

Copyright © 2013 By Editora Noeses
Produção gráfica/arte: Denise Dearo
Capa: Ney Faustini
Revisão: Semiramis Oliveira
Coordenação: Alessandra Arruda

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

F163f

Falcão, Amílcar de Araújo.
Fato gerador da obrigação tributária / Amílcar de Araújo Falcão /
– 7. ed. – São Paulo : Noeses, 2013.
175 p.

1. Fato gerador. 2. Obrigação tributária. I. Geraldo Ataliba, Flávio
Novelli (revisor). II. Alionar Baleeiro, José Souto Maior Borges (prefácio).
III. Geraldo Ataliba, Rubens Gomes de Sousa (apresentação).

CDU 336-2

Janeiro de 2013

Todos os direitos reservados



editora
NOESES

Editora Noeses Ltda.

Tel/fax: 55 11 3666 6055

www.editoranoeses.com.br

Capítulo III

FATO ECONÔMICO DE RELEVÂNCIA JURÍDICA

Sumário: 14. *Fato jurídico, consistência econômica.* 15. *Capacidade contributiva.* 16. *Consequências da noção.* 17. *Interpretação da lei tributária.* 18. *Interpretação econômica, evasão tributária e economia de tributo.* 19. *Fatos geradores jurídicos, abstratos ou formais.* 20. *Princípio documental e princípio negocial.* 21. *Tributação de atos nulos e anuláveis.* 22. *A simulação em matéria tributária.* 23. *Tributação das atividades ilícitas, criminosas ou imorais.* 24. *Causa da obrigação tributária.* 25. *Impostos sobre atos ou negócios jurídicos.* 26. *Conclusão.*

14. Fato jurídico, consistência econômica

É o fato gerador um fato jurídico em sentido estrito. Pode exprimir-se a mesma ideia afirmando não ser ele, para o Direito Tributário, um ato jurídico de conteúdo negocial ou um negócio jurídico.¹

1. Não cabe aqui entrar na controvérsia em torno da teoria do negócio jurídico, nem manifestar preferência quer pela classificação bipartida

Uma peculiaridade, entretanto, possui esse fato juridicamente relevante para o Direito Tributário: constituir um

ou pela classificação tripartida dos fatos jurídicos. Daí, no texto, falar-se, alternativamente, em ato jurídico de conteúdo negocial ou em negócio jurídico para designar aqueles fatos humanos em que o efeito jurídico é a realização da própria disposição da vontade. Biagio de Giovanni (*Fatto e Valutazione nella Teoria del Negozio Giuridico*, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Nápoles, 1958), referindo-se à posição dominante entre os pandectistas, diz a propósito do negócio jurídico: "nel negozio l'effetto è la realizzazione del voluto" (p. 51); no negócio, acrescenta De Giovanni, em comentário à tese de Enneccerus, "la volontà dell'effetto non appare riducibile alla statica fattispecie, ma in essa se delinea con evidenza un'autonoma capacità ordinante" (cf. op. cit., p. 43). Alfonso Tesouro, *Atti e Negozi Giuridici*, Cedam, Padova, 1933, p. 89, distingue o ato jurídico propriamente dito do negócio jurídico nos seguintes termos: "atto è una manifestazione di volontà, che abbia, comunque, rilevanza per il diritto, negozio è quella particolare manifestazione di volontà alla quale sono ricollegati effetti giuridici". Enfim, quando no texto se faz menção a atos jurídicos de conteúdo negocial e a negócios jurídicos, indiferentemente, o objetivo é, de tal modo, aludir aos fatos humanos em que o efeito jurídico tem como causa eficiente a vontade dos que dele participam. Quer-se, assim procedendo, distinguir tal hipótese daquela em que o ato interessa apenas pelo seu aspecto descritivo, como pressuposto para que sobre ele incidia a valoragão diada pela norma jurídica; já nessa hipótese será o fato tomado, para usar uma expressão consagrada, com uma função simplesmente mediadora ou intermediária entre a norma e o efeito jurídico. Essa verdade, procuram significá-la Cesarini-Storza e De Giovanni, quando discorrem sobre o significado da velha expressão *ex facto jus oritur*, dizendo o primeiro que "il diritto sorge non col fatto, ma con la qualificazione giuridica del fatto", e acrescentando o segundo que o brocardo "serve ad indicare appunto che la regola giuridica è solo uno dei termini di una dialettica, la quale ha come elemento medio il fatto qualificato; si è parlato to in questo senso di una funzione mediatrice del fatto, mediatrice cioè del trapasso dall'astratta e generica statuizione della norma alla particolare figura di qualificazione giuridica di uno o più contegni" (cf. De Giovanni, op. cit., pp. 21, 22 e nota 3). Daí as palavras exatas do já tantas vezes citado De Giovanni, com apóio em Von Tuhr e Regelsberger "i fatti non hanno un'autonoma capacità creativa di diritto, ma è l'ordinamento che li prevede e presta (verleiht) loro la capacità di essere a l'origine di dati rapporti; essi rappresentano soltanto l'insieme degli elementi necessari perché intervenga un effetto giuridico. Nella logica del fatto l'a causalità giuridica è arbitrariamente creata dalla legge" o ciò d'altra parte, è evidente perché "Tatsachen und Rechtsfolgen werden von positiven

