

## A ANÁLISE DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO BRASIL SOB A PERSPECTIVA DO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Antonio Cláudio Portella Serra e Silva<sup>1</sup>

**Resumo:** O poder de tributar exercido no Estado Democrático de Direito encontra obstáculos e limitações que objetivam a proteção do cidadão. Segurança jurídica almejada como ideal de estabilidade das relações sociais. Princípio da legalidade intrínseco ao Estado Moderno que exige a lei como instrumento para conferir legitimidade à criação dos tributos. Estrita legalidade tributária. Descrição minuciosa dos elementos da hipótese de incidência da obrigação tributária. Interpretação econômica. Desconsideração dos fatos praticados pelo contribuinte. Impossibilidade de analisar o fenômeno tributário exclusivamente com base nos efeitos econômicos. Com o presente trabalho, busca-se demonstrar a inaplicabilidade da interpretação econômica no direito brasileiro por incompatibilidade com o princípio da legalidade.

**Palavras-chave:** Poder de tributar. Estado Democrático de Direito. Segurança Jurídica. Estrita legalidade tributária. Interpretação econômica.

### 1. INTRODUÇÃO

A tributação representa atualmente uma das atividades mais importantes para o Estado moderno. Com a instituição e cobrança dos tributos, o Estado consegue auferir recursos para o desenvolvimento de suas atividades e, principalmente, satisfazer as necessidades coletivas.

Analisando o orçamento público, percebe-se facilmente que a principal fonte de receita da Administração Pública é a arrecadação tributária, em que o Estado, a partir da incidência de uma norma jurídica, exige coercitivamente do particular a transferência de uma parcela de sua capacidade econômica aos cofres públicos.

Essa nova realidade do Estado constatada com a verificação de sua dependência em relação à arrecadação tributária decorre da constituição do que se denomina Estado Fiscal, ou, mais modernamente, Estado Democrático e Social Fiscal.

Em verdade, não é segredo que o Estado depende da receita tributária para sobreviver e manter em funcionamento todas as suas atividades. Exatamente em razão disso, quanto maior o custo para o funcionamento da Administração, maior será a dependência do Estado em relação à arrecadação tributária. Nota-se aqui uma relação de causa e efeito, pois,

---

<sup>1</sup> Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Mestre em Direito Internacional Econômico pela Universidade Católica de Brasília. Professor de Direito Tributário do Instituto Camillo Filho. E-mail: acportella2@gmail.com

quanto mais o Estado necessitar de recursos para o desenvolvimento de suas atividades, mais ele precisará retirar riqueza do patrimônio dos particulares, o que significa aumento da carga tributária.

O Brasil é um bom exemplo disso. Com uma estrutura administrativa ineficiente e uma burocracia altamente perdulária, o Estado necessita cada vez mais de recursos para poder desenvolver suas atividades. Não por outra razão, a carga tributária brasileira gira em torno de 38% (trinta e oito por cento) do Produto Interno Bruto nacional, impactando diretamente na formação, produção e distribuição de riqueza, constituindo ainda um importante entrave para o desenvolvimento econômico pleno.

Dentro desse contexto, e considerando que toda ação gera uma reação, os contribuintes desenvolveram métodos e formas com o objetivo de não pagar tributos, ou, pelo menos, pagar o menor valor possível. Dentro dessas formas, podem ser destacados métodos lícitos e ilícitos.

Quanto aos atos ilícitos praticados pelos contribuintes com o propósito de fugir da obrigação tributária decorrente da incidência da norma, esta situação não gera maiores dificuldades, uma vez que a sua caracterização como ato contrário à lei já afasta qualquer possível proteção pelo ordenamento jurídico. Tais condutas quando verificadas não podem ser consideradas para efeitos de tributação, devendo o Estado e seus agentes desconsiderá-las com o propósito de aplicar corretamente a lei e punir os responsáveis por estes.

