

Johnson Barbosa Nogueira

A
Interpretação
Econômica
no Direito
Tributário

DEDALUS - Acervo - FD



20400038651

✠
EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA
SÃO PAULO - 1982

Supervisão Editorial

João Carlos Eufrosino

351.713:33
F1712i

FICHA CATALOGráfICA

N778

Nogueira, Johnson Barbosa,
A interpretação econômica no direito
tributário. São Paulo, Ed. Resenha Tri-
butária, 1982.

P.

1. Direito Tributário - Interpretação
Jurídica. I.T.

CDU 34:336.2

Índice para Catálogo Sistemático

1. Direito Tributário - Interpretação Jurídica 34:336.2
2. Direito Tributário - Interpretação econômica 34:336.2



Resenha Tributária

EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA LTDA.

CGC 60.452.000/0002-35

04140 - Rua Quatinga, 12 - V.Mariana

Fones: 275-7620 e 275-3910



NOTA DA EDITORA

O presente trabalho foi apresentado, no final do Curso de Mestrado em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, tendo sido aprovado, por unanimidade, pelos professores julgadores, com a menção **DISTINÇÃO**.

Esta Editora transcreve, abaixo, alguns dos pareceres emitidos pelos julgadores:

"Exposto com clareza e penetração, revela seu autor domínio da matéria tratando-a com apoio em bibliografia seleta e dando um desenvolvimento que justifica a nota atribuída" (Prof. Orlando Gomes).

"Pronto o trabalho, ... chega-se facilmente à conclusão de que o mesmo não somente preenche os objetivos da regulamentação como representa uma valiosa contribuição para o desenvolvimento do tema, com o evidente enriquecimento da bibliografia nacional." (Prof. Sílvio Santos Faria).

"No tratamento dos problemas de fundo, o Autor revela boa preparação jurídica, conhecimento aprofundado da matéria, especialmente no que respeita à doutrina fiscal brasileira, e segurança de critério na apreciação crítica das doutrinas expostas." (Prof. João de Matos Antunes Varela).

clamam não pode ser conseguida através de conceitos lógicos e traficados como regras especiais de hermenêutica, ou princípios específicos de cada ramo do direito. O que ocorre é que cada ramo tende a regular relações que apresentam semelhanças fáticas, daí exigir uma valoração jurídica que, em conjunto, só pode ser um pouco diferente da valoração jurídica reclamada ou existente na conduta regulada por outro ramo do direito. Todavia, a valoração é sempre feita diante do caso concreto, isto é, só pode ser encontrada diante de uma determinada conduta jurídica.

29. ECLETISMO

A doutrina do Direito Tributário superou os preceitos apriorísticos na interpretação do direito tributário, bem como a pecha de direito excepcional. Todavia, não ainda encontrou o tributarista o método adequado ao conhecimento do direito tributário, definindo o caminho interpretativo mais precisamente por um critério negativo do que por um critério afirmativo, como o faz BALEIRO: (124)

" A falácia da busca do significado das palavras "nos dicionários, o apego à literalidade do texto ou "ao dispositivo isolado e dissociado do conjunto da lei e até das várias leis tributárias, as posições "preconcebidas contra o fisco ou de suspeição sistemática do contribuinte por parte dos agentes dele, a invocação do Direito Peregrino sem concordância ou coincidência com o pátrio, a estreiteza de métodos puramente lógicos, o feiticismo de arcaicas parâmetros "latinas, e outros defeitos de interpretação deverão "ser evitados no Direito Fiscal, como o são hoje nos "outros territórios do Direito em geral".

124. ALIOMAR BALEIRO. Direito Tributário Brasileiro. Forense, 8a. ed., Rio, 1976, ps. 392 e 393.

Não nos indica o pranteado tributarista qual método supera "a estreiteza de métodos puramente lógicos". Embora o tributarista revele seu ecletismo na prática, à medida em que utiliza um ou outro método, conforme o caso, o método teleológico, ao lado do histórico evolutivo, é indicado com maior frequência para a interpretação das leis tributárias. BELSUNCE salienta a importância do fim da lei, quando diz que a lei tributária deve ser interpretada, indagando-se se um por intermédio de suas palavras, apreciadas com critério lógico e razoável e de acordo com o sentido econômico que é próprio do seu conteúdo e natureza. (125) VANONI, bem como CARVALHO PINTO, nos dão conta da predominância do método histórico-evolutivo. (126) O certo é que ambos métodos são expressões do método dogmático, ou seja, procuram a "ratio legis", em contraposição ao método exegético que ditava ser a função do intérprete descobrir a "mens legislatoris". Ambos têm em comum deixar entrever o papel da valoração do intérprete na interpretação da lei. O método teleológico é um passo adiante dos métodos tradicionais, como o filológico e o exegético, enquanto o método histórico-evolutivo é um passo atrás dos excessos do direito livre. Todavia, ainda se debatem na contradição insanável de que não pode haver valoração em processos lógicos, o que só a hermenêutica existencial pode fazer, buscando na lei um sentido para a conduta, mas sem esquecer que é através da conduta que também percebemos o sentido da lei. Enquanto os tributaristas não se postarem diante da questão metodológica, prematizando o problema ontológico do direito, chegarão sempre a uma babel metodológica. As insuficiências dos métodos lógicos são resultantes da inadequação deles para conduzir o intérprete ao conhecimento do direito - que é o objeto do conhecimento e não as leis.

125. Apud. BALEIRO. Ob. anteriormente citada, p. 393. Cons. LIZ COLI CABRAL NOGUEIRA. Ob. cit., ps. 355 e 356.

126. Natureza e interpretação das leis tributárias..., p. 186. Hermenêutica das Leis Fiscais..., p. 10.

A deficiência de formação filosófica leva o tributarista a reagir, quando observa o desmentido dos métodos pela experiência jurídica, 1) em busca de soluções ecléticas, ou 2) definindo a questão do método por critérios negativos, ou 3) dogmatizando incompletamente, sem se fazer um comprometimento filosófico. A solução de modelos ecléticos é cômoda, mas confusa e incoerente intelectualmente. (127) A solução de se enfrentar a questão com um critério negativo, como já exemplificado, é, de igual modo, cômoda, mas insatisfatória intelectualmente. A terceira solução, também cômoda, é dogmatizar incompletamente, deixando o problema com uma "solução" vaga, como, por exemplo, dizer que "a interpretação, modernamente, não deve ser rigorosa, benigna, extensiva, restritiva ou analógica, mas *pro lege*". Não se sabe, nem se descreve o caminho para se chegar a esta interpretação "pro lege", a não ser o se que da velha e surrada fórmula: todos os métodos e processos são utilizados e harmonizados pelo intérprete.... (128)

127. Veja, por exemplo, o modelo de BEISSE, descrito por *fares*. Ob. cit., ps. 44 em diante. Cons. JOSÉ LUIZ MARQUES DELGADO. Ob. cit., ps. 121 e 122.
128. Cons. ANTONIO J. FRANCO DE CAMPOS. Ob. cit., p. 166. JOSÉ LUIZ MARQUES DELGADO. Ob. cit., p. 121. MARIA FREDERICA KRIEG. Ob. cit., ps. 206 e 207.

CAPÍTULO VIII

- ASPECTOS POLEMICOS DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

30. Reflexão transcendental. 31. Os vários enfoques da interpretação econômica sob a perspectiva da Teoria Geral do Direito. 32. Desnaturação da interpretação econômica. 33. Interpretação econômica, valoração e jusnaturalismo. 34. Interpretação econômica e interpretação jurídica. 35. A especificidade da interpretação econômica. 36. Conceitos próprios, de Direito Privado e mistos. 37. Elisão e interpretação econômica. 38. Simulação e interpretação econômica. 39. Ato inválido, atividades ilícitas e interpretação econômica. 40. Interpretação econômica, legalidade e igualdade.

30. REFLEXÃO TRANSCENDENTAL

A babel metodológica já referida há de refletir necessariamente sobre a diversidade de enfoques da interpretação econômica, bem como nas concepções dos que negam sua procedência. É necessário, por conseguinte, aclarar os pontos de vista que se escondem por trás de cada uma dessas concepções. Esta tarefa é enfrentada convenientemente pela Lógica Jurídica Transcendental, que visa aclarar e investigar estes pontos de vista, pressupostos e latentes, a partir dos quais se formam estas concepções. Assim, fazendo um pouco de reflexão transcendental, vamos deixar de lado o significado de cada uma dessas concepções, para investigarmos o ponto de vista intelectual que as projeta.

