

351.713.027-7 (11/043)
B264e
DEF

ELISÃO TRIBUTÁRIA - LIMITES NORMATIVOS • Paulo Ayres Barreto

PAULO AYRES BARRETO

ELISÃO TRIBUTÁRIA

LIMITES NORMATIVOS

USP
São Paulo
2008

CAPÍTULO III: INTERPRETAÇÃO DO DIREITO

3.1 Relevância do tema

Refoge aos limites do nosso estudo ampla digressão sobre teoria geral da interpretação do direito. Nada obstante, há uma série de aspectos vinculados a esse tema que assumem decisivo relevo em relação à perspectiva de uma abordagem consistente sobre os limites entre a elisão e a evasão tributárias. Definir se estamos diante de conduta elisiva ou evasiva é, nitidamente, um problema de interpretação do direito. Trata-se de tema complexo, sujeito a diferentes perspectivas de abordagem, e que, por tais razões, faz jus à existência de uma ciência da interpretação, denominada *Hermenêutica*.

Enfatiza Ricardo Lobo Torres que "a hermenêutica, como ciência do espírito, busca a compreensão dos objetos culturais (lei, texto sagrado, partitura musical, pintura, obra literária etc.), e nela a interpretação jurídica ocupa lugar paradigmático".²⁶

Definir onde se inicia o processo interpretativo, onde se encerra esse mister e, fundamentalmente, quais são os mecanismos para

²⁶ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 143-144.

afastar ou controlar a ideologia do intérprete são questões que têm atormentado a Teoria Geral do Direito.

Kelsen, em absoluta coerência com a busca de uma pureza teórica, propugna que:

A interpretação jurídico-científica não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica. Como o conhecimento do seu objecto, ela não pode tomar qualquer decisão entre as possibilidades por si mesma reveladas, mas tem de deixar tal decisão ao órgão que, segundo a ordem jurídica, é competente para aplicar o Direito.²⁷

É dizer, diante da impossibilidade de se afastar a influência ideológica no processo de interpretação do direito, Kelsen reduz o papel do cientista do Direito, colocando-o como mero enunciador de possibilidades interpretativas.

Em nosso entendimento, a visão kelseniana promove exagerado esvaziamento do mister doutrinário. A pureza da proposta kelseniana enfrenta desafios sérios. Nada impede, por exemplo, que o cientista do Direito, ao elencar as várias possibilidades de aplicação do direito, identificando a moldura de significações dos textos do direito positivo, possa intencionalmente afastar uma ou mais possibilidades de

²⁷ *Teoria pura do Direito*, p. 472.

aplicação do direito que, política e ideologicamente, não lhe convenham. Kelsen provavelmente diria, em face de tal assertiva, que esse não seria um verdadeiro cientista do Direito. No entanto, o que procuramos demonstrar com esse exemplo é que a purificação extrema do processo interpretativo promove, a um só tempo, uma significativa redução de sua relevância para o direito, bem assim uma sensível perda do interesse doutrinário na busca do convencimento da comunidade jurídica sobre o verdadeiro conteúdo e alcance da lei.²⁸

Tércio Sampaio Ferraz Jr. demonstra que:

Esta coerência de Kelsen com seus princípios metódicos, porém, nos deixa sem armas. Sua renúncia pode ter um sentido heróico, de fidelidade à ciência, mas deixa sem fundamento a maior parte das atividades dogmáticas, as quais dizem respeito à hermenêutica. E ademais não explica a diferença entre a mera opinião, não técnica, sobre o conteúdo de uma lei, exarada por alguém que sequer tenha estudado Direito e a opinião do doutrinador, que busca, com os meios da razão jurídica, o sentido da norma. A diferença, em termos de aceitação, resta meramente política. Ou seja, para Kelsen, é possível denunciar, de um ângulo filosófico (zetético), os limites da hermenêutica, mas não é possível fundar uma teoria dogmática da interpretação.²⁹

²⁸ Paulo Ayres Barreto, *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, p. 30.

²⁹ *Ibidem*, *fundação ao estado do direito ... técnica, desatada, dominância*, p. 263.

Procuraremos examinar os aspectos controvertidos inerentes à elisão tributária, identificando as possibilidades interpretativas, mas consignando aquela que se nos afigura como a melhor proposta exegetica. Para tanto, a análise de pontos nevralgicos que dizem mais especificamente com a interpretação em matéria tributária faz-se necessária.

É preciso enfrentar a discussão relativa ao cabimento da chamada interpretação econômica do Direito Tributário, ou ainda, de forma mais genérica, arrostar o problema da interdisciplinaridade.