critério, um índice ou um indício para a aferição da capacidade de econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui.

Rechtbestimmmt" (ou seja: Fatos e efeitos jurídicos são determinados pelo direito positivo), cf. op. cit., p. 27. Sobre fato jurídico, ato jurídico e negócio jurídico, cf. entre outros: Erich Danz, *A Interpretação dos Negócios Jurídicos*, trad. port., Saraiva, São Paulo, 1941, pp. 18 a 25; Emilio Betti, "Atti Giuridici", in *Novissimo Digesto Italiano*, Utet, 1958, vol. 1^a, tomo 2^o, pp. 1.504 e segs.; *idem*, *Teoria General del Negozio Giuridico*, trad. esp., Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, *passim* e especialmente às pp. 4, 6, 11, 46, 50 a 52; Carlo Maiorca, "Fatto Giuridico - Fattispecie", in *Novissimo Digesto Italiano*, 1961, Utet, vol. VII, pp. 112 e segs.; Matteo Ferraria, *Negozio Giuridico - Concetto, Mito*, 1950, Giuffrè, especialmente pp. 9 e segs.; Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Parte Geral, 1954, 2^a ed., Borsari, vol. II, pp. 187, 193 e 450, além de outras passagens; *idem*, *ibidem*, vol. III, pp. 3 e segs. Uma última observação, de especial interesse para a teoria do fato gerador é que o mesmo fato pode, conforme a maneira como o tome o ordenamento jurídico, ser considerado fato jurídico em sentido estrito ou ato negocial. Eis a propósito o ensinamento de Betti, *Atti Giuridici*, cit., p. 504: "Decisiva, è, per contro, la validazione del contegno nell'orbita di un dato diritto. Se qui l'ordine giuridico prende in considerazione il contegno dell'uomo in se stesso e, nel trattamento che vi ricollega, valuta tipicamente la coscienza che di solito l'accompagna e la volontà che ne determina l'indirizzo, si dovrà qualificare il fatto come atto giuridico. Dovrà invece qualificarsi come fatto puro e semplice il fatto anche volontario, quando in esso il diritto tiene in conto il risultato o fenomeno naturale come tale, prescindendo da una eventuale volontà concorrente; oppure quando esso considera bensì l'operare dell'uomo sulla natura esteriore, ma ciò facendo valuta, più che l'atto umano in se, il risultato di fatto cu il contegno mette capo, vale a dire la modificazione oggettiva che esso apporta allo stato di cose preesistente", o mesmo Betti, na sua *Teoria General...*, cit., p. 11, realinha tais conceitos. Pontes de Miranda, *Tratado*, cit., vol. II, p. 450, também focaliza a matéria. M. S. Giannini, *Lezioni di Diritto Amministrativo*, 1950, Giuffrè, vol. I, p. 372, designa sob o nome de "digiressione dell'atto in fatto" a circunstância a que se está fazendo referência: "Allorchè un evento costituito da un atto opera come fatto, questa operatività è indipendente dal volere dell'atto, ed è l'atto come tale che diviene un'occasione, verificandosi la quale opera il contegno disposto dalla legge. Dimodoché, ai fini limitati di alcune qualificazioni giuridiche, una realtà che nasce come atto e che non perde mai la sua natura di atto, digredisce anche in fatto giuridico, acquistando una separata operatività." E, mais adiante aludindo à problemática do fato gerador, acrescenta, à p. 374: "Per gli atti di diritto privato ancor oggi la digressione si manifesta principalmente