No presente trabalho, buscar-se-á analisar especificamente a validade da interpretação econômica frente aos atos praticados pelos contribuintes e a sua repercussão e efeitos na relação tributária, identificando concretamente em que medida pode ser admitida tal interpretação.

O objetivo principal a ser desenvolvido consiste na análise da interpretação econômica e a sua compatibilidade com o princípio da legalidade tributária e com a estrutura do sistema tributário nacional. Ao final, será ainda estudada a norma geral anti-elisiva, prevista no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e o seu impacto dentro da relação fisco-contribuinte.

## **2. O PODER DE TRIBUTAR E O ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DE DIREITO**

Historicamente, a cobrança de tributos está diretamente relacionada à formação e consolidação do Estado como entidade representativa dos interesses sociais e protetivos da coletividade. O tributo, assim como toda a atividade financeira do Estado, tem caráter

instrumental, pois é partir da sua arrecadação que são auferidos os recursos necessários para a realização da despesa pública e, por conseqüência, para a viabilização dos investimentos públicos.

Não por outro motivo, a criação e cobrança de tributos estão legitimadas pelo exercício do poder estatal (poder de tributar) e justificadas na idéia de participação e solidariedade.

Dentro desse contexto, é importante compreender que o poder de tributar está atrelado à própria idéia de soberania do Estado, devendo ser exercido por este a partir da delegação do povo. Sobre o poder de tributar, Heleno Torres ensina:

Desse modo, investido de soberania, dispõe o Estado do poder de institucionalizar um sistema tributário, como expressão do Poder de Tributar do Estado, legitimando-se para atuar com independência legislativa, exclusividade de aplicação e autonomia técnica, em relação a todos os sujeitos submetidos à sua ordem.

O Poder de Tributar, enquanto manifestação funcional da soberania interna, é poder constituído, estabelecido constitucionalmente para gestão do respectivo sistema tributário, apto, por via de seus princípios e normas, a possibilitar a entrada de receitas suficientes para o financiamento das atividades inerentes ao Estado, com a aplicação dos tributos existentes. (TORRES, 2001, p. 65)

Nesse sentido, uma das maiores preocupações em torno do exercício do poder de tributar é evitar a sua utilização arbitrária e com desvio em sua finalidade. Para alcançar esse objetivo, buscou-se ao longo do tempo estabelecer formas de limitação ao exercício desse poder, com a definição de regras claras e objetivas para a proteção do contribuinte. A própria evolução do conceito de Estado, com a consolidação e desenvolvimento do Estado de Direito e prevalência da legalidade e da segurança jurídica, exigiu alterações nessa regulamentação, cujo propósito foi estabelecer condições equânimes e justas no trato da relação jurídica cujo objeto é o tributo.

A partir desse entendimento, nasce uma tendência mundial de impor obstáculos e limitações na criação e cobrança do tributo. Como muito bem exposto por Sacha Calmon, “o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil, ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes” (COELHO, 2004, p. 39).

Como conseqüência dessa nova realidade, surgida no Século XI com o princípio da autotributação e seguida pela Constituição dos Estados Unidos da América (1787) e pela Declaração francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), o fenômeno tributário passou a ser estudado não como uma simples expressão de poder, determinado e dominado pela vontade de um soberano ou de uma casta dominante. A tributação passou a levar em

consideração a necessidade de equilíbrio entre os interesses coletivos e os individuais, tomando como base para sua estruturação valores relativos à liberdade, à participação e à solidariedade.