De outra parte, é de relevo definir se as normas tributárias obedecem aos mesmos pressupostos interpretativos das normas jurídicas inerentes a outros ramos ditadamente autônomos do Direito ou se, reversamente, temos que identificar critérios específicos para sua interpretação.

Cabe, ainda, verificar em que medida as normas tributárias atuam em sobreposição a outras normas jurídicas, bem como a correlação entre os ramos do Direito, e ainda examinar as prescrições do Código Tributário Nacional em relação à interpretação dessas normas.

A fixação de algumas premissas parece-nos fundamental. A referência aos métodos tradicionais de interpretação do direito, bem como a identificação do modo de aproximação escolhido são passos iniciais a serem dados. Em seguida, vamos descrever o *iter* a ser percorrido para a construção

da norma jurídica tributária. Por fim, teceremos considerações sobre a relação que se estabelece entre a norma tributária e o sistema jurídico que a abriga.

3.2 Métodos de interpretação, norma jurídica e sistema normativo

Normas jurídicas são unidades de manifestação do deôntico.³⁰ O conjunto dessas unidades normativas conforma o sistema jurídico.

Ao interpretar o direito posto, construímos estruturas normativas e as organizamos sistemicamente. Tal mister é realizado mediante aplicação dos métodos de interpretação do direito. Como salienta Vanoni:

Desde que as características jurídicas das normas tributárias não se distinguem das demais normas de direito, a opinião que pretende negar aplicabilidade, às leis tributárias, dos mesmos métodos de interpretação que se aplicam às leis em geral parece destituída de qualquer fundamento.³¹

³⁰ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário - fundamentos jurídicos da incidência*, p. 20.

³¹ *Naturza e interpretação das leis tributárias*, p. 181.

Destarte, os métodos de interpretação tradicionalmente referidos pela doutrina (literal, lógico, histórico, teleológico e sistemático)³² são aplicáveis em matéria tributária, com suas virtudes e os seus defeitos.³³

De nossa parte, propomos uma aproximação do direito a partir do reconhecimento de que ele se manifesta como um sistema de linguagem. Como demonstra Juan-Ramon Capella, todo direito tem por condição de existência a de ser formulável em linguagem.³⁴ Fortes nessa premissa, podemos surpreender suas estruturas normativas mediante decomposição em planos do texto jurídico.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que o texto jurídico é composto por um plano de expressão e um plano de conteúdo. No plano de conteúdo, encontramos as significações do plano expressional, construídas pelo intérprete. O subsistema (S1) é composto por um conjunto de enunciados, considerados no plano da expressão. A partir das formulações literais existentes, o intérprete iniciará o processo de construção de significação dos enunciados prescritivos. Um segundo subsistema (S2) será o resultante do conjunto de significações de manifestações prescritivas. As normas jurídicas, unidades de manifestação do deôntico, conformam o

³² Para Luciano da Silva Amato, “[...] o intérprete deve partir do exame do texto legal, perseguindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação *literal* ou *gramatical*), compare-lhe, todavia, buscar uma inteligência do texto que não descamba para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação *lógica*), que a harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação *sistemática*), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação *histórica*), sem descurar das finalidades a que a lei visa (interpretação *finalística* ou *teleológica*)” *Direito tributário brasileiro*, p. 208-209.

³³ Sobre uma visão crítica dos métodos de interpretação e sua instrumentalização pela dogmática jurídica, ver Lênio Luiz Streck, *Hermenêutica jurídica em crise: Uma exploração hermenêutica da construção do direito*, p. 88-93.

³⁴ *El derecho como lenguaje*, p. 17.

terceiro subsistema (S3).³⁵ O conjunto de normas jurídicas "integra o texto em sentido amplo (TA)".³⁶

O trânsito do subsistema do conjunto de significação de enunciados prescritivos (S2) para a estrutura normativa (S3) já pressupõe a solução de antinomias (aparentes ou reais), bem como uma tomada de posição diante das relações de coordenação e subordinação sistemicamente estabelecidas. Vale dizer, não há como desconsiderar, de um lado, o caráter sistêmico que o somatório de estruturas normativas apresenta e, de outro, as pressões que a estrutura do sistema exerce sobre as unidades que o conformam.

Como já dissemos, o percurso acima descrito nos conduz à identificação dos conteúdos normativos que, conjuntamente considerados, conformam o sistema jurídico. Residem aqui as maiores dificuldades daquele que se põe diante do ordenamento jurídico com pretensões cognoscitivas: conteúdos prescritivos postos em diferentes níveis hierárquicos; positivação de valores e limites objetivos; conflitos entre princípios e regras, verificáveis tanto em um mesmo plano normativo, como em níveis hierárquicos diversos; necessidade de ponderação de valores em face de tensões internormativas; enfim, uma série de problemáticas a serem enfrentadas por quem pretende interpretar adequadamente o direito.³⁷

³⁵ *Direito tributário - Fundamentos jurídicos da incidência*, p. 61 e ss.