Uma tentativa de aclarar as várias concepções metodológicas e ordená-las é feita por CASTAN, em seu livro "Teoría de la aplicación e investigación del derecho", agrupando as várias direções metodológicas em três grandes ramos: direções normativas, direções realistas e finalistas e direções mistas. Esta esquematização é, no entanto, por demais abrangente e simplista. Se observarmos os métodos propostos, veremos que todos eles partem de uma concepção normativista, à medida em que entendem o problema da interpretação como sendo o de interpretar leis, o que equivale a reduzir o direito à lei. (129) Portanto, a concepção normativista do direito é comum a todas as correntes doutrinárias.

Apesar do ponto de partida comum (o de que se interpretam leis) - há marcadamente duas concepções filosóficas que pontificam o modo de se interpretar a lei. No primeiro grupo, domina o intelectualismo, porque se pensa em resolver o

129. Apud A. L. MACHADO NETO. Teoria da Ciência Jurídica. São Paulo, S. Paulo, 1975, p. 170.

problema da interpretação com a inteligência apenas, para se chegar a uma única solução. Dentro da concepção intelectualista, encontramos dois subgrupos: o empirismo e o racionalismo. O empirismo, em sua forma ingênua (método gramatical) e psicológica (método exegetico), sacrifica os conceitos (significações) pela realidade, tratando-os como fatos. O racionalismo, de tipo lógico (método dogmático), do tipo eidético (método fenomenológico) ou do tipo metafísico (método da livre investigação científica), sacrifica a realidade da experiência ao pensamento. No outro grupo, oposto ao intelectualismo, estão as concepções voluntaristas - que resolvem o problema da interpretação não como um desenvolvimento intelectual, mas interpretando-a com atos da vontade judicial. As posições voluntaristas negam a possibilidade de se obter um método que nos dê a fórmula para se chegar a uma única interpretação. Neste aspecto, o voluntarismo é ametódico e mesmo anti-metódico. Para o normativismo kelseniano (voluntarismo estruturado), a vontade é emoldurada pelos conceitos legais, enquanto o voluntarismo amorfo e anti-metódico preconizado pela Escola do direito livre deixa solta a vontade judicial frente aos conceitos normativos. Conquanto ABELARDO TORRE coloque a teoria egológica como um voluntarismo estruturado, parece-nos que método egológico busca superar tanto a concepção intelectualista, quanto a voluntarista, à medida que trata o direito em sua integralidade, como uma realidade normativa e estimativa, resolvendo que o problema da interpretação é voltado para a conduta em interferência intersubjetiva mediante a lei. (130)

31. OS VÁRIOS ENFOQUES DA INTERPRETAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA GERAL DO DIREITO

Conforme já noticiado, a doutrina da interpretação

130. Ob. cit., p. 370.

pação econômica é uma realidade multifacetada. Em seu bojo, encontramos correntes de inspiração filosófica diversa, o que pode ser verificado com um pouco de reflexão transcendental.

A primeira das variantes conceituais, a da busca da substância econômica com o desprezo da forma jurídica e sua forma mais radical, correspondente à 3a. variante conceitual - a da busca da identidade de efeitos econômicos, são antitéticas por excelência, à medida que deixam o intérprete livre, sem se subordinar a uma certa estrutura legal (voluntarismo amorfo).

Já a segunda variante conceitual (V. nº 9) enfrenta o problema da interpretação econômica dentro dos moldes do intelectualismo racionalista, à medida que busca sacrificar a realidade pelos conceitos. Assim é que, para resolver o problema da valoração específica que os fatos devem receber no Direito Tributário, lança mão da mudança de significado dos conceitos do Direito Privado, como uma forma de captar adequadamente a realidade tributária, como se os conceitos não desvessem ser unívocos.

A 4a. e 5a. variantes conceituais possuem uma mesma índole intelectualista racionalista da 2a., mas enfrentam a necessidade de captar o aspecto valorativo do fato tributário com um processo técnico diferente, o da noção de abuso de formas e o conceito polémico de abuso de direito, gerado curiosamente no próprio Direito Privado. Há na 4a. variante (combatendo ao abuso de formas do Direito Privado que visem evadir tributo) uma restrição de amplitude que tem motivado procedente crítica lógica de JARACH: se o abuso de forma for desfavorável ao contribuinte, por que não se utilizar a interpretação econômica?

Embora muitos vejam na interpretação econômica mera aplicação do método teleológico, parece-nos que a ambição

dos tributaristas ao conceberem a interpretação econômica sobrepõe a solução do método finalístico. Ambos os métodos têm uma raiz comum que é a insatisfação diante dos métodos tradicionais por não reconhecerem a necessidade da valoração no processo interpretativo. Mas, enquanto o método teleológico exige a valoração em torno da norma, da lei, o método da interpretação econômica sente a necessidade de desenvolver a valoração jurídica em torno dos fatos mesmo.

A 7a. variante conceitual, bem como a oitava, colocam o problema da interpretação em sua sede natural, nos fatos, mas não souberam encontrar o caminho do método empírico-dialético, ficando apenas na intuição. A 7a. variante é um tanto indefinida, representando mais uma objetivação do anseio de se valorar o fato, mas não se define em termos de valoração livre ou estruturada emocionalmente. A oitava variante conceitual já é marcada por uma base filosófica culturalista, mas não percebe que o fato cultural não pode ser conhecido com a cisão do seu substrato e de seu sentido, como se pudesse haver uma interpretação do fato (substrato) e depois uma interpretação da lei (sentido). O certo é que no Direito Tributário, certamente pelo fato de o tributarista sentir na pele a importância do fato como nenhum outro jurista, observou-se, de um modo empírico, a insuficiência dos métodos tradicionais por centrarem a tarefa interpretativa na lei.

32. DESNATURAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Se a doutrina da interpretação econômica foi, de início, bem acolhida, por atender o anseio de reconhecer a necessidade de valoração no trabalho interpretativo, logo se desnaturou por certas concepções denotadoras de larvado voluntarismo amorfo. A terceira variante conceitual, a mais radi-

cal, abrigou em seu seio a chamada teoria dos tipos e autoriza abertamente o recurso à analogia. Papel idêntico cabe à interpretação ao modo de GRIZIOTTI.

A teoria dos tipos (Typisierungstheorie) deve ser compreendida como fruto da jurisprudência da Corte Fiscal Federal alemã em um momento de grande instabilidade social e de grassante inflação. Ao se defender das críticas de LION, ENNO BECKER assumiu posições bem mais avançadas em relação ao que foi exposto no Relatório da Lei Fiscal de 1919. Fazendo uma comparação desta doutrina com a da tipicidade legal, RUY BARBOSA NOGUEIRA diz:

" 137. A chamada "teoria dos tipos", que parte dos "fatos, não deve ser confundida com a "tipicidade legal".

" A "teoria dos tipos" é uma padronização dos fatos, "portanto uma generalização ou teorização da realidade econômica com vistas ao seu enquadramento na legislação tributária, porém feita pelos doutrinadores, *incluindo-se* *juízes*, enquanto que a "tipicidade legal" também é uma tipificação dos fatos, porém, feita pelos legisladores, ou melhor, expressa na lei.

" 138. Para maior clareza, digamos que, do prismada "interpretação, na "teoria dos tipos" o intérprete elabora sobre os fatos procurando categorizá-los ou tipificá-los para ver se pode enquadrá-los no "tipo legal", "ao passo que na "tipicidade" o intérprete, pesquisando textos, procura verificar se o "tipo legal" enquadrou o "fato." (131)

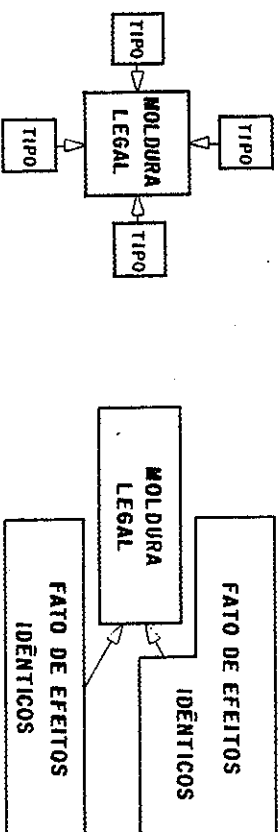
Observa-se, assim, que a "teoria dos tipos" é caminho que leva ao emprego da analogia propriamente dita. Num curioso processo de subversão às avessas. O voluntarismo amorfo salta aos olhos, ao ficar o intérprete livre para criar a estrutura legal.