Esses três valores acima indicados como pilares do exercício da tributação moderna decorrem ainda da formação do chamado Estado Democrático e Social de Direito, cujas características foram muito bem analisadas por Ricardo Lobo Torres:

A partir da queda do muro de Berlin (1989), que, com o seu simbolismo, marca o início do processo de globalização, a crise do socialismo e dos intervencionismos estatais e a mudança dos paradigmas políticos e jurídicos, fortalece-se o Estado Democrático e Social Fiscal, que coincide com o Estado Democrático e Social de Direito (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança). Mantém características do Estado Social, mas passa por modificações importantes, como a diminuição do seu tamanho e a restrição ao seu intervencionismo no domínio social e econômico. Vive precipuamente dos ingressos tributários, reduzindo, pela privatização de suas empresas e pela desregulamentação do social, o aporte das receitas patrimoniais e parafiscais. Procura na via da despesa pública, reduzir as desigualdades sociais e garantir as condições necessárias à entrega de prestações públicas nas áreas da saúde e da educação, abandonando a utopia da inesgotabilidade dos recursos públicos. (TORRES, 2007, p. 9)

Sem dúvida alguma, o poder de tributar corresponde à gênese da atividade da tributação, mas deve ser entendido sempre como um instrumento da sociedade, utilizado com uma finalidade fiscal ou extrafiscal consentânea com o interesse coletivo. Da mesma forma que a liberdade individual deve ser respeitada, a solidariedade deve ser um componente intrínseco à obrigação tributária. Ou seja, o Estado só pode criar e cobrar o tributo mediante autorização em lei, mas, observada tal condicionante, o contribuinte passa a estar vinculado ao dever fundamental de pagar o tributo.

Não se admite mais a visão imparcial em favor da Fazenda Pública, ou o posicionamento exacerbado em favor do contribuinte; essas idéias devem emergir para a formação de um novo entendimento, que possa agregar valores individuais e sociais que integram o que Ricardo Lobo Torres denominou de Estado Democrático e Social de Direito.

### **3. A SEGURANÇA JURÍDICA COMO VALOR NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

De acordo com o artigo 1º, da Constituição Federal de 1988<sup>2</sup>, “a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”.

<sup>2</sup> Vade Mecum Saraiva. 2. ed. atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2006, p. 7.

Diante do que dispõe o texto constitucional acima citado, não remanesce qualquer dúvida quanto à opção do legislador pela instauração no Brasil de um Estado Democrático de Direito, cuja amplitude não se resume apenas à junção de características de um Estado Democrático a um Estado de Direito, tendo uma repercussão muito mais extensa, na medida em que adota como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

Assim, da análise percuciente dos artigos que tratam dos princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, nota-se que o propósito da instauração do Estado Democrático de Direito vai muito além da consolidação dos pressupostos da supremacia da vontade do povo, da preservação da liberdade e da igualdade, ou mesmo da submissão do poder Estatal ao primado da lei.

Os pressupostos acima citados são essenciais para a vitalidade do Estado moderno, mas que devem conviver com uma atuação estruturante no sentido de modificação das condições sociais. Segundo José Afonso da Silva, o Estado Democrático de Direito “incorpora um componente revolucionário de transformação do *status quo*.” (SILVA, 2007, p. 119)

Nesse sentido, para a atuação e formação desse Estado, destaca-se a segurança jurídica, valor este que é de extrema importância, uma vez que assegura a efetividade e estabilidade dos direitos fundamentais do cidadão.

Desenvolvendo o tema em seu compêndio de Direito Constitucional, José Afonso da Silva baliza o seu raciocínio na lição do professor argentino Jorge Reinaldo Vanossi, segundo o qual, “a segurança jurídica consiste no ‘conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das conseqüências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida” (SILVA, 2007, p. 119).

Esse princípio é a base da estabilidade social, por isso constitui um elemento vital no desenvolvimento da própria ciência jurídica. Sobre o tema, Miguel Reale assim expôs:

“A Ciência Jurídica emprega, como dissemos, elementos tipo-lógicos com grande frequência. Pode-se dizer, mesmo, que o Direito dentre as ciências culturais, é aquela que mais necessita de elementos classificatórios, de esquemas ideais ou de modelos, que prefiguram normativamente a conduta possível, reputando-a lícita ou ilícita.