³⁶ *Curso de direito tributário*, p. 130.

³⁷ Paulo Ayres Barreto, *Contribuições - regime jurídico, distinção e controle*, p. 10.

Adverte Eros Roberto Grau que "[...] cada norma é parte de um todo, de modo que não podemos conhecer a norma sem conhecer o sistema, o todo no qual estão integradas".³⁸ A noção de sistema está, indissociavelmente, ligada à idéia de limite. É forçoso reconhecer o que pertence ao sistema normativo e o que está fora dele.³⁹ O sistema jurídico, sobre ser jurídico, é sistema, e, por assim ser, submete-se aos mesmos critérios de ordenação de outros sistemas.

Cumprir, assim, enfrentar os problemas inerentes à interpretação desse sistema normativo, mencionados no tópico anterior. Para tanto, algumas considerações em torno da interdisciplinaridade no Direito são necessárias.

3.3 Interdisciplinaridade e o Direito

O cabimento de uma análise do Direito, a partir de uma visão interdisciplinar, suscita diferentes reações na comunidade científica. Há os que trilharam esse caminho, vendo-o como uma condição mesma para alcançar o conhecimento; há os que reafirmam preemporiamente essa possibilidade; e, há, por fim, aqueles que procuram gizar os limites e as

³⁸ *O direito posto e o direito pressuposto*, p. 19.

³⁹ Cf. Tercio Sanjepto Ferraz Jr., *Introdução ao estudo do direito - técnica, decisão, dominação*, p. 175.

condições para que se considere a interdisciplinaridade, em face da autonomia de que gozam os diversos campos do saber científico.

A expressão interdisciplinaridade jurídica é – como, de resto, é extremamente comum nas expressões dessa natureza – plurívoca. Pode ser empregada em acepções distintas. Uma primeira possibilidade consistiria na consideração dos diversos ramos do Direito como disciplinas jurídicas. Cogita-se, nessa perspectiva, de interdisciplinaridade dentro do próprio Direito, tendo em conta suas disciplinas ou ramos que gozam de autonomia apenas para fins didáticos. Assim, adigura-nos incensurável o aludido exame interdisciplinar, que nada mais é do que a consideração do ordenamento jurídico numa visão unitária. Seria um grave erro não reconhecer essa perspectiva unitária do sistema jurídico e, conseqüentemente, uma necessária interdisciplinaridade.

Paulo de Barros Carvalho refere-se à intertextualidade no direito, que se apresentaria em dois níveis distintos, quais sejam:

[...] (i) o estritamente jurídico, que se estabelece entre os vários ramos do ordenamento (intertextualidade, interna ou intrajurídica); e (ii) o chamado jurídico em acepção lata, abrangendo todos os setores que têm o direito como objeto, mas o consideram sob o ângulo externo, vale dizer, em relação a outras propostas cognoscitivas, assim como a Sociologia do Direito, a História do Direito, a Antropologia

Cultural do Direito, etc (intertextualidade externa ou extrajurídica).⁴⁰

A expressão interdisciplinaridade jurídica, que dá ensejo a grandes polémicas, refere-se exatamente ao trânsito entre as diversas áreas do conhecimento humano, tais como a Ciência Econômica, as Ciências Sociais e a Ciência Política.

Examinando a controvérsia sobre a interdisciplinaridade jurídica dessa última perspectiva,⁴¹ Marcelo Neves aponta quatro sentidos para essa expressão: (i) enciclopedismo jurídico, assim entendido o somatório de diversos conhecimentos sobre o direito, gerador de um superficialismo generalizado, de reduzida relevância, seja da perspectiva prática, seja sob um prisma teórico; (ii) imperialismo disciplinar, em que, sob o manto da interdisciplinaridade, subordinam-se critérios do Direito à racionalidade de outras ciências, como a Sociologia, a Economia ou a Política; (iii) metadisciplinariedade, no sentido de uma metanarrativa impositiva a partir de um plano superior, de limites e formas de intercâmbio entre as áreas do saber relacionadas com o direito; e (iv) espaço de conutação discursiva entre os diversos campos do saber jurídico, respeitada a autonomia disciplinar, sem a qual haveria “uma miscelânea resultante de um ecléctismo estéril”.⁴²

⁴⁰ *Direito tributário, linguagem e método*, p. 19.