131. Da interpretação e da aplicação das leis tributárias. Bushatsky Editor, S. Paulo, 2a. ed., 1974, p. 86.

gal em que vai desenvolver seu raciocínio subsuntivo. E esta foi a crítica levantada contra a "teoria dos tipos" por autores que defendiam mesmo a interpretação econômica em sua forma originária, como ALBERT HENSEL e EZIO VANONI, lembrando que ao intérprete é vedado criar tipo não previsto em lei. Tanto na "teoria do tipo" como na permissão ao uso da analogia, o intérprete atua fora da moldura legal kelseniana, não fazendo sentido distinguir as duas situações, pois ambas chegam ao voluntarismo amorfo da mesma maneira, como se pode ver graficamente:

1) TEORIA DOS TIPOS

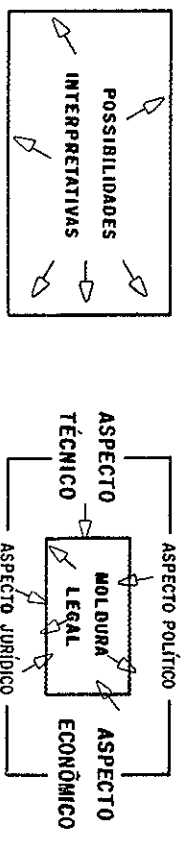
2) EMPREGO DA ANALOGIA



Já a teoria da interpretação funcional de GRIZIOTTI chega ao mesmo voluntarismo amorfo de que se impregnam as duas posições anteriores. Se voltarmos para a confusa descrição do método funcional feita por seus seguidores, conforme fizemos no nº 5, veremos que tal método conduz ao procedimento analógico e à substituição da moldura legal por outra estrutura que o GRIZIOTTI assemelha a um quadrilátero formado pelo aspecto político, pelo aspecto econômico, pelo aspecto jurídico e pelo aspecto técnico. Assim, ao lado da moldura legal, o intérprete constrói a estrutura lógico-formal que o perimirá captar fatos que não se enquadrariam na estrutura legal, mas que são compreendidos dentro da criada estrutura funcional, como se pode vislumbrar por esta representação gráfica:

1) TEORIA PURA DO DIREITO

2) TEORIA DA INTERPRETAÇÃO FUNCIONAL

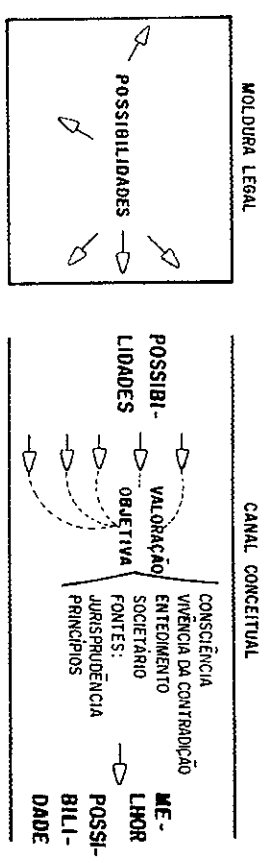


A crítica básica que se possa fazer a estes excessos da doutrina da interpretação econômica deve ser buscada na constatação kelseniana de que o intérprete atua dentro de uma estrutura lógico-formal, posta pelo ordenamento, de modo que uma norma individual (que se obtém no processo interpretativo) há de se fundamentar em uma norma geral. Fora da estrutura conceitual normativa, não pode o intérprete qualificar fato algum, pois está fora de suas possibilidades normativas. Infelizmente, o purismo de Kelsen, enclausurando-se no seu a metodismo, não poderia investigar como a valoração feita pelo intérprete é balizada por fatores de objetividade, como são as fontes de valoração e a própria consciência do juiz, ao eviatar a vivência da contradição, buscando no entendimento socialtário a melhor possibilidade entre as possibilidades oferecidas pela estrutura lógico-normativa. Tal é a tarefa da hermenêutica existencial, reconhecendo que a valoração do intérprete é balizada emocionalmente pela estrutura legal, da qual o intérprete não poderá sair sem que entre em outra, sob pena de arbítrio. Por outro lado, complementando a crítica kelseniana ao voluntarismo amorfo da Escola do Direito livre, vem demonstrando a teoria egológica que, mesmo dentro do marco de possibilidades interpretativas indicado por Kelsen e não ressaltado pelo direito livre, a valoração do intérprete pode buscar a neutralidade axiológica, à medida que sua valoração

seja objetiva. É claro que a neutralidade axiológica da ciência cultural só pode ser diversa da da ciência natural, uma vez que nesta é possível separar o sujeito do objeto do conhecimento, enquanto que na ciência cultural, ou mais precisamente, na Ciência Jurídica, o sujeito adentra o próprio objeto do conhecimento, para vê-lo de dentro.

O ametodismo kelseniano não poderia encontrar a resposta para o fato de que certas sentenças trazem ínsita aquela força de convicção que se impõe ao espírito de todos. Vê-se, pois, que não se trata de buscar uma dessas possibilidades dentro do marco normativo, mas de buscar aquela que se imponha por sua verdade jurídica e aceitação geral. Se é certo que a verdade tende à objetividade e que esta força de convicção é a própria verdade jurídica que o intérprete deve buscar, podemos verificar que o intérprete realiza esta busca da verdade jurídica, guiando-se por critérios de objetividade, à medida que se atenha à sua consciência, evitando a vivência da contradição, e à medida em que se abebere nas fontes valorativas, sobretudo na jurisprudência, até sentir que não é mais necessário prosseguir no método empírico-dialético, por já ter encontrado a compreensão justa para o caso. Podemos com parar o prosseguimento do nível chegado por Kelsen, feito pela teoria egológica, através da seguinte representação visual:

1) TEORIA PURA DO DIREITO 2) TEORIA EGOLÓGICA



33. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA, VALORAÇÃO E JUSNATURALISMO

Há quem queira ver na doutrina da interpretação econômica um atestado da supremacia do jusnaturalismo no ramo tributário. O Prof. JOÃO BAPTISTA MOREIRA, na esteira do jusnaturalista JOSÉ LARRAZ, vê na RAO de 1919 pruridos do jusnaturalismo dominante no Direito Tributário alemão. (132) Se meliante inspiração preside as palavras do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, quando identifica a interpretação econômica mais a "uma imposição de um princípio de justiça e não uma decorrência da própria ordenação jurídica". (135)

Na verdade, o jusnaturalismo insito na interpretação econômica não recebe maior fundamentação, nem leva em conta as diversas variantes conceituais englobadas pela doutrina da interpretação econômica, além de não lastrear a que tipo de jusnaturalismo se incorporaria a interpretação econômica. Todavia, se observa, nesta rotulação simplista, um resquício preconceituoso da polémica entre a Teoria Pura e o Jusnaturalismo. A medida em que a Teoria Pura expulsou os valores do direito, como possibilidade inarredável de se fazer uma Ciência Jurídica, o reconhecimento da necessidade de se fazer uma valoração jurídica é posto no lado oposto, ou seja, do jusnaturalismo. A axiologia jurídica desenvolvida pela teoria egológica coloca o problema da valoração nos seus devidos termos, dentro da Ciência do Direito, como ciência cultural. Na verdade, a interpretação econômica levantou a necessidade de se levar em conta os valores jurídicos na interpretação, o que é bem diverso de apregoar jusnaturalismo no Direito Tributário, a não ser que se desconheça todo este movimento integracionis

ta, de índole culturalista, que afasta o caminho da Ciência Jurídica tanto do estreitismo da Teoria Pura, como da ideologia jusnaturalista, do qual a teoria egológica é o seu representante mais elaborado.

34. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA E INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

É comum os opositores da interpretação econômica negarem-lhe o caráter de interpretação jurídica. Para estes autores, não se pode exigir que o intérprete faça considerações econômicas em torno da lei, porque o jurista não possui a necessária formação econômica; podem apenas fazer considerações jurídicas. Há um evidente exagero nesta posição, defendida pelo Professor PAULO DE BARROS CARVALHO e o Reitor GERALDO ATALIBA. (134) A justificativa para este posicionamento, de índole marcadamente normativista pura, pode ser encontrada neste trecho de autoria do Reitor GERALDO ATALIBA:

" A verdade é que o mundo é cheio de realidades e o "direito tem que fazer referência a elas. No momento em "que o jurista estuda a norma jurídica ou uma situação "jurídica, não está estudando a realidade do mundo; isso já foi feito pelo legislador. O jurista estuda apenas a norma jurídica. Quando uma realidade é colocada "na norma, ela se transforma em realidade jurídica. Esta é a noção fundamental, que se não se tiver, não se "pode progredir. Tudo que está na lei é jurídico. O que "pode não ser jurídico, que é o conteúdo da lei, já foi "resolvido pelo legislador. Ou temos um conceito jurídico, "co, ou não é possível trabalharmos." (135)

132. Fundamentos da Ciência no Direito Tributário Brasileiro, Rev. de Dir. Administrativo, vol. 136, ps. 14, 28 e 29.

133. Interpretação no Direito Tributário..., p. 197.

134. Conf. Interpretação no Direito Tributário..., ps. 76 e 77.

135. Interpretação no Direito Tributário..., ps. 76 e 37.

Não obstante o Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO ainda manter seu ponto de vista (136) o Reitor GERALDO ATALIBA vem evoluindo seu conceito de interpretação jurídica, admitindo que uma exposição do Prof. JARACH o impressionou muito e fez-lo modificar, profundamente, sua visão do assunto. (137) Já anteriormente, em seu Curso Superior de Direito Tributário, o mestre italiano radicado na Argentina dizia ser equívoco que as leis sejam interpretadas economicamente e não juridicamente. A interpretação econômica, continua o Prof. JARACH, não é uma interpretação oposta à interpretação jurídica, porém simplesmente um critério jurídico no sentido de que as leis sejam interpretadas de um modo especial, atendendo-se à sua específica natureza. E mais adiante, conclui:

"A matéria tributária também se atém a fenômenos de caráter econômico-financeiro. O critério político - que é a base do imposto - como já vimos - é o da capacidade contributiva, que representa uma apreciação político-social de fenômenos ou manifestações de riqueza. Como característica uniforme de todos os impostos, vemos nesta manifestação de riqueza valorada com critério político pelo legislador. A consequência lógica é a de que a aplicação do imposto, de acordo com os fins e funções das instituições fixadas pelo legislador, não pode ser outra senão a de interpretar fatos segundo sua natureza econômica, porque só ela é capaz de indicar-nos qual é a realidade que o legislador quis apreciar e valorar para efeitos tributários". (138)

136. Hermenêutica do Direito Tributário. In Elementos de Direito Tributário. Ed. Rev. dos Tributos, S. Paulo, 1978, ps. 233 e 234.

137. Elementos do Direito Tributário..., p. 240.

138. Arndt FÁBIO FANUCCI. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Resenha Tributária/ITEB, S. Paulo, 1977, ps. 201 e 202.

Outra não é a posição de HEINRICH BEISSE, ao obter temperar fulminante: "é equívoco, no entanto, falar de uma distinção entre consideração "econômica" e "jurídica", pois a consideração econômica é também jurídica (BPH 82.40)". (139)

35. A ESPECIFICIDADE DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

A preocupação para com o substrato dos fatos jurídicos levou os tributaristas a sentirem que o mero conhecimento das normas não era suficiente para a interpretação do direito tributário. Ao invés de questionarem a velha teoria da interpretação, para descobrirem que a interpretação é do fato mediante a lei, viram-se na contingência de criar um método que seria específico do direito tributário. Assim, a doutrina da interpretação econômica surgiu como um método específico do direito tributário, mas de aplicação generalizada. BEISSE chega a falar, no entanto, na aplicação da consideração econômica ao direito civil, mormente quando se trata do interesse de terceiros, como, por exemplo, na jurisprudência sobre a superação da personalidade jurídica das sociedades de capitais, sobre relações fiduciárias, sobre a transferência patrimonial, etc. (140)

No entanto, cedo se restringiu a aplicação da interpretação econômica aos casos de evidente abuso de formas para fraudar o Fisco, ficando, de uma hora para a outra, a doutrina revolucionária reduzida a um método específico e especial de aplicação limitada no Direito Tributário.

É claro que as duas orientações permanecem na

139. Ob. cit., p. 43.

140. Ob. cit., p. 42.

doutrina da interpretação econômica, em razão de suas várias vertentes conceituais. Ambas estão próximas da verdade, à medida que sentiram que a interpretação não pode ser desvinculada dos fatos, mas se enganaram, ao pensar que tal seria uma necessidade específica do direito tributário. Daí porque a criação de métodos especiais não resiste à crítica da teoria dos objetos. O fenômeno jurídico é idêntico em qualquer ramo e portanto há de ser conhecido de igual modo, através do mesmo método, compatível com sua natureza objetiva. A diferença sensível de valoração de um ramo jurídico para outro diz respeito à diversidade do substrato, conforme já analisamos no nº 28. Para captar estas diferenças, não é necessário método diverso, ou especial, mas valorar diferentemente.

36. CONCEITOS PRÓPRIOS, DE DIREITO PRIVADO E MISTOS

A polêmica sobre a utilização de conceitos de Direito Privado nas leis tributárias, com uma compreensão diversa da já estratificada em sua sede de elaboração, é mais um reflexo da concepção generalizada da interpretação como um processo lógico. Como já visto, a variante conceitual que concerne a interpretação econômica como resultante da autonomia do Direito Tributário tenta resolver, no plano lógico, ou seja dos conceitos, a necessidade de captar as valorações dos fatos jurídicos tributários. É evidente que não se pode ter existido, porquanto uma estrutura conceitual, por sua generalidade, é incapaz de captar as valorações de cada caso. Isto só a consciência jurídica do intérprete poderá fazer. Mesmo aqueles que advogam o absoluto respeito pelo figurino privatista, caso a lei tributária não dispôs de modo diverso, reconhecem que certos comportamentos que atingem um grau muito intenso de atipicidade ou abuso não devem ser olhados exclusivamente pelo ângulo da forma jurídica. (141)

Quanto à possibilidade de elaboração de conceitos próprios, isto é uma constante em todos os ramos do direito, ao lado dos conceitos gerais a todos eles, elaborados pela Teoria Geral do Direito. Como o Direito Privado (e, particularmente, o Direito Civil) organizou-se dogmaticamente em primeiro lugar, muitos dos conceitos gerais (de TGD) passaram pelas malhas de valoração próprias do Direito Civil, razão por que são depurados ao se integrarem na dogmática específica do Direito Tributário. Por isso, o Direito Tributário pode recorrer aos conceitos civilistas, dando-lhe efeitos específicos diversos, à medida que o volume do ordenamento tributário foi-se crescendo. E quando tal não bastava, impunha-se ao legislador criar conceitos novos para atender às necessidades próprias do direito tributário.

Assim, o problema da recepção de conceitos próprios no Direito Tributário não deve ser desligado da necessidade de univocidade da linguagem científica. Neste aspecto, estão cobertos de procedência aqueles que advogam o pleno respeito da estrutura conceitual privatista, ao ser utilizada no Direito Tributário, caso a lei tributária não disponha de modo contrário. (142) O que não se pode é querer que o respei-

141. Conf. SAMPAIO DÓRIA, *Elaboração e Evolução Fiscal*..., p. 75. ALFREDO ROCCO (Apud VANONI, *ob. cit.*, p. 12).

142. Cons. ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*..., p. 113. LUIGI VITTORIO BELLIRI, "Interpretazione e integrazione delle leggi tributarie", Riv. Italiana de Diritto Finanziario, ano VI, jan/abril de 1948, nº 1-2, ps. 17, 23, 27 e 31. As soluções de VANONI e HENSEL, falando em direções ou funções que cada instituto possui em cada ramo jurídico, bem deixam ver o aspecto valorativo, reduzido a uma dimensão conceitual. (Cons. *Natureza e interpretação das leis tributárias*..., ps. 158 e segs. e "Direito Tributário", Giuffrè, Milão, 1956, p. 65.)

to ao figurino privatista limite a tarefa do intérprete a contactar apenas com conceitos, desprezando a realidade em sua pujância valorativa. Não se trata, por consequência, de desrepeitar conceitos privatistas, mas de não se cingir o intérprete a um mero manejador de conceitos.