Por outras palavras, em sua essência, substância ou consistência é o fato gerador um fato econômico, ao qual o Direito em presta relevo jurídico.

Entenda-se bem a afirmativa que acabamos de fazer: Não se asseverou aqui, como aliás fazem certos autores, ser o fato gerador, simplesmente, um fato econômico, o que se afirmaria incorreto; sim, por isso que, considerados pelo Direito para que se lhes confirmem efeitos ou qualificações juridicamente relevantes, os fatos políticos, econômicos, sociais em geral, ou mesmo os do mundo físico, passam a conceituar-se como fatos jurídicos.

Quis-se assinalar, porém, que o aspecto do fato gerador que o legislador tributário considera para qualificá-lo é a sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de metro, de indicação por que se afira a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.²

in qualificazioni di diritto pubblico, p. es., tributario per alcune imposte indirette: ai fini di queste l'atto privato viene in rilievo come fatto economico indice di un trasferimento di ricchezza, di un impiego di capitali, e simili, ed opera come fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria e talora come presupposto (fatto permissivo) per l'esercizio di poteri da parte di organi tributari."

2. Sobre a discussão da matéria, cf. Gaetano Liccardo, "Personalità e Capacità Tributaria", in *Rassegna di Finanza Pubblica*, 1956, ano I, n.º 1-2, especialmente pp. 65 a 69; Benvenuto Griziotti, "Il Principio della Capacità Contributiva e sue Applicazioni", in *Staggi sul Rinnovamento dello Stato della Scienza delle Finanze e del Diritto Finanziario*, Giuffrè, 1953, pp. 347 e segs.; Ezio Varoni, "Note Introdotive allo Studio della Capacità degli Enti Morali nel Diritto Tributario", in *Opere Giuridiche*, Giuffrè, 1961, vol. I, pp. 425 e segs.; Kurt Schmidt, *Die Steuerprogression*, Kyklos-Verlag, Basel - J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1960, p. 46, registra opiniões pessimistas quer sobre a capacidade contributiva, quer sobre a justiça tributária, destacando-se entre outras as de Speiser ("todos consideraram justo imposto o imposto que outros deviam pagar") e de Grossmann ("em nenhuma região da vida humana consuma o subjektivismo maiores orgias"); acrescenta Schmidt, entretanto, ser válida a conclusão favorável a um conceito da capacidade contributiva ou da justiça fiscal (*Steuergerechtigkeit*) em termos relativos:

Em verdade, o ideal seria que concretamente se pudessem mensurar, de modo direto e imediato, pelo património e pela renda, a capacidade que tem cada um de contribuir para o custeio das despesas públicas. Tal solução é utópica e inattingível e, pelas distorções decorrentes de sua impraticabilidade, afigurar-se-ia mesmo de adoção inconveniente, dadas as inevitáveis fraudes que propiciaria, além da insegurança jurídica que acarretariam para o contribuinte as atividades inquiritoriais do fisco para tornar factível o resultado.

Encontrou a técnica jurídica, para superar tais impossibilidades ou inconvenientes, a via de elegerem-se fatos ou circunstâncias aptos a denunciar a existência de capacidade econômica.

O conceito de fato gerador nada mais representa, pois, do que a sublimação ou a síntese dessas ideias e propósitos.

15. Capacidade contributiva

Na actual fase evolutiva das finanças do Estado, caracteriza-se a receita pública, por ser, predominantemente, de natureza tributária e estar sob a regência do princípio da capacidade contributiva.