⁴¹ Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, n. 1, p. 207-214.

⁴² *Ibidem*, p.212.

Analisando os sentidos acima apontados, estamos convencidos de que (i) o enciclopedismo jurídico, em razão de seu reduzido relevo, pouco ou nada acrescenta ao saber científico; (ii) o imperialismo disciplinar é absolutamente incompatível com a autonomia da Ciência do Direito; (iii) a metadisciplinariedade, como um holismo simplificador, impede a necessária segregação e consideração analítica do objeto do conhecimento jurídico, a partir do código binário válido/não válido, código esse que não prevalece e sequer tem relevo em face de outros campos do conhecimento; e, por fim, (iv) conquanto possível a existência de um espaço interdisciplinar de comutação discursiva, há que se reconhecer os estritos limites à consideração dessa comutatividade para a solução de problemas próprios da Ciência do Direito.

Deveras, as diversas ciências do conhecimento humano estão submeidas aos seus códigos binários próprios. Tomam um mesmo fato cultural e buscam reduzir as complexidades a ele inerentes, tendo em conta o que há de relevante para o seu campo objetivo.

Da mesma forma, dá-se em relação à Ciência Jurídica. Como predica Paulo de Barros Carvalho, não é possível:

[...] Isolar-se, dentro do social, o fato jurídico, sem uma série de cortes e recortes que representem, numa ascense temporária, o despojamento daquele fato cultural maior de suas colorações políticas, econômicas, éticas, históricas etc., bem como dos

resquícios de envolvimento do observador, no fluxo inquieto de sua estrutura emocional.⁴³

Em precisa síntese, aponta, ainda, para o paradoxo inevitável: “[...] o disciplinar leva ao interdisciplinar e este último faz retornar ao primeiro”.⁴⁴

Em súpula, impõe-se o reconhecimento de um espaço para investigações de caráter interdisciplinar, objetivando uma adequada valoração do fato jurídico, que haverá de ser colhido após os cortes que se façam necessários, em processo redutor de complexidades, no bojo e sob os influxos do próprio sistema normativo.

3.4 Interpretação e os ramos do Direito

A divisão do Direito nos remete a uma sucessão de dificuldades cognoscitivas: (i) definir onde se inicia e onde se encerra cada ramo do Direito; (ii) precisar se os ramos do Direito são cientificamente autônomos ou se há cisão com propósitos precipuamente didáticos; (iii) estabelecer, diante de regramento de fatos de conteúdo econômico ou

⁴³ O absurdo da interpretação econômica do “Fato gerador” – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. *Revista de direito tributário*, n. 97, p. 10.

⁴⁴ *Curso de direito tributário*, p. 135.

financeiro, como se dá o reconhecimento de tais fatos pelos diversos ramos do Direito.

Paulo de Barros Carvalho salienta que “[...] o motivo desse embaraço está na necessidade de reconhecermos o caráter absoluto da unidade do sistema jurídico. Mesmo em obsequio a *finalidades didáticas*, não deixaria de ser a cisão do incidível, a seção do *inseccionável*”.⁴⁵

Está totalmente superada a tese da autonomia científica do Direito Tributário.⁴⁶ Na verdade, buscava-se, com a alegação de autonomia científica, dar relevo a novel disciplina jurídica que então surgia, afastando-a do Direito Financeiro. Tratava-se, contudo, de proposição descompassada com o caráter de unicidade do sistema jurídico. Paulo de Barros Carvalho, a partir da regra-matriz do IPTU,⁴⁷ demonstra, com clareza, a interdependência dos ramos didaticamente autônomos do Direito e, por consequência, a impossibilidade de se predicar a autonomia científica a quaisquer desses ramos.

Ressalte-se que, nos processos de reação a uma situação posta, são comuns os exageros contidos nas proposições inovadoras. Deveras, o esforço retórico, por vezes desmedido, pode levar a extremo oposto tão equivocado quanto à tese que se pretende combater.

45

46 *Curso de direito tributário*, p. 13.47 Entre os adeptos dessa tese, temos Fabio Fumecchi, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 16.48 *Curso de direito tributário*, p. 14.

Foi o que se sucedeu com o esforço de depuração do Direito Tributário, em relação à Ciência das Finanças e à Ciência Econômica.

Com integral procedência, Alfredo Augusto Becker, enfaticamente, advertiu:

A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como Ciência Jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, poisquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.⁴⁸

Não merece qualquer reparo a eloquente manifestação de Becker. No entanto, essa proscricção das realidades econômica e financeira em relação ao Direito Tributário levou, por vezes, ao extremo oposto. Vale dizer, desconsideraram-se dados econômicos e financeiros efetivamente juridicizados, sob a alegação infundada de se tratar de realidade econômica, não pertencente ao mundo do Direito.