A razão dessa necessidade tipológica prende-se aos elementos de certeza e de segurança reclamados pela vida jurídica. O Direito não pode prescindir de elementos claramente determinados, porque sem eles haveria grandes riscos para a liberdade individual. Assim, no campo do Direito Penal existe um princípio, segundo o qual ninguém pode ser responsabilizado por ato que não tenha sido previamente classificado em lei como crime”. (REALE, 2002, p. 57)

Paulo de Barros Carvalho situa a segurança jurídica como princípio geral constitucional, manifestando o referido autor entendimento segundo o qual “a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor justiça, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos” (CARVALHO, 2007, p.166).

A segurança jurídica, como idéia intrínseca ao Estado Democrático de Direito garantidor dos direitos individuais do cidadão, tem reflexo direto no exercício do Poder de Tributar.

Não se pode dizer que esse valor tem uma maior relevância no direito tributário, afinal, como já explicado anteriormente, a sua importância principiológica está relacionada ao próprio Estado Democrático de Direito e, por conseqüência, a toda a sua atividade jurídico-normativa. Entretanto, pelos próprios efeitos da tributação, em que a liberdade individual do particular é afetado pelo exercício desse poder a partir da incidência da norma, a análise da segurança jurídica ganha contornos mais definidos no direito tributário.

Para compreender o tema, faz-se necessário um raciocínio lógico em torno do próprio fenômeno da hipótese de incidência tributária, hipótese esta que descreve um fato, estabelece um mandamento, bem como fixa previamente uma determinada sanção. Geraldo Ataliba ilustra muito bem a estrutura da norma tributária:

“18.22. A norma tributária assume a seguinte configuração;  
Hipótese – ‘se acontecer o fato Y’.  
Mandamento – ‘pague X, em dinheiro, ao estado’ (ou pessoa designada pela lei).  
Sanção – ‘se não pagar, incidirão as seguintes normas...’  
Posta a norma, se e quando acontecerem os fatos descritos, incide o mandamento. (ATALIBA, 2006, p.58)

Dentro desse contexto, percebe-se que a obrigação tributária surge a partir da concretização da hipótese de incidência descrita abstratamente na norma. Por essa razão, para que o particular seja obrigado a pagar o tributo, deve ele ter realizado ou ser responsável pela concretização da hipótese.

Nesse ponto é que a segurança jurídica ganha relevo no direito tributário, na exata medida em que o particular deve conhecer previamente a norma jurídica e seus efeitos concretos, bem como ver respeitados os seus direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal.

Roque Antonio Carrazza ao discorrer sobre o tema, correlaciona a segurança jurídica da tributação aos princípios da tipicidade cerrada, do exclusivismo da vinculação do lançamento à lei, da interpretação estrita da lei, da igualdade, da confiança na lei fiscal e da boa-fé do contribuinte (CARRAZA, 2007, 420).

Assim, dentre os direitos assegurados ao contribuinte e que integram a segurança jurídica da tributação está o princípio da legalidade, segundo o qual é vedado à União, Estados, Municípios e Distrito Federal exigir tributo sem lei que o estabeleça.

#### **4. A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

##### **4.1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

A segurança jurídica deve ser tratada como um valor que espraia seus fundamentos e idéias para todo o ordenamento jurídico, tendo um caráter abstrato e supraconstitucional. Como valor jurídico, a segurança jurídica se concretiza pelos princípios, que norteiam de forma mais concreta a elaboração das regras jurídicas.

O princípio da legalidade tem como fonte primária a segurança jurídica, na medida em que protege os cidadãos contra ações arbitrárias ou discricionárias por parte da administração, vinculando a atuação desta ao comando normativo de caráter objetivo. Nesse sentido, deve ser observado que a segurança jurídica encampa um ideal em torno da estabilidade, vinculando necessariamente a atuação estatal a um juízo de previsibilidade, tanto em relação ao conteúdo da norma, como em relação aos seus efeitos.