"Parece, por conseguinte, duvidoso que se possa estabelecer uma justiça fiscal geral, objetiva e absoluta. Prevalece a impressão segundo a qual se trata, não de algo absoluto, mas "relativo quanto ao tempo (histórica) e ao lugar, condicionado pela cultura do povo"; isto é, de uma justiça convencional que tem desde sempre mudado segundo a condição social, o nível cultural, a raça, as concepções predominantes, a filiação partidária, a personalidade, e que continua sempre mudando. Enfim, dela se pode justamente dizer que sua variabilidade histórica é imprevisível, não se podendo por isso reclamar-lhe nunca uma validade geral" (cf. op. cit., pp. 45 e 46). Sobre a matéria em geral, cf. Emilio Giardina, *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, cf. Emilio Giardina, Arnaldo de Valles, "Limiti Costituzionali alle Leggi Tributarie", in *Studi in Memoria di Benvenuto Griziotti, a cura dell'Istituto di Finanza*, Milão, Giuffrè, 1959, pp. 93 e segs.

É certo existirem objeções à validade científica do princípio da capacidade econômica, pelo menos entendida esta em sentido absoluto.

Entretantes, não há negar que, até mesmo por expressão determinada do direito positivo, tal postulado está consagrada nos Estados modernos e representa a versão, em matéria tributária, do princípio geral da isonomia.

Tal qual acontece com a isonomia objetiva, também o princípio da capacidade econômica inserido nas Constituições e programático, diretivo ou diretório (*directory provision*), ao judiciário e dependendo a sua concreta invocação ou interpretação e pelo aplicador de princípios de atuação e de regulamentação a serem traçados pela lei.

Entende-se, porém, que, escolhido o fato gerador de um tributo, sobretudo de um imposto, o legislador terá levado em conta a capacidade econômica dos sujeitos passivos das respectivas relações tributárias.

Tal capacidade econômica é considerada, de regra, em termos afirmativos. Casos, porém, existem em que a capacidade econômica é tomada de modo negativo, de forma que a tributação se estabelece em vista de sua inexistência, ou, pelo menos, o propósito de superá-la: os tributos, nesse último caso, dizem-se extrafiscais ou com finalidades extrafiscais, dependendo a sua legitimidade da idoneidade do exercício do poder de polícia (*police power*) a que sirvam de manifestação e instrumento.³

Em qualquer das hipóteses, será o fato gerador considerado como índice da capacidade contributiva ou econômica a ser adequadamente atingida pelo tributo.

3. A expressão "poder de polícia" é aqui usada com a acepção que lhe dá o direito anglo-americano, de modo a abranger também o poder legislativo. Sabe-se que tal concepção não é aceita pela doutrina continental-europeia. Esta vincula o poder de polícia apenas à atividade administrativa.

Já se vê que ao Direito Tributário interessa precipuamente o resultado econômico, ou seja, a relação econômica subjacente no acontecimento ou fato definido como fato gerador. Em termos gerais, embora, mas com evidente referência ao fato gerador, foi dito, por isso mesmo, que "in Direito Tributário ogni rapporto è perverso sempre da una linfa economica".⁴

Na alusão, pois, a atos, fatos ou circunstâncias para a definição do fato gerador, tem a lei tributária em vista surpreender os indícios de capacidade contributiva que, assim, sob a forma jurídica considerada, se denuncia.

Explica-se, deste modo, a dúplice assertiva feita ao início do presente capítulo: a) a de ser o fato gerador um fato jurídico e nunca um ato negocial ou um negócio jurídico para o Direito Tributário; b) a de que, sendo para o Direito Tributário um fato jurídico, consiste o fato gerador num fato econômico de relevância jurídica.

16. Consequências da noção

Assim equacionado o problema, torna-se fácil o deslinde de várias questões sobre que, por sinal, alguma divergência tem ocorrido entre os autores.