Como já tivemos oportunidade de afirmar, aspectos econômicos e financeiros, que foram efetivamente positivados, continuaram sendo tratados como se não pertencessem ao mundo do direito; como se não exercessem, por vezes, papel decisivo na demarcação de uma entidade jurídica. Fomos de um extremo ao outro. Partimos de uma situação na qual

48 *Teoria geral do direito tributário*, p. 137-138.

conceitos jurídicos e de Ciência das Finanças eram tratados sem o necessário corte metodológico, como se pertencessem a uma mesma Ciência, e chegamos ao estágio em que as prescrições normativas de Direito Financeiro não são consideradas como juridicamente relevantes. E ambas as posições são equivocadas. É preciso dar consequência ao dado jurídico, independentemente de sua origem e sem perder de vista a unidade do sistema normativo.⁴⁹

Esse fenômeno também se operou em relação aos aspectos econômicos. Da mesma forma, o dado econômico, regrado pelo direito, é desconsiderado sob o equivocado argumento de se tratar de matéria alheia às preocupações do cientista do Direito. Ambas as posturas estão equivocadas. A parcela do dado econômico ou financeiro que ingressa no mundo jurídico, no bojo de regra dessa natureza, passa a ter natureza jurídica, não podendo ser desconsiderada por preconceitos descompassados com o próprio ordenamento jurídico.

Outro aspecto importante relativo à divisão do Direito em ramos didaticamente autônomos diz respeito aos princípios informadores de seus diversos ramos. Reconhecer a unicidade do direito não autoriza o baralhamento de princípios específicos que regem cada um de seus ramos. Vale dizer, se o que se objetiva é resolver um problema de natureza tributária, são as regras e os princípios informadores desse ramo do direito que, em face de sua especificidade, devem ser aplicados. A observação que pode ser feita por evidente merece destaque, uma vez que, após a entrada em vigor do novo

⁴⁹ Paulo Ayres Barreto, *Contribuições - regime jurídico, destinação e controle*, p. 25.

Código Civil, têm sido recorrentemente encontradas na doutrina proposições que buscam dar soluções a intrincados problemas tributários, à luz dos princípios que inspiraram esse novo diploma legal.

Feitas essas considerações, impõe-se o exame das prescrições sobre interpretação, inseridas no Código Tributário Nacional. Em face da extensividade do trato da matéria tributária no plano constitucional, há que se proceder a esse exame, sem perder de vista a necessária compatibilidade de tais regras sobre interpretação com os ditames constitucionais, tendo, ainda, como pano de fundo as considerações de caráter geral, feitas neste capítulo.

3.5 Interpretação e integração do direito no Código Tributário Nacional

O artigo 107 do Código Tributário Nacional prescreve que a legislação tributária será interpretada conforme as disposições nele constantes. Sem perder de vista a existência de normas de superior hierarquia, que são, naturalmente, balizadoras do processo interpretativo, o legislador complementar houve por bem reger aspectos relevantes para o exercício do mister interpretativo, em matéria tributária. Fixou ainda os limites para a integração nesse ramo do Direito. De rigor, a integração nada mais é do que

uma etapa no processo de construção de sentido dos conteúdos normativos.⁵⁰ É um *iter* no processo interpretativo. Vejamos o que prescreve o direito positivo sobre interpretação e integração em matéria tributária.

3.5.1 Interpretação do direito no Código Tributário Nacional

A interpretação em matéria tributária há que se pautar pela necessária consideração das diretrizes específicas aplicáveis a esse ramo didaticamente autônomo do Direito. A obrigação tributária nasce da lei, que deve ser interpretada nos seus precisos limites. Ensina Ruy Barbosa Nogueira que:

A interpretação da norma *material* tributária deve, pois, ser *estrita*: não ampliar nem restringir. Se houver omissão da lei, deve ser sentenciada a inexistência da obrigação. Se a obrigação estiver prevista não deverá ser restringida: a aplicação deve ser estrita, tal qual disponha a lei tributária.⁵¹

Estabelece o artigo 110 do Código Tributário Nacional que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de

⁵⁰ É esse, também, o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, esposado no seu *Curso de Direito Tributário*, p. 102.