37. ELISÃO E INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Há quem veja na interpretação econômica uma incompatibilidade como a elisão fiscal, ora conhecida também como evasão lícita ou economia de imposto. Nota SAMPAIO DÓRIA que, da elisão para a incidência tributária, há um hiato de mera forma jurídica alternativa, ligando-as a ponte da identidade substância econômica que o intérprete, segundo a doutrina da interpretação econômica, deve buscar, rompendo o vênus da estrutura jurídica. Isto equivaleria a impedir a elisão tributária, da mesma forma que o faz a interpretação funcional, segundo este autor, certamente o tributarista que melhor sistematizou a respeito da elisão fiscal. (143) Esta afirmativa é correta, à medida que se tome uma variante conceitual da interpretação econômica das mais radicais, como a que pleiteia buscar a identidade de efeitos econômicos dos fatos, no sentido de lhes dar igual tratamento tributário (3a. variante).

Para AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, que concebe a interpretação econômica nos termos da 4a. variante conceitual, isto é, como um método especial de combate da evasão por meio de abuso de formas do Direito Privado, a interpretação econômica não fecha as portas à economia de imposto:

" Convém entender que nem toda vantagem fiscal alcançada pelo contribuinte constitui uma evasão. Paratanto há indispensável que haja uma distorção da forma jurídica

"ca, uma atipicidade ou anormalidade desta última em confronto com a relação econômica que através dela se exterioriza.
" De outro modo, evasão não há. Pode ocorrer que o contribuinte disponha seus negócios, de modo a pagar menos tributos. Nada o impede, desde que não ocorra aqui uma manipulação do fato gerador, no que toca ao seu revestimento jurídico.
" A doutrina reconhece como válido e perfeitamente legítimo aquilo que se denomina de economia fiscal ("Steuereinsparung"). (144)

A legitimidade da elisão fiscal está ligada ao princípio econômico da maximização dos lucros e minimização dos custos, tão caro ao espírito do capitalismo. Ética e juridicamente tem sido aceita nos países ocidentais. Comentando o Código Tributário alemão, o magistrado VON WALLIS assevera 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...b) O § 6º, porém, proíbe a evasão do imposto por caminhos tortos. "(145) No mesmo sentido, pronuncia-se GASTON LEROUGE, para quem o contribuinte tem o direito de organizar seu patrimônio e seus interesses de modo obter menor incidência dos impostos. Ainda para este autor, o dever cívico, bem como o moral, não chega a obrigar o contribuinte a

144. Fato Gerador da Obrigação Tributária..., p. 74.

145. Apud RUY BARBOSA NOGUEIRA. Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias..., ps. 66 e 67.

tomar caminho mais proveitoso para o Fisco. (146)

Assim, não vemos como rebater a possibilidade da elisão do Direito Tributário atual, desde que haja aquela situação em que há formas ou caminhos alternativos lícitos antes da ocorrência do fato gerador, conforme o pensamento de SAMPAIO DÓRIA e RUBENS GOMES DE SOUSA. (147) É claro que cada caminho tomado pelo contribuinte se expressa por uma determinada escolha de uma estrutura conceitual, formal, que, se abusiva a ponto de o fato, o negócio, ser melhor compreendido sob outra estrutura conceitual, autoriza o intérprete a compreender aquela conduta sob outra forma conceitual, mesmo que esta seja mais onerosa. Há sempre esta possibilidade de valoração da forma, da estrutura utilizada pelo contribuinte, quando o intérprete compreender mais adequadamente aquele fato sob a estrutura diversa da pretendida pelo contribuinte. Esta possibilidade não é todavia arbitrária, uma vez que ele vai subsumir o caso, em processo empírico-dialético, em outra estrutura jurídico-formal, para chegar ao resultado mais oneroso. O simples "slogan" de que o intérprete deve buscar a realidade econômica, desprezando a estrutura conceitual que a expressa, não é procedente, se o intérprete não acenar com outra estrutura compreensiva do fato em exame.

A valoração da estrutura legal, na qual o interessado pretenda ver o sentido de sua conduta, ou de outrem, é feita pelo intérprete em qualquer ramo jurídico. A doutrina tradicional sempre tentou encobrir esta verdade através de conceitos imprecisos, contraditórios, como abuso de direito, recurso aos princípios gerais do direito, ou fórmulas mágicas ou tras como "a natureza das coisas", etc. No reconhecimento do

146. *"Théorie de la Fraude en Droit Fiscal"*, 1944, p. 103. *Apud* A. A. FALCÃO, *Cons. EDUARDO FREDERICO DE ANDRADE CARVALHO: Direito Tributário - 4a. Coleção. Bushatsky, S. Paulo, 1971, ps. 277 a 279.*

147. *Elisão e Evasão Fiscal...*, ps. 51 a 53.

direito da concubina a parte dos bens deixados pelo companheiro, não é o apelo a vãos princípios como o do "enriquecimento sem causa" que dão o sentido suficiente do caso, mas a compreensão da conduta da concubina como uma sócia de fato, excluindo a estrutura lógico-jurídica da sucessão "mortis causa", para buscar na dissolução da sociedade de fato a melhor possibilidade compreensiva para o caso. Por ser o conhecimento jurídico um saber de protagonista e a natureza do direito (como objeto cultural) um todo simples e aberto, é sempre possível aprofundar-se a compreensão de um determinado fato para descobrir um outro sentido ainda não percebido anteriormente. A descoberta desse melhor sentido jacente na conduta jurídica tem a ver com a maior sintonização do intérprete com o entendimento societário, com sua vocação para a justiça, que o permite observar as mudanças no sentido de enxergar a melhor possibilidade existencial (co-existencial) para o caso. Só assim se explica o papel dos grandes juizes nas mudanças jurisprudenciais, que são imediatamente acatadas por sua íntima força de convicção no espírito de todos.

Pode não ser uma posição coerente, em termos de Lógica Jurídica Formal, combater o ilogicismo do conceito de abuso de direito e, ao mesmo tempo, admitir que a rejeição da teoria do abuso das formas não deva deixar juridicamente irremediados os graves desvirtuamentos de certas categorias jurídicas nas mãos de contribuintes inescrupulosos. (148) Mas o que se observa nesta última afirmativa é de inegável verdade existencial. O intérprete não está obrigado a ver o caso através da forma jurídica dada pelo interessado em obter uma vantagem fiscal, se aquela roupagem jurídica não é compreensiva do caso. Só que o intérprete não fica livre para rejeitar apenas; ele terá de buscar a forma conceitual que melhor vivencia o caso de modo objetivo, através de valoração jurídica, procurando dar/ver no substrato o melhor sentido, sem que extrapole o canal conceitual da lei.

148. *SAMPAIO DÓRIA. Elisão e Evasão Fiscal...*, p. 75.

Vale a pena analisar recente decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 79.460, publicada na Rev. de Direito Administrativo nº 130, ps.57 a 65. Trata-se de considerar, para efeito de inclusão do rendimento na declaração da pessoa jurídica, uma promessa de venda de um bem do monte da sociedade em liquidação, feita pelos sócios em nome próprio, uma operação atribuível à sociedade em liquidação, ou não. Como o bem era imóvel de grande valor, considerada a operação como uma alienação, o lucro imobiliário seria tributado à base de 30%. Caso contrário, sendo considerada a promessa de alienação um contrato de responsabilidade dos sócios (que realmente se tornaram proprietários com a liquidação do patrimônio da sociedade), o lucro decorrente da alienação seria considerado não tributável das pessoas físicas, ex-sócios. O Fisco federal atribuiu a operação imobiliária à sociedade em liquidação, por ver na promessa de venda de bem do monte da sociedade em liquidação, feita por sócios desta, uma evasão fiscal.

O Relator do RE, Ministro ANTÔNIO NEDER, pretendeu fundamentar seu voto, dando pelo não conhecimento do recurso, no voto do Relator do acórdão que denegou a segurança concedida ao contribuinte, Min. DECIO MIRANDA, onde se percebe claramente a evocação da doutrina da interpretação econômica:

(...)
" 5. A tributação das operações da sociedade em liquidação tem suporte nos arts. 218 e 219 do Decreto nº 58.400 (Regulamento do Imposto de Renda), que se comparam e patibilizam com o art. 121, I, do Código Tributário Nacional. Ainda que a sociedade em liquidação não mais seja pessoa jurídica segundo o Código Civil, continua existindo para se ultimarem as negociações pendentes e proceder à liquidação das ultimas (art. 355), parte final, do Código Comercial. Suas operações são tributáveis em razão do conteúdo subjacente econômico, não por sua forma jurídica (art. 109 do CTN). Sendo inegável

"vel a relação econômica, pessoal e direta, entre a sociedade em liquidação - que é, ainda, massa, patrimônio indiviso - e aqueles com quem ela negocia, não se pode deixar de considerá-la sujeito passivo da obrigação tributária".