Estão nesse caso, em primeiro lugar, a *verata quaestio* da chamada interpretação econômica da lei tributária, a que já nos referimos (cf. n. 10, *retro*), e, em segundo lugar, o problema da tributação de atos jurídicos nulos, anuláveis, ilícitos ou delituosos, o problema da evasão tributária em sentido estrito etc.

17. Interpretação da lei tributária

Existirá, em Direito Tributário, um método de interpre-

4. Cf. Gaetano Liccardo, *Personalità...*, cit., pp. 56 e 57.

tação que discrepe ou difira dos métodos e sistemas consagrados nos outros ramos do Direito? Certamente não.

O que há, em Direito Tributário, é uma ótica, uma visão ou um ponto de vista diferente daqueles comumente adotados nos demais ramos do Direito e, em especial, no Direito Privado; daí a propriedade terminológica com que os juristas germânicos se referem às considerações econômicas (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) que comporta a interpretação em Direito Tributário.

Em trabalho anterior, tivemos oportunidade de fazer sobre o tema observações cuja reprodução em seguida se nos afigura oportuna.⁵

18. Interpretação econômica, evasão tributária e economia de tributo

Em Direito Tributário, autoriza-se o intérprete, quando o contribuinte comete um abuso de forma jurídica ("Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts"),⁶ a desenvolver considerações econômicas para a interpretação da lei tributária e o enquadramento do caso concreto em face do comando resultante não só da literalidade do texto legislativo, mas também do seu espírito da *mens* ou *ratio legis*.

5. Cf. nosso *Direito Tributário Brasileiro*, cit., pp. 162 a 166.

6. É o critério consagrado pelo § 5º da *Reichsabgabenordnung*, no seu texto de 13 de dezembro de 1919: "Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgegangen oder gemindert werden". Ou, traduzido: "O débito tributário não pode ser objeto de evasão ou redução, mediante o abuso de formas jurídicas de Direito Privado". Vide a respeito, o § 42 da *Abgabenordnung* (AO 1977), que dispõe: "A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a preensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada." (Nota do Atualizador).

Para que tal aconteça, é necessário que haja uma atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intento prático visado.

Vejamos. No mundo das relações econômicas, a cada intenção empírica, ou *intention facti*, corresponde uma intenção jurídica, ou *intention juris* adequada, que se exterioriza através de uma forma jurídica típica. Imagine-se que, para levar a cabo essa mesma *intention facti*, o contribuinte adote uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, embora não proibida pelo Direito Privado, com o único objetivo de, através da manipulação da *intention juris*, obter o não pagamento, o menor pagamento ou o pagamento diferido no tempo de um tributo (*Steuerrortel*, vantagem fiscal), isto é, adotou-se uma forma economicamente inadequada com o único objetivo de provocar a evasão do tributo (*Steuervermeidung*).

Exemplo, aliás, colhido no Direito alemão: existe lá um imposto geral sobre vendas (*Umsatzsteuer*). Determinado contribuinte pretendia vender um automóvel à prestação. Para fugir à *Umsatzsteuer*, deliberou, então, fazer um contrato de locação do veículo, cobrando do suposto locatário um aluguel correspondente às prestações do preço de venda. Cercou o negócio das garantias equivalentes às que existiriam no negócio de venda. Por fim, assegurou ao locatário um direito de preferência para a compra do veículo, ao termo do contrato, por um preço determinado. Não há nenhuma lei, ou nenhum princípio de Direito Privado, que impeça a locação de automóveis em condições tais. Todavia, é patente a inequivalência entre a realidade econômica e a forma jurídica adotada: o único propósito era o de colher uma vantagem fiscal, uma evasão.⁷

7. Cf. Wilhelm Meck, *Steuerschuldrecht*, 1926, p. 53; aliás, em trabalho nosso, sob o título de "Interpretação e Integração da Lei Tributária", in *RDA*, vols. 40/24, discutimos alongadamente o problema e procuramos ilustrá-lo com exemplos concretos.

A autorização dada ao intérprete tributário, a licença que se lhe outorga, é para, pela via exegética, fazer a adequação da realidade econômica de cada caso concreto, quando tal inequivalência ocorra, ao comando legal entendido de acordo com o seu espírito.

