. Apud DÓRIA. Op. cit., p. 62.

³⁶ DÓRIA. Op. cit., p. 67.

fato e produziu todos seus efeitos normais. Aliás, a escolha deste tipo de negócio jurídico em lugar da compra e venda justifica-se por uma série de motivos, tais como a não necessidade de incorporação imediata do bem ao ativo fixo da empresa, prazo e condições de depreciação, e outros. Não há que se falar assim em ato fictício, descaracterizada a simulação por todos os critérios pelos quais se pretenda analisar o caso.³⁷

Como bem sintetiza Alfredo Becker, com amparo em Hensel, “não se pode falar em negócio jurídico *simulado*, com referência aos negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para obter a evasão fiscal; e não se pode pensar em negócio simulado *porque dito negócio foi e é realmente desejado pelas partes, as quais se sujeitaram às regras jurídicas que disciplinam aquele negócio e também se sujeitaram a sua eficácia jurídica*: (efeitos econômicos e jurídicos irradiados pela eficácia jurídica do fato jurídico; noutras palavras, os efeitos econômicos específicos e condicionados à eficácia jurídica daquele negócio)”.³⁸ (grifos do original).

Bem caracterizada assim a distinção entre negócio jurídico indireto e negócio simulado, cumpre analisar a questão do abuso de forma e abuso de direito.

III.C Abuso de forma e abuso de direito

Não é raro encontrarmos por parte da fiscalização, como ocorreu de fato no caso concreto em exame, colocações no sentido de que determinado contribuinte teria agido com “abuso de forma” ou “abuso de direito”, assim entendidos como a utilização de forma jurídica “atípica” ou “não usual” para a consecução de determinado objetivo.

Compartilhamos, porém, da perplexidade de Alfredo Becker³⁹ e Luciano Amaro,⁴⁰ dentre outros, quanto à possibilidade de existência de um “mau uso” ou de um “uso abusivo” das formas jurídicas e do direito, que não se confunda com a própria ausência do direito, resvalando para o campo da ilegalidade.

Com efeito, o direito não é um fim em si mesmo, mas sim um instrumento a serviço do homem para o disciplinamento das diversas relações intersubjetivas. A criatividade humana não tem limites, e as formas jurídicas estão à sua disposição para o entabulamento dos negócios jurídicos que entender por bem celebrar.

³⁷ Não poderíamos deixar de anotar, porém, que ao criticar a teoria do abuso das formas, Sampaio Dória refere-se especificamente ao exemplo de Amílcar de Araújo Falcão (locação-venda) para concluir que se trata de contrato tipicamente abusivo da forma, ou ainda segundo ele nada mais senão simulação (op. cit., pp. 115/116). Tal conclusão, todavia, parece-nos contraditória com as distinções apontadas pelo próprio autor entre simulação e elisão fiscal, como bem analisadas por Sacha Calmon na sentença referida, e pensamos possa ser atribuída à incipiência entre nós da proliferação dos contratos de *leasing* à época da posição tomada pelo Autor, como por ele próprio salientado.

³⁸ BECKER. Op. cit., p. 124.

³⁹ BECKER. Op. cit., pp. 126 e ss.

⁴⁰ AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo : Saraiva, 1997, pp. 216 e ss.

Não há como se falar, assim, a nosso ver, em abuso de forma ou abuso de direito, até porque os casos geralmente apontados como exemplificativos deste abuso em realidade consubstanciam hipóteses de simulação, fraude ou simplesmente negócios ilícitos, todas hipóteses já devidamente tratadas por nosso ordenamento jurídico.

IV. O Princípio da Isonomia

De tudo quanto foi exposto até agora, sedimentamos nosso entendimento no sentido de que no direito tributário, em se tratando da obrigação principal de pagar tributo, não é cabível a integração, inclusive mediante analogia, em face da verdadeira norma geral exclusiva consubstanciada no princípio da estrita legalidade.

Por outro lado, no que diz respeito à teoria da consideração econômica do fato gerador, vimos que dentro dos limites da interpretação, que vai até mas não além da interpretação extensiva, assim entendida como o “sentido possível da literalidade da lei”, não é lícito ao aplicador do direito ler “locação”, “arrendamento mercantil” ou “comodato” onde o legislador escreveu “compra e venda”, uma vez que se trata de negócios jurídicos distintos, com peculiaridades próprias. Tal entendimento, obviamente, não impede que nos casos em que incorra verdadeiro negócio jurídico indireto, mas sim simulação ou fraude, seja tributado negócio verdadeiramente ocorrido.