Por outro lado, a legalidade ainda prevê que o cidadão somente está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Dentro desse contexto, a norma é utilizada com o claro propósito de assegurar a liberdade individual, também como instrumento de determinação da estabilidade no convívio social.

Assim, o princípio da legalidade nasce da idéia desenvolvida em torno da segurança jurídica (valor), determinando uma limitação ao exercício do poder estatal e estabelecendo um mecanismo de proteção à liberdade individual do cidadão.

Ricardo Lobo Torres desenvolve muito bem a matéria:

Os princípios representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam. A justiça e a segurança jurídica começam a adquirir concretude normativa e ganham expressão escrita. Mas os princípios ainda comportam grau elevado de abstração e indeterminação. Alguns se subordinam à idéia de justiça (capacidade contributiva, economicidade etc.) e outros, à de segurança (legalidade, irretroatividade etc.). Abrem-se para a ponderação, conseqüência da dimensão de peso que possuem. (TORRES, 2007, p.89)

O princípio da legalidade é considerado um princípio constitucional geral, concretamente previsto nos arts. 5º, inciso II, e 37, *caput*, da Carta Magna de 1988. Enquanto princípio constitucional geral, “efunde sua influência por todas as províncias do direito

positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule” (CARVALHO, 2007, p. 168)

Tal princípio exige ainda a edição de lei em sentido formal emanada do Poder Legislativo. Trata-se da reserva de lei ou legalidade específica. A legalidade deve encontrar fundamento e correspondência na soberania popular, sob pena de não alcançar seu objetivo precípua, qual seja, atuar como uma garantia individual do cidadão.

Sobre o tema, José Afonso da Silva assim se posiciona:

“O princípio da legalidade é nota essencial do Estado de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, como vimos, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais. Toda sua atividade fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição.” (SILVA, 1997, 119)

Nesse sentido, aplica-se o princípio da legalidade no direito tributário na medida em que o Estado somente pode cobrar tributo mediante autorização em lei aprovada pelo Poder Legislativo da respectiva entidade federativa dotada de competência tributária, conforme será abordado no item seguinte.

#### **4.2. A ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Conforme exposto anteriormente, a legalidade como princípio balizador da atuação do Estado surge historicamente na Idade Média, com o objetivo de limitar a criação de tributos e repelir os abusos perpetrados pelos governos absolutistas. Pelo princípio da autotributação, o tributo somente poderia ser criado com a concordância dos contribuintes que seriam atingidos pela cobrança. Sobre esse aspecto histórico, Baleeiro ensina:

Por isso, o princípio da legalidade dos tributos, antes de afirmar-se na Revolução Francesa e de manifestar-se enquanto princípio fundamental do Estado de Direito no constitucionalismo do século XIX, derivou primeiro, como registra Ottmar Bühler, do corporativismo medieval. (V. Princípios de Derecho Internacional Tributário, trad. Fernando Cervera Torrejin, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1968, p. 200). Seus precedentes históricos montam ao século XI, sendo, portanto, anteriores à Carta Magna inglesa de João-Sem-Terra. Correspondem ao princípio da autotributação, vale dizer, ao juízo de que os encargos tributários deveriam ser previamente consentidos por aqueles que o suportassem. (BALEEIRO, 2005, p. 50)

Assim, em razão de características peculiares ao fenômeno jurídico da tributação e em decorrência de particularidades em torno de seus efeitos, o legislador constituinte



---

Jan/Jul de 2013

preocupou-se em estabelecer uma regra específica para a legalidade do exercício do Poder de Tributar.

Dessa forma, além do que estabelece o artigo 5º, inciso II, o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 determina que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Pelo que dispõe tal preceito constitucional, o tributo somente pode ser criado ou majorado quando for aprovado por lei. É o princípio da reserva de lei no sentido de que o tributo deve ser instituído e regulamentado por lei específica com autorização dos representantes do povo no exercício da soberania.