(...)
" 7. A lei tributária interessa o resultado econômico e não a forma jurídica. Se o fato impositivo é a compra e venda, e esta se considera obrigatória e perfeita, desde que as partes acordem no objeto e no preço (art. 1.126 do C. Civil), a manipulação da forma jurídica do contrato e o seu retardamento não podem elidir a relação e o resultado econômico já ocorridos. " (149)

Pedindo vista, o Ministro RODRIGUES ALCKMIM deu o voto vencedor, do qual extraímos estes excertos:

" E com a devida vênia, conheço do recurso, pela ofensa do art. 121 do Código Tributário Nacional.
" Tenho que a espécie se prende a uma fundamental distinção de conceitos. A promessa de venda foi feita pelos sócios, individualmente, não pela sociedade. Ora, nenhuma dúvida existe sobre ser lícita e legítima não somente a promessa, como até a própria estipulação de venda de bem alheio. A promessa de venda, como a própria venda - e no caso, de venda feita por pessoas físicas - se trata - pode ter por objeto bem de outrem".

(...)
" Ora, no caso, os sócios, pessoas físicas legítimas, em nome próprio, avergaram que venderiam certo bem ao Banco. Pouco importa que o bem pertencesse à sociedade em liquidação, como irrelevante seria que pertencesse a terceiro. O contrato era válido entre as partes. Inadmissível foi, portanto pretender que, por

"que o bem ainda pertencia à sociedade em liquidação, fisicamente em nome desta se teria estipulado a venda e que o benefício patrimonial decorrente da alienação (quer do pagamento do sinal, quer do restante do preço) devesse ser atribuído à sociedade, sujeitando-a à tributação.

" Válida a promessa de venda feita pelos sócios, individualmente, ainda que fosse, a tempo, da sociedade o bem; também puderam eles adimplir a obrigação decorrente da venda porque ao tempo dela, já eram senhores do imóvel e aptos ao cumprimento da obrigação de transferir o domínio.

" Não vejo, pois, como pretender que a sociedade em liquidação pudesse ser tida como obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, quando nenhuma relação pessoal e direta teve com a situação que constituiria o fato gerador." (150)

A doutrina da interpretação econômica foi mal praticada no voto vencido, por duas razões. Em primeiro lugar, o intérprete não valorou devidamente a circunstância de que já havia um protocolo entre os sócios, pelo qual o bem em cogitação seria atribuído proporcionalmente a cada sócio, antes da promessa de venda. Assim, só aparentemente o imóvel era da sociedade em liquidação. Na verdade, os sócios só aguardavam o final da liquidação da sociedade para obter o domínio de um bem do qual já dispunham efetivamente. Em segundo lugar (e esta razão nos interessa mais de perto), o intérprete em nome da busca da relação econômica subjacente, não poderia descartar a relação jurídica válida - promessa de venda de bem efetivamente cumprida, feita pelos sócios - a não ser que compreendessem o caso em outra estrutura jurídica atribuída já agora à própria sociedade. Não poderia o juiz, sem mais nem menos, dizer que o contrato feito pelos sócios é na verdade um

contrato feito pela sociedade, sem uma valoração objetiva das circunstâncias do caso, de modo a se chegar a tal compreensão. Na verdade, verificou o Ministro RODRIGUES ALCKIM que a conclusão do caso como uma promessa de venda pelos sócios, seguida da efetivação da venda, era a mais adequada e compreensiva, porque qualquer um pode prometer vender um bem, mesmo que ainda não disponha dele. Esta foi a circunstância arcôntica para a solução interpretativa, reforçada pelo fato de se ter efetivado a venda após a liquidação da sociedade, sendo os vendidos as pessoas físicas. O entendimento vencido expendeu tempo e papel para demonstrar que uma sociedade em liquidação pode realizar negócios, por ainda subsistir a personalidade jurídica, elegendo este fato como a circunstância arcôntica que deslindaria o caso. Em realidade, esta circunstância não tinha o valor compreensivo da outra circunstância a que se apegou o Ministro RODRIGUES ALCKIM, como chave da compreensão do caso.

Este acórdão bem demonstra a procedência da tese egológica de que a interpretação é do fato/conduita medianamente leis. Na verdade, busca-se o sentido, a conceituação de uma mínima conduta jurídica no ordenamento como um todo, do mesmo modo que uma partícula atmosférica sente, no minúsculo ponto de contato com o globo terrestre, a pressão e o peso de toda a massa do nosso planeta. A norma indicada para conceituar o caso não foi objeto da controvérsia e facilmente foi determinada: art. 121, I, do Código Tributário Nacional. O seu entendimento não trouxe qualquer dificuldade aos intérpretes divergentes. A divergência e a dificuldade da tarefa interpretativa ocorreram na hora da valoração da conduta dos sócios ao prometer o imóvel da sociedade à venda. O canal conceitual da lei, ou a moldura keiseniana, estavam dados pelo enunciado do art. 121, I, do CTN, de modo que o intérprete só poderia considerar a sociedade como contribuinte, se demonstrasse a ligação pessoal e direta desta com a transação imobiliária. A depender da compreensão do caso, havia possibilidade de se atribuir a condição de contribuinte à sociedade, ou excluí-la. Foi através da valoração das circunstâncias do caso, em processo

empírico dialético, que se escolheu uma das possibilidades como a compreensão mais valiosa para o caso.

38. SIMULAÇÃO E INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Numa posição impregnada de raciocínio civilista, alguns autores, como EDUARDO ESPÍNOLA e PONTES DE MIRANDA, têm defendido a intributabilidade do ato jurídico simulado antes de a Fazenda ter demandado, em juízo, a desconstituição do ato, com base nas disposições do artigo 105 e do art. 107, II, do Código Civil. (151) SAMPAIO DÓRIA, diante da insegurança do conceito de abuso de forma, utilizado pela interpretação econômica, continua advogando o recurso ao conceito da simulação, de contornos mais definidos, para penalizar o abuso de formas, ao invés de se recorrer à interpretação econômica, pois, no fundo, "essa teoria do abuso de formas quer dizer é que os chamados atos abusivos nada mais são do que atos simulados" (152) No fundo, esta solução traz o velho vazo de querer reduzir a conceitos lógicos a valoração que há no direito. Daí a dificuldade de se caracterizar, na prática, um ato como simulado. Tanto assim é, que o próprio PONTES DE MIRANDA distingue a simulação transparente ("simulação que deixe perceber-se o suporte fático") da não transparente, sujeitando apenas esta espécie à necessidade de desconstituição prévia, nos termos do art. 105 do C. Civil. (153)

A opinião de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO é a de que interpretação econômica torna desnecessária a desconstituição

151. Cons. FERNANDO ANTONIO ALBINO DE OLIVEIRA. Ob. cit., ps. 411 e 451. AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO. Fato Gerador da Obrigação Tributária..., ps. 87 e 88.

152. Elementos de Direito Tributário..., ps. 457 e 458. Elisão e Evasão Fiscal..., ps. 77 e 78.

153. Apud AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO. Fato Gerador da Obrigação Tributária..., ps. 87 e 88.

igação do ato simulado, para que este produza os efeitos tributários. Lembra ainda o eloquente defensor da interpretação econômica que o fato gerador, mesmo que descrito ("brevitatis causa") como um ato jurídico, é sempre um fato jurídico, ou fato econômico de relevância jurídica.

Utilizar a simulação em tais casos, ou seja, dizer que ocorreu simulação para entender o fato com outra roupagem jurídica não resolve o impasse, pois ficaremos diante da mesma dificuldade descrita no número anterior. O intérprete, ao descartar a conceituação utilizada pelo contribuinte, dizendo que ela está viciada pela simulação, deverá indicar outra figura que concetue devidamente o caso. Por exemplo, se a venda foi simulada, ele terá de dar nova conceituação para o fato, o que pode envolver inúmeras possibilidades: doação, restituição de capital, adiantamento de legítima, permuta, etc. ilícitas ou não. Assim retornamos ao mesmo ponto onde estávamos no número 37, para verificarmos que tal problema só pode ser encaminhado via interpretação estimativa.