Resta então analisar o principal argumento utilizado pelos defensores da aplicação da analogia ou da consideração econômica, consistente na violação do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, de que é corolário.

Com efeito, sustentam aqueles doutrinadores que não seria isonômico nem justo que dois contribuintes, realizando uma mesma transação econômica, pagassem tributos distintos ou eventualmente um deles sequer pagasse qualquer valor a título de tributo, única e exclusivamente em virtude de sua maior engenhosidade ou pelo fato de, por possuir maior capacidade econômica, estar melhor assessorado e dispor de mais recursos para estruturar suas atividades. Ademais, tendo o direito tributário por objeto relações e fatos econômicos, seria irrelevante a roupagem jurídica de que estes se servem, devendo prevalecer a substância sobre a forma.

O argumento, sem sombra de dúvida, impressiona. Isto porque não há como negar que idealmente falando a tributação de uma mesma realidade econômica, denotativa de uma mesma capacidade contributiva, deveria ser igual sempre.

Ocorre, porém, que a nosso ver existe um outro princípio fundamental de qualquer ordenamento jurídico que não pode em absoluto ser ignorado. Trata-se do princípio da segurança jurídica, que consubstancia possivelmente a própria razão de ser da ciência do direito.

Pois bem, como alerta Tercio Sampaio Ferraz Jr., “a segurança depende de normas capazes de garantir o chamado *câmbio das expectativas*. Ora, como diz Radbruch, *a segurança jurídica exige positividade* do direito: se não se pode fixar o que é justo, ao menos que se determine o que é o jurídico. Segurança significa a clara determinação e proteção do direito contra o não-direito para todos. Na determinação do jurídico e, pois, na obtenção da segurança, a certeza é um elemento primordial. *Por certeza entende-se a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento*, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência das suas próprias ações”.⁴¹ (grifos nossos e do original).

Em seguida, no mesmo trabalho, demonstra o ilustre professor que “*a segurança é função de duas variáveis, a certeza e a igualdade, que são valores distintos, podendo ser complementares ou não*”.⁴²

Portanto, conforme exposto, reconhecemos que efetivamente a não utilização da analogia ou da teoria da consideração econômica do fato gerador pode levar a situações anti-isonômicas, tributando diferentemente uma mesma capacidade contributiva.

Todavia, dúvida também não temos de que, a se admitir o emprego tanto de uma como de outra destas soluções para o impasse, os contribuintes ficariam completamente à mercê do aplicador do direito, não tendo mais qualquer certeza quanto às consequências de seus atos, restando destruída assim justamente a segurança jurídica que a ciência do direito objetiva proporcionar.

Fôssemos então obrigados a confrontar axiologicamente os princípios da igualdade e da certeza, estaríamos diante de um problema de difícil solução, uma vez que como visto ambos se conjugam para compor a segurança jurídica.

Felizmente, porém, parece-nos que esta escolha entre um e outro princípio é não só desnecessária mas também não recomendável, uma vez que princípio básico de hermenêutica ensina que o aplicador do direito deve interpretar as normas integrantes de um sistema jurídico, sempre que possível, de modo a harmonizá-las.

No caso concreto, deve-se ter em mente que, como salienta Sacha Calmon Navarro Coêlho, dentre outros, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia contêm um comando ao legislador infraconstitucional para que edite normas que respeitem e apliquem aqueles princípios. Já o princípio da legalidade não esgota sua eficácia no plano legislativo, mas sim impõe diretamente ao aplicador do direito “*um conjunto de proibições, que se cifram na proibição do recurso ao direito consuetudinário, na exclusão da discricionariedade administrativa e no recurso à analogia*”.⁴³

⁴¹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário* nº 17/18, São Paulo, p. 50.

⁴² FERRAZ JR. Op. cit., loc. cit.

⁴³ COÊLHO. Op. cit., p. 193.

Por outro lado, como bem adverte Sampaio Dória, “o problema da divisão eqüitativa das despesas públicas, conforme as possibilidades econômicas de cada um, *compete ao legislador e não ao juiz*. Se o legislador descuidar de sua eficácia prática, quer conscientemente ao estabelecer hipóteses de isenções, reduções e não-incidências, inclusive sob a forma de indução à elisão, quer involuntariamente ao desperceber-se de vazamentos ou trincas na norma fiscal, *não é função judiciária (e muito menos administrativa) estar a suprir-lhe as falhas, no pressuposto da impotência legislativa para corrigir tais anomalias*”⁴⁴ (grifos nossos).