A legalidade prevista no artigo 150 complementa o disposto no artigo 5º, inciso II, ambos da Carta Constitucional de 1988, haja vista que o cidadão somente pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Da mesma forma, o cidadão, enquanto contribuinte, paga o tributo apenas quando tal obrigação estiver positivada em lei em sentido formal.

Leandro Paulsen descreve a legalidade tributária da seguinte forma:

Como se vê, a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo.

A legalidade tributária implica, pois, reserva absoluta de lei, também designada de legalidade estrita. Deve poder ser possível determinar, com suporte na própria lei, os aspectos da norma tributária impositiva, de modo a permitir ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir, independentemente da complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos *intra legem*. (PAULSEN, 2008, p. 90)

Trata-se de um princípio constitucional especificamente tributário, que visa extirpar qualquer espécie de conduta discricionária por parte da administração que possa colocar em risco a segurança jurídica. Na atividade tributária deve prevalecer critérios normativos objetivos devidamente aprovados em lei.

Ocorre que a preocupação em torno da legalidade tributária não se resume exclusivamente à criação de uma regra que possa autorizar o Poder Executivo a cobrar tal exação. A norma jurídica deve ser analítica em torno da descrição do tributo nos seus mais diversos aspectos. Ou seja, não basta que a lei crie um determinado tributo, para que seja respeitado esse princípio, faz-se necessária uma regulamentação exaustiva, com a indicação de todos os elementos integrantes do fato gerador.

---

Jan/Jul de 2013

Acerca da legalidade tributária, Gutierrez pontua que:

No Brasil, ao contrário do que ocorreu em alguns países europeus, como a França, a Alemanha, a Itália e até mesmo em Portugal e na Espanha, o princípio da legalidade tem uma compostura muito estrita e rigorosa, impedindo que o Executivo ou a Administração Pública se evadam de seus grilhões. A exigibilidade ou não dos tributos decorre da consumação da situação descrita em lei como necessária e suficiente para a incidência tributária. (GUTIERREZ, 2006, p. 30).

Por esse motivo, a lei que cria o tributo deve definir todos os aspectos necessários para a identificação da espécie tributária, possibilitando ao contribuinte um conhecimento prévio acerca de possíveis obrigações decorrentes da incidência da hipótese descrita na lei.

Aqui está consignada a idéia de estabilidade e previsibilidade quanto ao efeito jurídico do ato praticado. Considerando o princípio da legalidade como garantidor de direitos individuais, o tributo deve estar previamente descrito em lei, com os elementos da hipótese de incidência indicados na norma, de que modo que somente os fatos ocorridos após a atribuição de eficácia da lei possam ser alcançados pela regra tributária.

Dentro desse contexto, a lei deve indicar a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo, os elementos quantitativos do fato gerador (alíquota e base de cálculo), além do elemento espacial e temporal.

Constata-se que a estrita legalidade tributária envolve não apenas a idéia relacionada à reserva de lei formal. Vai mais além, na medida em que impõe o conteúdo da norma em observância ao princípio da legalidade material. Esse aspecto fica muito evidente diante do que dispõe o artigo 97 do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>, em que são elencadas matérias reservadas à lei com a determinação de seu conteúdo.

Em outra vertente, impende ressaltar que a estrita legalidade trabalha com a tipicidade não apenas do fato que consubstancia a hipótese de incidência (aspecto material), como também do próprio dever jurídico decorrente do surgimento da obrigação tributária. Sacha Calmon expõe que:

“Por primeiro, é preciso dizer que, enquanto a legalidade formal diz respeito ao veículo (lei), a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (norma). O princípio da tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. (...) Tipificada, isto é, rigorosamente legislada, deve ser a norma jurídico-tributária, por inteiro,

---

<sup>3</sup> “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do art. 52, e do seu sujeito passivo; IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.” Vade Mecum Saraiva. 2. ed. atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2006, p.730.