A solução, aliás, não é específica de Direito Tributário, conhecendo-a outros ramos do Direito.

Como anota Jacob Wackernagel, a evasão tributária não passa de um caso particular da *fraus legis*, a que a praxe deu uma importância especial: "Steuerumgehung ist der Unterfall der Gesetzesumgehung, dem in der Praxis eine besonders grosse Bedeutung zukommt." (A evasão tributária é um caso particular de fraude à lei, à qual a praxe confere uma especial importância).⁸

A única diferença verdadeira entre o *in fraudem legis agere* (*Gesetzesumgehung*) de Direito comum e a sua modalidade especial de Direito Tributário, a evasão (*Steuerumgehung*), reside no meio empregado para reprimir essa última, que, em Direito Tributário, ocorre através do método da chamada interpretação econômica ("wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Auslegung der Steuergesetze").⁹

Convém entender que nem toda vantagem fiscal alcançada pelo contribuinte constitui uma evasão. Para tanto é

8. Cf. *Die Steuerumgehung und ihre Verhütung*, cit., 1949, p. 29.

9. Cf. nosso trabalho "Autonomia dos Governos Locais em Matéria Tributária", in *RDA*, vols. 47/8 e 9; esse estudo, no texto espanhol, sob o título "Autonomia de los Gobiernos Locales en Materia Tributaria, el Problema de sus Limitaciones Implícitas en un Sistema Constitucional de Discriminación Rígida de Rentas", está publicado na *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*, de Montevideu, ano VIII, janeiro-junho de 1957, nº 1-2, pp. 418 e segs.; e também no volume, editado pela mesma Faculdade, sob o título *Jornadas de Derecho Tributario*, 12-20 de outubro de 1956, Montevideu, 1957, pp. 417 e segs. Vide, também, Falcão, *Introdução ao Direito Tributário*, 3ª ed., Rio, Forense, 1987, pp. 84 e segs.

indispensável que haja uma distorção da forma jurídica, 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 aquela 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*).

Assim, Wackernagel, depois de afirmar que a evasão tributária se distingue da simples economia fiscal,¹⁰ alude, em apoio da licitude dessa última a uma citadíssima decisão de 25 de janeiro de 1960, do Superior Tribunal Administrativo da Prússia, decisão que afirma não estar ninguém obrigado a administrar sua fortuna e suas rendas de tal forma a propiciar ao Estado o máximo de arrecadação de tributos: "... ninguém está obrigado a administrar o seu patrimônio ou as suas fontes de renda, de tal modo a propiciar ao Estado uma imposição tributária maior".¹¹

Assim também se pronuncia Lerouge: "chacun peut aménager son patrimoine ou ses intérêts de telle façon, que l'impôt ait le moins de prise possible. Le devoir moral, non plus que le devoir civique, ne va pas en effet jusqu'à s'obliger à prendre la voie la plus profitable au Trésor".¹²

Em resumo do que vem sendo dito, temos que, para admitir-se o emprego do chamado método da interpretação

10. Cf. op. cit., p. 38: "Deve-se, de mais a mais, distinguir entre a evasão tributária (*Steuerumgehung*), a economia de imposto (*Steuereinsparung*) e a fraude fiscal (*Steuerhinterziehung*)".

11. Cf. Wackernagel, op. cit., pp. 40 e 41.

12. Cf. *Théorie de la Fraude en Droit Fiscal*, 1944, p. 103.

econômica, é preciso que se esteja em presença de uma evasão tributária em sentido estrito (*Steuertumgehung*), ou seja, da adoção de uma forma jurídica anormal, alíptica e inadeguada, embora permitida pelo Direito Privado, para a consecução do resultado econômico que se tenha em vista concretizar. Não basta, pois, qualquer vantagem fiscal, cuja concretização é possível e lícita, no caso de economia fiscal (*Steuerersparnung*); é indispensável a atipicidade ou anormalidade da forma cuja utilização só se explica pela intenção de evadir o tributo.¹³