Realmente, para que seja atendido o princípio da isonomia bastará que o legislador tome as medidas cabíveis, editando novas normas ou alterando e aperfeiçoando aquelas já em vigor. O que não se pode é sacrificar por completo o princípio da legalidade (certeza), permitindo ao aplicador do direito que legisle em lugar do legislador.

Já se disse, é verdade, que o legislador não tem como prever todas as possíveis operações e artifícios que a mente engenhosamente criativa dos contribuintes é capaz de vislumbrar objetivando elidir o tributo. Todavia, como bem demonstrou Alberto Xavier,⁴⁵ o legislador já de há muito tem tomado medidas no intuito de reduzir a elisão fiscal, valendo-se para tanto da assimilação expressa, por lei, das conseqüências tributárias do negócio indireto àquelas do negócio direto correspondente.

Realmente, tal objetivo é plenamente atingível pelo legislador, bastando para tanto que se utilize na configuração da hipótese de incidência em abstrato de tipos funcionais, tendo como base justamente o resultado econômico que se pretende tributar. Exemplo típico deste gênero de previsão legal é aquela contida no art. 43 do CTN, relativa ao imposto de renda e que abrangue genericamente todo e qualquer acréscimo patrimonial, ou ainda o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que incide independentemente da forma pela qual se dá a circulação econômica. Outro recurso de que dispõe o legislador, ainda, é o da presunção legal.

Como a propósito alertava Sampaio Dória, se todavia “*o legislador prefere, para instituir a tributação, a terminologia jurídico-formal à indicação do conteúdo econômico, como pode o aplicador da lei, salvo se se transmutar em seu autor, inverter tal prioridade?*”⁴⁶

Verifica-se, assim, que o legislador está plenamente capacitado para restaurar possível situação anti-isonômica que decorra de *loopholes* existentes na legislação tributária, tarefa esta que compete exclusivamente a ele e não ao aplicador do direito, sob pena de abalo à segurança jurídica. Tal entendimento, aliás, conforme referido, é reforçado ainda mais no Brasil pela previsão do

⁴⁴ DÓRIA. Op. cit., p. 120.

⁴⁵ XAVIER, Alberto P. *O negócio indirecto em Direito Fiscal*. Lisboa, 1971, pp. 28/33.

⁴⁶ DÓRIA. Op. cit., p. 96.

princípio da estrita legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar (art. 150, I, da CF/88).

V. Conclusões

De tudo quanto foi exposto, concluímos que:

1. O princípio da legalidade atua no Direito Tributário, relativamente à obrigação principal de pagar tributo, como verdadeira norma geral exclusiva. Assim, a ausência de previsão legal equivale à não-incidência.

2. Em consequência, não se admite em Direito Tributário a integração da norma jurídica de modo a fazer recair a incidência tributária sobre situação de fato nela não prevista, mediante a utilização de analogia ou qualquer outro meio de integração.

3. Em face das conclusões anteriores, a consideração econômica do fato gerador só é admissível como meio de interpretação teleológica, restrita ao “sentido possível da literalidade da lei”, que não vai a ponto de permitir ao intérprete tributar um negócio jurídico no lugar de outro expressamente previsto na lei, ainda que o substrato econômico de ambos seja de fato o mesmo.

4. Os negócios jurídicos indiretos são plenamente válidos e legítimos, distinguindo-se da simulação, que ademais deve ser provada. Inexiste juridicamente a figura do “abuso de forma” ou “abuso do direito”, uma vez que as formas jurídicas e o direito em si são instrumentos a serviço do homem. As hipótese de fraude, simulação, conluio ou mera ilegalidade já estão devidamente regradas no ordenamento.

5. Para que o princípio da isonomia não seja desatendido compete ao legislador introduzir no direito positivo as modificações que julgar necessárias, inibindo a elisão fiscal por meio de tipos funcionais na estrutura da hipótese de incidência em abstrato e de presunções. Esta tarefa compete exclusivamente ao legislador, e nela não pode se substituir o aplicador do direito, sob pena de afronta à segurança jurídica.