⁵¹ *Curso de direito tributário*, p. 116.

institutos de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados e pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Conquanto desnecessária tal advertência, visio que não seria diferente a interpretação se o Código tivesse silenciado sobre o assunto, assume a prescrição um caráter didático. Com efeito, admitir que o legislador infraconstitucional pudesse definir ou limitar as competências tributárias implicaria esvaziar, por completo, todo o esforço empreendido no plano constitucional para regar essa matéria. Rigorosamente, o referido dispositivo do Código Tributário Nacional é um reforço ao entendimento de que a Constituição Federal já define e, consequentemente, limita, por intermédio de uma série de regras, a competência impositiva dos entes políticos.⁵²

Questão delicada a ser enfrentada diz respeito à possibilidade de se operar alteração desses institutos de direito privado, utilizados pela Constituição Federal para discriminar as competências impositivas, após a sua promulgação. Consumada a modificação, altera-se a competência tributária? Entendemos que não. Pensar diferente implicaria reconhecer a possibilidade de o legislador ordinário federal promover mudanças no quadro competencial constitucionalmente estabelecido.

Alcides Jorge Costa assim se manifesta sobre o tema:

Se, no uso de sua competência legislativa, a União alterar os conceitos de direito privado de que usa a Constituição para

⁵² Voltaremos ao tema no capítulo subsequente, ao cuidarmos dos conceitos constitucionais.

discriminar as fontes de receita tributária, esta alteração será irrelevante no campo do direito tributário. Se assim não fosse, a partilha destas fontes entre União, Estados e Municípios ficaria ao alvedrio do legislador ordinário federal, pelo menos em parte.⁵³

Nessa esteira, Humberto Ávila aduz, com acerto, que, se assim se entender, “[...] fatalmente se estará admitindo que o legislador infraconstitucional possa alterar a Constituição.”⁵⁴

Já o artigo 109 do Código Tributário Nacional prevê que os princípios gerais de direito privado são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Por força da unidade do sistema normativo, não poderia o legislador tributário pretender desnaturar tais institutos, conceitos e formas. Seu papel circunscreve-se à atribuição de efeitos tributários às relações jurídicas que decorram da aplicação de institutos, conceitos e formas de direito privado. E, na consideração dos efeitos tributários pertinentes, não se aplicarão os princípios gerais de direito privado. Como exemplifica, a esse propósito, Luciano da Silva Amaro, “[...] o empregado, hipossuficiente na relação trabalhista, não pode invocar essa condição na relação tributária cujo pólo passivo venha a

⁵³ Direito tributário e direito privado, *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Roy Barbosa Nogueira*, p. 225.

⁵⁴ Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária, *Direito tributário e o novo Código Civil*, p. 68.

ocupar”.⁵⁵ Às relações jurídicas tributárias aplicam-se os princípios de direito tributário, e não os de direito privado.

Com efeito, como registramos no item anterior, propostas de solução para intrincados problemas tributários têm sido dadas pela doutrina, com base nos princípios que inspiraram o novo Código Civil brasileiro. Eficácia, socialidade, boa-fé,⁵⁶ princípios que efetivamente balizaram a novel legislação de natureza civil, são invocados para restringir o campo da elisão fiscal.⁵⁷ Não se afasta a relevância jurídica da dicção principiológica que norteia o direito privado. Princípios informadores do Direito Civil devem ser plenamente aplicados na solução de problemas dessa natureza.

O que não se pode admitir é a possibilidade de, por intermédio de um grande salto, desconsiderar todo um regramento tributário específico sobre o tema – que parte de princípios tributários, postos no plano constitucional, e sofre um processo contínuo de redução da abstração desses comandos principiológicos por intermédio de regras produzidas em consonância com tais princípios, em razão da efetiva e objetiva atuação do legislador competente para dispor sobre essa matéria, regravando-a – para dar a solução que convém ao intérprete, ou que atina com a sua ideologia, erigida à luz de princípios de direito privado, cuja positividade está fundada em outra perspectiva valorativa.

⁵⁵ *Direito tributário brasileiro*, p. 219.

⁵⁶ Sobre o tema, ver Miguel Reale, Espírito da nova lei civil, *Estudos preliminares do Código Civil*, p. 36 e

⁵⁷ Ver, nesse sentido, Marco Aurelio Greco, *Planejamento tributário*, p. 452-474.

Voltemos a esse tema, oportunamente, ao focarmos, com mais detença, os limites da elisão tributária.

3.5.2 Integração do direito no Código Tributário Nacional

O capítulo do Código Tributário Nacional que trata da interpretação da lei tributária (Livro segundo, Título I, Capítulo IV) é também dedicado à integração dessa legislação. É na integração que surgem problemas delicados e que guardam plena relação com aspectos centrais deste trabalho.