Mas, não é só. É evidente que a interpretação econômica só se admirará, em cada caso concreto, para corrigir situações anormais artificialmente criadas pelo contribuinte. Por outras palavras, através dela não se pode chegar ao resultado de, na generalidade dos casos, alterar ou modificar, por considerações subjetivas que o intérprete ou o aplicador desenvolvam no que respeita à justiça fiscal, um conceito adotado, pelo legislador. É a isso que se faz alusão, quando se assevera que a interpretação econômica não pode ter o efeito de uma *interpretatio abrogans*.¹⁴

Se, *verbi gratia*, o legislador tributou empréstimos e isentou vendas, por exemplo, não se toleraria que, por meio de interpretação econômica, o exegeta concluisse que, nas vendas à prestação, a relação econômica é semelhante à que se configura através do empréstimo, para, na generalidade dos casos,

13. Cf. Ernst Blumstein, "Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht", in *Zeitschrift für Schweizerisches Recht*, nova série, vol. 52, fascículo 4 (1933), pp. 239-a, 240-a e 243-a.

14. Inaceitável se afigura a tese de Eugen Schlegel, quando pretende incluir considerações de justiça (*Gerechtigkeit*) na interpretação e expressamente fala em condecoração da lei tributária pelo intérprete: "A correção que assim se pratica, consiste na aplicação de considerações económicas no Direito Tributário." Mais adiante, acrescenta: "Não se trata propriamente de uma interpretação conforme ao sentido da lei tributária e da aplicação do seu resultado, mas, antes, como já foi dito, de uma sua *correção*, de uma modificação, consoante um ponto de vista não jurídico, mas económico." Cf. op. cit., p. 13.

concluir pela exclusão destas do conceito de venda e seu enquadramento na incidência prevista quanto aos empréstimos.

O que em tal hipótese ocorreria fora, não uma interpretação da lei, mas uma *emendatio legis*, uma alteração do seu comando, uma *interpretatio abrogans*, à luz de considerações políticas eminentemente subjetivas, que o intérprete desenvolvesse em matéria de justiça fiscal, coisa que não é consentida.¹⁵

Resulta daí que a interpretação econômica só é autorizada, em cada caso, quando haja uma anormalidade de forma jurídica para realizar o intento prático visado e, assim, obter a evasão do tributo. Inversamente, se o ato praticado, a conduta seguida, o procedimento eleito são formas normais ou típicas de manifestação do conceito adotado pelo legislador tributário, jamais poderá o intérprete, utilizando considerações econômicas, alterar aquele conceito, ou a sua amplitude, restringi-lo ou modificá-lo, *vi interpretationis tantum*, para suprimir, na generalidade dos casos, modalidades de atuação nele contidas.

19. Fatos geradores jurídicos, abstratos ou formais

Claro está que hipóteses deverão ser distinguidas, conforme o critério adotado pelo legislador para definir o fato gerador do tributo.¹⁶ Algumas vezes, a lei inequivocamente identifica o fato gerador, incluindo entre os seus elementos constitutivos todos aqueles que formalmente caracterizam determinado negócio jurídico privado. Pertencem a essa categoria os chamados fatos geradores jurídicos ou, ainda, abstratos

15. Cf. nosso trabalho *Autonomia dos Governos Locais* etc., cit., loc. cit.

16. Entre as restrições que fazemos à chamada interpretação econômica, devemos indicar o problema da exegese de disposições relacionadas com a discriminação constitucional de rendas. Cf. nosso *Introdução ao Direito Tributário*, p. 137.

ou formais, por oposição aos denominados fatos geradores econômicos, ou ainda, fatos geradores causais.

A doutrina germânica e a suíça de alguma forma tem em vista essa distinção, quando se refere aos impostos sobre a circulação jurídica ou sobre transações jurídicas (*Rechtsverkehrssteuern*) e aos impostos sobre a circulação econômica ou sobre transações econômicas (*Wirtschaftsverkehrssteuern*).¹⁷

É preciso entender, porém, que de tais classificações não se deve deduzir que a vontade das partes – num negócio jurídico considerado como fato gerador – seja tomada em Direito Tributário como causa eficiente do débito do tributo. Tal vontade é considerada, em matéria fiscal, apenas como elemento objetivo, descritivo do fato gerador: despe-se, por conseguinte, de todo o seu caráter valorativo, ou seja, perde o seu conteúdo negocial.