Tanto é verdade que a anulação do ato não resolve o problema da evasão, que desconheço caso em que o Fisco tenha utilizado da faculdade prevista no art. 105 do Código Civil, mormente a partir de 1966, em face do que dispõe o art. 118 do Código Tributário Nacional. Por outro lado, o conceito de simulação não é tão definido e estratificado, como alega SAMPAIO DÓRIA. O nosso atual Código Civil (art. 102) de sacolheu uma das formas de simulação capituladas no seu Projeto primitivo, a reserva mental (no que o Projeto seguia o Código alemão). (154)

Há de se observar, também que o conceito de simulação diz respeito ao ato jurídico, percebível no ato viciado

154. CIVIS BEVILACQUA. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Ed. Rio, ed. Notícia, Rio de Janeiro, 1977, p. 353.

do isoladamente. Já certas formas abusivas só são percebidas ao longo de uma série de atos, dentro de uma totalidade sucessiva. O ato considerado isoladamente não padece de nenhum vício, mas considerado dentro de uma totalidade sucessiva em que se integra, dá a ver que a estrutura lógico-jurídica utilizada não é compreensiva do seu sentido, mesmo que não se enxergue uma das formas de simulação no ato focalizado.

Bem ilustrativo dessa situação descrita acima, embora ainda não apreciado pelo Judiciário (ao que se sabe), é o seguinte caso de evasão. Certa indústria considerada de interesse relevante para o Nordeste, para atrair subscritores, utilizava a soma entregue pelo subscritor, pessoa física, para adquirir certificado de depósito a prazo fixo que era dado ao subscritor. Este, ao tempo que subscrevia as ações novas, ou torgava poderes à sociedade para transferir as ações a quem a provesses. Com este procedimento, a pessoa física utilizava o valor da subscrição em dinheiro para abater da Renda Bruta, obtendo a vantagem fiscal de pagar imposto de renda a menor. O ato da subscrição atendeu às exigências legais para dar direito ao abatimento que, só posteriormente, foi condicionado à não alienação das ações novas pelo prazo de dois anos. Toda via, observada a conduta mais além, quando a sociedade entregava certificados de depósito a prazo fixo em valor equivalente ao da soma subscrita, a conduta da sociedade não pode ser vista como de mera doação, nem a conduta das pessoas físicas, subcrevendo as ações e imediatamente autorizando a sociedade a aliená-las e recebendo desta os certificados de depósitos, pode ser compreendida como uma subscrição de ações. A estrutura conceitual mais adequada para compreender e vivenciar o caso é da mera aquisição de certificados de depósitos a prazo fixo, deixando o torneio da "subscrição" de ser circunstância mais significativa do caso, para se colocar neste devido lugar, de circunstância arcontica, o recebimento dos certificados de depósito, em correspondência com o valor da quantia em dinheiro entregue à sociedade. Este procedimento lesivo ao fisco, certamente, seria visto pelo defensor da interpretação econômica co-

mo um abuso de formas e dificilmente deveria ser enquadrado em uma das três formas de simulação indicadas pelo art. 102 do Código Civil vigente.

39 ATO INVÁLIDO, ATIVIDADES ILÍCITAS E INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

A explicação dogmática da tributação dos atos inválidos, bem como das atividades ilícitas, tem sido apontada como um trunfo da doutrina da interpretação econômica. A afirmação de que o fato imponível é sempre um fato e jamais um ato ou negócio jurídico (155) parece de difícil assimilação, quando a própria lei erige um negócio jurídico como fato gerador. Na verdade, a necessidade de ver no fato imponível suas circunstâncias fáticas nada mais é do que sentir a premência de interpretar o fato e não a estrutura legal que descreve o fato em sua generalidade. É bem verdade que o art. 118 do Código Tributário Nacional funciona como um "tolitur quaestio" no nosso direito positivo, mas não impede o debate dogmático da questão. A solução está no compreender o fato, a partir da conceituação dada pela lei. O inquinamento de vício ao ato não o faz desaparecer da vida, podendo ser compreendido como um fato imponível, ou não. A proibição de restituição, em caso de desconstituição de ato jurídico, deve ser entendida em razão de já ter havido a ocorrência do fato gerador e não em razão de a invalidez do ato observada posteriormente. A generalização é perigosa, porque pode ser que o ato inválido que sofreu tributação não "realizasse a hipótese de incidência", tendo sido pago o tributo indevidamente.

155. Cons. AMILCAR DE ABADJO FALCÃO. Fato Gerador da Obrigação Tributária..., p. 61. RUBENS GOMES DE SOUSA. Estudos de Direito Tributário. São Paulo, S. Paulo 1960, p. 163.

A questão da tributação das atividades ilícitas tem sido envolvida por preconceitos éticos e pré-jurídicos, segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER. Apesar de a maioria da doutrina advogar a tributação das atividades ilícitas (princípio do "non olet"), a jurisprudência tem sido recalcitrante em admitir a tributação de atividades proibidas pelo Estado. (156) Dizer que a atividade ilícita não deve ser tributada, ou distinguir, como faz ORONZO QUARTA, as atividades "contra legem" das imorais toleradas, para defender a tributação apenas dessas últimas, nada tem a ver com a interpretação, pois esta se faz mediante a lei. Ora, normal e necessariamente, a lei descreve os fatos, conjuntos de fatos ou situações de fatos como hipóteses de incidência tributária, independentemente de considerar os fatos ou atos lícitos ou morais, sob pena de descaracterizar a receita tributária.

É interessante notar que a interpretação econômica chamada a explicar a tributação das atividades ilícitas não se define em termos de uma variante conceitual e ainda chama ao jogo a noção de causa, definida como capacidade contrbuitiva, aproximando-se da doutrina tradicional que vê no princípio da isonomia a explicação da tributabilidade das atividades ilícitas. A noção da causa pode ser um remédio ineficaz e contraditório, a depender do caso. À rigor, o agiota que foi compelido a devolver os juros extorsivos, ou o ladrão que foi obrigado a ressarcir as vítimas, poderiam contestar a tributação dos seus ganhos porque a causa seria precária, desde que seus ganhos ilícitos estariam sujeitos a devolução, como efetivamente ocorreu.

Se a lei define a hipótese de incidência, independentemente de ser o fato ou situação lícitos, ou não, se diz que paga imposto de renda quem auferir renda, sem declarar que esta renda deve provir de atividades lícitas, não pode o intérprete desonerar o contribuinte criminoso ou contraventor, sob pena de estar extrapolando o canal conceitual legal, o que equivale cair em outra estrutura conceitual - a da isenção - sem que houvesse lei isentiva. Por outro lado, a circunstância de que o Estado não pode tirar proveito de atividades que ele mesmo proíbe, sob pena de acobertá-la, não procede, desde que não se tributa a atividade *per se* ilícita, mas independentemente de sua licitude ou ilicitude. Acircunstância a que se deve apegar o intérprete, capaz de dar a chave do entendimento do caso. É o fato de que, desonerando as atividades ilícitas, está-se favorecendo atividades "contra legem" duplamente: por serem proibidas pela lei e por estarem tributadas segundo a lei.

40. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA, LEGALIDADE E IGUALDADE

Ao tempo em que seus corifeus ressaltam as virtudes da interpretação econômica como realizadora do princípio da isonomia, procurando dar igual tratamento tributário aos fatos economicamente iguais, evitando que contribuintes mais vivazes sejam tratados diferentemente de outros desastresados, os críticos dessa doutrina procuram indicar o princípio da legalidade como um obstáculo intransponível para a adoção desse especial método interpretativo. Esta é uma situação evidentemente contraditória, pois um princípio constitucional não deve ser afirmado perante a negação de outro. É claro que, em termos de interpretação econômica, devemos-nos situar em relação a uma das suas variantes conceituais, para verificarmos a procedência das virtudes e das críticas. Dizer que a interpretação econômica contraria o princípio da legalidade é encerrar o método interpretativo através de uma de suas mais radi-

156. Conf. A. A. PALÇA. Fato Gerador da Obrigação Tributária, p. 91. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES. Tributação das Atividades Ilícitas. In: Interpretação no Direito Tributário. EDUC/Saraiva, S. Paulo, 1975, p. 326.

cais variantes conceituais. No entanto, este tem sido o ponto mais combatido da doutrina.