Ruy Barbosa Nogueira leciona que “o sentido jurídico-linguístico de *integrar* é de completar o todo”.⁵⁸ A necessidade de integração decorre da existência de lacunas no direito. A doutrina diverge sobre a própria existência de lacunas.

Kelsen sustenta que a teoria que predica a necessidade de colmatagem de lacunas pelo aplicador do direito é errônea, “[...] pois funda-se na ignorância do facto de que, quando a ordem jurídica não estatui qualquer

⁵⁸ Curso de direito tributário, p. 113.

dever de um indivíduo de realizar determinada conduta, permite esta conduta”.⁵⁹ E prossegue:

Vistas as coisas mais de perto, verifica-se que a existência de uma ‘lacuna’ só é presumida quando a ausência de uma tal norma jurídica é considerada pelo órgão aplicador do Direito como indesejável do ponto de vista da política jurídica e, por isso, a aplicação – logicamente possível – do Direito vigente é afastada por esta razão político-jurídica, por ser considerada pelo órgão aplicador do Direito como não equitativa ou desucessada.⁶⁰

Ricardo A. Guibourg enfrenta esse tema em dois sugestivos tópicos de sua obra *El fenómeno normativo*. O primeiro tem como título “Las lagunas no existen...”,⁶¹ no qual o autor faz menção à visão kelseniana antes referida. O item subsequente do mesmo capítulo é denominado “...Pero que las hay, las hay”.⁶² Neste colhemos a seguinte manifestação:

El análisis del problema sin embargo, no es tan sencillo. Si lo fuera, la función de los jueces será más fácil. Y las expectativas que su actividad concita, mucho más módicas. Ocurre que los jueces (y con ellos los abogados, que proponen

⁵⁹ Teoría pura de Derecho, p. 338-339.

⁶⁰ Ibidem, p. 339.

⁶¹ El fenómeno normativo – acción, norma y sistema. La revolución informática. Niveles del análisis jurídico, p. 110.

⁶² Ibidem, p. 113.

de hecho como intérpretes. De la ley, es cierto, pero también del complejo sistema de valores de la sociedad en que viven, al menos tal como cada uno de ellos lo entienda. Se pretende de ellos que apliquen estrictamente las leyes, pero también que *hagan justicia*; y a menudo no se advierte — o no se quiere advertir — hasta que punto ambas exigencias pueden resultar contrapuestas frente a un caso concreto. De la tensión que se genera entre estos dos polos, la ley y la justicia, nace a veces una chispa. Esta chispa tiene nombres diversos: interpretación, construcción jurídica, costumbre, desuso, abuso del derecho. As veces, inconstitucionalidad. Otro de sus nombres es el de *laguna*.⁶³

Na condição de jurista e magistrado, Guibourg aponta, com precisão, a tensão entre aplicação das normas gerais e abstratas e o clamor por justiça que não necessariamente é atendido por tais normas. Em tais situações é que, por vezes, alude-se à existência de lacunas a serem colmatadas.

Para Alehourton e Bulgin, têm-se, sob a designação genérica de lacuna, situações distintas que precisam ser identificadas. Há lacunas: (i) normativas; (ii) de conhecimento; (iii) de reconhecimento; e (iv) axiológicas.⁶⁴

⁶³ *Fenômeno normativo*, p. 113.

⁶⁴ Carlos E. Alehourton e Eugenio Bulgin, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, p. 61-65 e 159.

As primeiras (normativas) situar-se-iam no plano das normas gerais e abstratas. Para uma determinada hipótese normativa, não há consequência jurídica, prevista no ordenamento. Nas lacunas de conhecimento, em razão de uma falta de conhecimento das propriedades do fato, não se pode afirmar a subsunção à previsão normativa de cunho genérico.⁶⁵ Será de reconhecimento a lacuna que decorrer da falta de determinação semântica dos conceitos que caracterizam o caso genérico, dificultando o reconhecimento da subsunção dos casos individuais à hipótese abstratamente considerada.⁶⁶

Nas últimas (axiológicas), há uma solução normativa prevista no sistema, porém injusta. Esclarecem que “si el legislador há considerado todas las circunstancias (que deben ser) relevantes del caso e después lo solucionó mal (injustamente), el resultado es un defecto axiológico del sistema, pero no una laguna”.⁶⁷ Rigorosamente, poder-se-ia propugnar, nesta última hipótese, pelo afastamento da qualificação de lacuna do direito, uma vez que, como os próprios autores reconhecem, o fenômeno subjacente tem outra natureza. Todavia, a força expressional da locução autoriza a sua utilização, como defeito do sistema normativo.