Não se altera a assertiva inicialmente feita de que, em qualquer caso, o fato gerador tem a natureza de um fato jurídico, ou melhor, de um fato econômico juridicamente relevante, devendo, por isso mesmo, assim ser interpretado.

A caracterização em termos formais rigorosos do fato gerador poderá ocasionar, isto sim, uma limitação aos poderes de investigação do exegeta tributário. É perfeita, nesse sentido, a conclusão de Jarach:

Hay que admitir la posibilidad de este fenómeno, porque hay que admitir que el legislador puede substraer al intérprete el poder de investigar sobre la relación económica que constituye el presupuesto de la obligación impositiva,

17. Cf. Marcel Wurlod, *Forme Juridique*, cit., pp. 31 e 32; Ernst Blumenstein, *System*, cit., pp. 123 e segs.; Wilhelm Merk, *op. cit.*, p. 41; de alguma forma J. I. Ruedin, *Der Begriff des Eigentums in schweizerischen Steuerrecht – Zurechtliche Begriffe des Steuerrechts und wirtschaftliche Betrachtungsweise*, Verlag von H. R. Sauerländer, Aarau, 1935, pp. 34 a 36.

figando taxativamente en características formales lo que queda para su investigación.¹⁸

20. Princípio documental e princípio negocial

É oportuno mencionar, dentro dessa ordem de limitações ao poder de investigação do conteúdo econômico do fato gerador pelo intérprete, a adoção pelo legislador do chamado princípio documental – *Urkundenprinzip* ou *Beurkundungsgrundsatz* – do Direito germânico.

Em que consiste essa noção, que tantos equívocos tem ensejado?¹⁹

18. Cf. Jarach, *El Hecho*, cit., p. 102.

19. Entre soluções equivocadas e criticáveis na matéria, cumpre mencionar a tese de Antonio Berli, *La Legge del Bollo*, Milão, Giuffrè, 1953, p. 28, e, especialmente p. 75, ao afirmar que o tributo incide sobre o documento e não sobre o ato: "Dall'essere un tributo che colpisce il documento e non l'atto...". Aliás em matéria de imposto de selo, convém recordar, de passagem, a dupla assertiva, errônea em qualquer caso, de A. Berli, de que o selo constitui uma receita de monopólio e que a sua aplicação ou o uso do papel selado (*carta bollata*) represente um ônus (*onere*) que se impõe ao contribuinte. No Brasil, surgiram também equívocos para definir a competência da União, prevista no art. 15, n. VI, da Constituição de 1946, e assim saber se era legítima a instituição, com fundamento no art. 21 do Estatuto Supremo, do chamado imposto sobre transações, existente na antiga legislação de São Paulo e na legislação da Guanabara. Para um estudo crítico do problema, cf. Antão de Moraes, *Problemas e Negócios Jurídicos, Direito Constitucional – Administrativo*, Max Limonad, 1949, pp. 19 e segs.; Arnilar de Araújo Falcão, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., pp. 280 e segs.; quanto à competência concorrente, em geral cf. Alomar Baleeiro, verbete "Competência Concorrente", no *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, dirigido por Carvalho Santos, vol. 10, pp. 117 e segs.; e Gilberto de Ulhoa Canto, "Alguns Problemas da Competência Tributária Concorrente", in *RDA*, vol. 57/9 e segs. Contra, sustentando a tese por nós criticada, cf. Castro Nunes, "Problemas de Partilha Tributária", in *RDA*, vol. 1/5; *idem*, parecer, in *RDA*, vol. 51/495 e segs., especialmente p. 498; *idem*, *Soluções de Direito Aplicado*, Liv. Freitas Bastos, 1963, pp. 135 e 165; Barbosa Lima Sobrinho, "A Constitucionalidade do Imposto de Cessão", in *RDA*,