" A substituição do critério jurídico, que é objetivo e seguro, pelo seu conteúdo econômico que é subjetivo, incerto e elástico, na qualificação do fato gerador e no processo de sua atribuição a uma pessoa física ou jurídica, implica trocar o princípio da legalidade por cânones de insegurança e de arbítrio, incompatível com o sistema constitucional brasileiro". (157)

Os defensores da interpretação econômica contrataram:

"Verdadeiramente, o que aí existe é a recíproca do dever de legalidade a que está sujeita a própria administração: se o esquema legal da tributação é vinculante para o Estado, não há porque deixar de sê-lo para o contribuinte. Há uma decisão da Corte Suprema norte-americana em que isto é dito de modo magistral: "To hold otherwise would permit the schemes of taxpayers to supersede the legislation in the determination of time and manner of taxation". (158)

Se o princípio da legalidade não é indispensável no Direito Tributário, a ponto de as exceções quase anulem o princípio, o aspecto normativo do direito exige que o intérprete se refira a uma conceituação normativa prévia, para poder compreender o caso como um fato gerador, sob pena de incidir em "interpretatio abrogans". A moldura conceitual para o caso há de ser referida à lei, ou outra norma geral, não podendo o intérprete criá-la ao seu bel-prazer.

Contraditoriamente, AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO vê no princípio da igualdade um preceito programático ("directory

157. BILAC PINTO. *Estudos de Direito Público*..., p. 74.

158. Apud A. A. FALCÃO. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*..., p. 44.

provision") dirigido ao legislador, do mesmo modo que vê o princípio da capacidade contributiva, "versão, em matéria tributária, do princípio geral da isonomia". Considerado o princípio da capacidade contributiva como mero preceito programático, dirigido ao legislador, não deve o intérprete perquirir a noção da causa, para aqueles que vêm na capacidade contributiva a causa da obrigação tributária. A noção de causa, tal como outros conceitos correntes representa uma tentativa de dar tratamento lógico e conceitual à valoração exercida pelo intérprete. Neste aspecto, está ligada ao trabalho do intérprete e não do legislador. Erigidos o princípio da igualdade e, implicitamente, o da capacidade contributiva à dignidade constitucional, deixaram de ser fontes valorativas para serem fontes normativas, das quais o intérprete não pode prescindir. Tais princípios são dirigidos ao legislador como também à administração e aos juízes, segundo o ensinamento constitucional mais atual (159), em que pese a opinião do respeitado tributarista baiano, bem como a não menos respeitada lição de ALBERTO XAVIER. (160) Com efeito, se a lei ofende o princípio da isonomia, o intérprete não deve considerá-la como integrante do ordenamento jurídico. O que há, no entanto, é que a presunção da constitucionalidade das leis impede que o intérprete agodadamente considere uma lei inconstitucional. Por outro aspecto, a isonomia não tolhe critérios de política legislativa, apenas veda discriminações pessoais, o que lhe dá aplicação restrita.

159. PONTES DE MIRANDA nos "Comentários". MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO. *Curso de Direito Constitucional*. Saraiva, 4a.ed., S. Paulo, 1973, p. 268.

160. *Os Princípios da legalidade e da tipicidade da Tributação*. Ed. Rev. dos Tribunais, SP., 1978, ps. 74 e 75.

CAPÍTULO IX

-AVALIAÇÃO FINAL DA DOUTRINA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA-

41. Uma polêmica mal conduzida. 42. Saldo da doutrina da interpretação econômica. 43. Futuro da interpretação econômica.

41. UMA POLEMICA MAL CONDUZIDA

Conforme verificamos ao longo desta dissertação, a polêmica travada em torno da doutrina da interpretação econômica não foi conduzida a partir da "prévia definição dos termos" voltairiana. Os ataques e contra-ataques à teoria da interpretação econômica não levaram em conta a realidade multifária da mesma. Contudo, o pior defeito da condução da céleuma foi deixá-la sem o enfoque da Teoria Geral do Direito. Não souberam os tributaristas, ao sentirem as insuficiências e inexactidões dos métodos hermenêuticos tradicionais, conduzir sua crítica a esses métodos a partir de um exame dos alicerces filosóficos e dos conceitos de Teoria Geral do Direito implícitos nesses métodos. E, assim, a polêmica não buscou o terreno da Teoria Geral do Direito, onde frutificaria melhor, ficando restrita ao recinto do Direito Tributário.

42. SALDO DA DOUTRINA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Um breve apanhado do rastro histórico da teoria da interpretação econômica dá a entender alguns resultados marcantes, que nos levam à conclusão que esta doutrina contribuiu para aprimorar a teoria do Direito Tributário e indicar, empiricamente, a senda correta da teoria da interpretação.

No campo do Direito Tributário, a interpretação econômica contribuiu para desfazer o tabu da intributabilidade das atividades ilícitas e para dar base dogmática ao intérprete e ao legislador, inclusive para combater a evasão mediante utilização abusiva de formas e para compreender a tributação de atos jurídicos inválidos. Assim é que a recente atualização do Código Tributário Alemão (AO-1977) trata tais as

suntos em seus §§ 40, 41 e 42. (161)

No campo da Teoria Geral do Direito e, mais especificamente, na área da teoria da interpretação, a doutrina da interpretação econômica teve o mérito de intuir a insuficiência do normativismo, trazendo para o campo do direito a valoração a que se autoriza o intérprete. Ao pretender um método diferente para interpretar o direito tributário, a interpretação econômica passou recibo da inutilidade dos demais métodos, justamente no que todos tinham de comum: o de descartar os fatos da interpretação da lei. Faltou-lhe base de Teoria Geral do Direito, no entanto, para desenvolver esta intuição em termos de uma crítica à interpretação tradicional, preferindo acreditar, erradamente, que o direito tributário exigia método específico de interpretação. Seu saldo negativo foi permitir agasalhar a valoração destruturada proposta pelo direito livre, gerando a insegurança que significa a própria inexistência do direito, já que este pressupõe um mínimo de ordem e segurança.

43. FUTURO DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Enquanto perdurar a concepção de que direito é norma e de que só é possível uma Ciência do Direito purificada dos aspectos valorativos e fáticos da experiência jurídica, veremos o mesmo embate em volta da doutrina da interpretação econômica. Esta polêmica só poderá ser superada, quando os juristas entenderem construir a Teoria Geral do Direito a partir de uma fundamentação ontológica, reconhecendo no direito um objeto cultural e vendo no método empírico-dialético o caminho para conhecer o fenômeno jurídico em sua integralidade.

161. Novo Código Tributário Alemão. Forense/IBDT, Rio, 1978, p. 17.

No entanto, a maioria normativista (162) dos nossos juristas continua fechando os olhos ao aspecto valorativo, com medo de estar incidindo em acientífico junsaturalismo. A evidência da atividade valorativa do intérprete continua sendo mimetizada por indefinidos conceitos, insuficientes e inadequados para conterem a realidade estimativa do direito. Dentro desta perplexidade, a doutrina da interpretação econômica perdurará, a tendendo a uma exigência da experiência jurídica, à medida que se volta para os fatos.

Das suas variantes conceituais, é a do combate ao abuso de formas a fadada a esta sobrevivência. Assim é que o novel Código Tributário Alemão (AO-1977) não desprezou a experiência de 1919 e 1934, estatuinto em seu § 42 que:

" 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 fenôme
"nos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica
"adequada".

Além desta redução da interpretação econômica a mera técnica de combate à evasão mediante abuso de formas, a tendência do legislador a definir as hipóteses de incidência de tributos re correndo à descrição econômica, ao invés da identificação da forma jurídica do fato ou situação, escasseou o terreno próprio para o desenvolvimento da interpretação econômica.

De qualquer sorte, a valoração que o método da interpretação econômica autoriza ao intérprete, confirmada pela diuturna prática dos nossos tribunais, será sempre um veio aberto à investigação do jurista e uma luz que indica o caminho de uma Ciência Jurídica afeita à realidade valorativa do direito, mas liberta do idealismo junsaturalista e dos voluntarismos arbitrários.

162. Conf. A. A. BECKER. Ob. cit., p. 54.



Revista TRIBUTÁRIA
- JORNAL DE FISCALIDADE -