A conduta elisiva pode ser associada a cada uma dessas variáveis. Vê-se, pois, que a integração do direito e a questão das lacunas normativas estão diretamente vinculadas à temática da elisão tributária.

⁶⁵ Carlos E. Alehourton e Eugenio Bulgin, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, p. 63.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 63.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 159.

Diante de uma hipótese elisiva, estamos no campo do permitido. Esta é uma efetiva solução dada pelo ordenamento ao caso concreto? Trata-se de lacuna normativa? De reconhecimento? De reconhecimento? Há critérios jurídicos para colmatá-la? Esses critérios variam de acordo com o ramo didaticamente autônomo do Direito? O defeito identificado no sistema normativo é de caráter puramente axiológico? São questões que pretendemos resolver ao longo de nosso estudo.

Vejamos o que estabelece o Código Tributário Nacional sobre a integração em matéria tributária.

Prescreve o artigo 108 do citado texto legal que, na ausência de disposição expressa, a autoridade administrativa utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: a analogia; os princípios gerais de direito tributário; os princípios gerais de direito público; e, por fim, a equidade.

Segundo Miguel Reale, por um "[...] processo analógico, estendemos a um caso não previsto aquilo que o legislador previu para outro semelhante, em igualdade de razões".⁶⁸ A analogia não se confunde com a interpretação extensiva. Nesta, o ponto de partida é uma norma existente, a partir da qual estendemos o entendimento dela decorrente além do que usualmente se faz.⁶⁹

⁶⁸ *Lições preliminares de direito*, p. 292.

⁶⁹ Cf. Miguel Reale, *Lições preliminares de direito*, p. 294.

A analogia tem aplicação restritíssima em matéria tributária. Reconhecendo as limitações impostas por normas de superior hierarquia, o Código Tributário Nacional prevê que o emprego de analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º). Como ensina Ricardo Lobo Torres, "a influência da analogia se restringe às normas secundárias, processuais e administrativas".⁷⁰

De outra parte, não há menção nesse diploma normativo à possibilidade de interpretação extensiva como hipótese de integração tributária. É que a interpretação extensiva não se coaduna com a estrita legalidade, prescrita constitucionalmente para a criação de tributos (art. 150, I, da Constituição Federal).

À aplicação dos princípios gerais de Direito Tributário e de Direito Público dedicaremos um capítulo específico, em face da magnitude do tema.

A equidade é também prevista como forma de integração da legislação tributária. "Equidade" deriva do latim *aequitas, aequus* (igual, equitativo).⁷¹ Havendo a necessidade de integração, busca-se alcançar uma solução ao caso concreto que seja equânime; é dizer, uma decisão que anseie, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a "[...] realização dos ideais de bem comum que a comunidade social anela".⁷²

⁷⁰ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 159.

⁷¹ De Placido e Silva, *Vocabulário jurídico*, v. 2, p. 609.

⁷² *Curso de direito tributário*, p. 105.

Em face da ausência de solução, mediante aplicação de outros comandos normativos, decide-se com base na equidade. Para Hugo de Brito Machado, a "equidade é a justiça no caso concreto. Por ela corrige-se a insuficiência decorrente da generalidade da norma".⁷³

Nos termos do disposto no § 2º do artigo 108 do Código Tributário Nacional, o emprego da equidade não poderá dar ensejo à dispensa do pagamento do tributo devido. Prescrição desse jaez denota uma aplicação, mediante emprego da equidade, mais favorável ao contribuinte, desde que preservado o crédito tributário.

CAPÍTULO IV: SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

4.1 Principais características

Há sempre muitos anseios em relação à instalação de uma nova ordem constitucional. Tomada, por vezes, como o caminho para a solução dos males existentes, a ruptura constitucional vem sempre carregada de muita expectativa.

Diante da perspectiva de se plasmar um Texto Constitucional, abrem-se ensanchas a diversas alternativas. Pode-se talhar um texto sucinto, de caráter principiológico, relegando ao legislador infraconstitucional a missão de dar efetividade a esses princípios, ao desenhar os contornos do novo direito positivo de forma mais precisa. Pode-se trilhar caminho inverso e regerar, já no plano constitucional, a nova ordem jurídica.

Geraldo Ataliba diz ser plástica a Constituição que "[...] se adapta às variáveis necessidades dos tempos e das circunstâncias, porque suas fórmulas — por serem sintéticas e genéricas — deixam larga margem a seu desenvolvimento e integração, mediante leis ordinárias, costumes e interpretações variadas".⁷⁴ De outra parte, é "[...] exaustivo e complexo o

⁷³ Curso de direito tributário, p. 93.

⁷⁴ Sistema constitucional tributário brasileiro, p. 14.