---

Jan/Jul de 2013

envolvendo o descritor e o prescriptor, para usar terminologia de Lorival Vilanova. Assim, se a lei institui imposto sem alíquota, não pode a Administração integrar a lei. Esta restará inaplicada e inaplicável”. (COELHO, 2004, p. 215)

Esse aspecto é relevante, uma vez que o tributo deve ser analisado sob a perspectiva de uma relação jurídica, em que as partes são titulares de direitos e deveres e cujo vínculo obrigacional surge por força de dispositivo de lei (obrigação *ex lege*). Tanto o crédito da Fazenda Pública, como o dever de pagar o tributo por parte do contribuinte, estão condicionados à subsunção do fato à norma genérica e abstratamente descrita em lei (em sentido formal e material).

## 5. A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

### 5.1. NOÇÕES GERAIS

O direito tributário tem como objeto de estudo a análise do fenômeno da tributação em toda a sua extensão, envolvendo não apenas o tributo em si, como também todos os aspectos a ele relacionados e que são importantes para a arrecadação da receita pelo Estado.

Apesar de ser uma disciplina jurídica, na regulamentação dos fatos sujeitos à tributação, o direito tributário leva em conta fatos econômicos que denotam capacidade financeira dos seus agentes para suportar os encargos decorrentes da transferência de riqueza em favor do Estado. Trabalha assim com a juridicização desses fatos a partir da descrição dos mesmos como hipóteses de incidência da obrigação tributária.

Dessa forma, constitui um traço marcante do direito tributário sua íntima relação com a economia, visto que todo fato tributário tem um determinado conteúdo econômico. Em decorrência dessa situação, surgiu na Alemanha no começo do século XX a teoria da interpretação econômica que foi acolhida pelo legislador alemão e inserida no Código Tributário germânico de 1919, nos seguintes termos:

“§9º. Na interpretação das leis tributárias deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias.

Vitório Cassone afirma que a interpretação econômica ganhou adeptos em diversos países europeus, tendo sido bastante desenvolvida na Itália pelo trabalho doutrinário de Benvenuto Griziotti:

“Griziotti propugnava por um critério diretivo de modo a poder se fundir em uma doutrina única e orgânica tanto os aspectos jurídicos quanto os aspectos políticos e econômicos dos fenômenos financeiros. Considerava, ainda, Griziotti a presença de uma causa, também no direito tributário, a exemplo do que ocorre no

---

Jan/Jul de 2013

direito civil, tendente a identificar na mesma capacidade contributiva essa causa impositiva.” (CASSONE, 2006, 276)

A base da interpretação econômica é a preponderância do conteúdo econômico do fato tributário sobre o aspecto jurídico. Assim, nessa modalidade de interpretação, a preocupação está em determinar o efeito do ato e não necessariamente a forma jurídica utilizada na concretude deste.

A forma jurídica é inteiramente desconsiderada pela interpretação econômica, sendo possível ao Fisco estender os efeitos de uma norma jurídico-tributária atendendo exclusivamente ao critério econômico.

De acordo com Marco Aurélio Greco, “no Brasil, o projeto que redundou no Código Tributário Nacional continha o artigo 74 determinando fosse a lei aplicada às hipóteses mencionadas e a outras que apresentassem os mesmos efeitos e resultados equivalentes” (GRECO, 2008, 413). Entretanto, esse dispositivo não foi integrado à redação final do Código Tributário Nacional.

Sem dúvida, trata-se de assunto muito polêmico e que divide opiniões na doutrina e cujo aspecto nuclear gira em torno da compatibilidade da interpretação econômica em relação ao princípio da estrita legalidade tributária.

## **5.2. A APLICABILIDADE DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO BRASILEIRO**

Conforme já exposto anteriormente, o Poder de Tributar está limitado pelo princípio da estrita legalidade tributária. Assim, o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, dispõe que não se pode criar ou majorar tributo sem lei que o estabeleça (reserva de lei formal). Complementando o dispositivo constitucional, o artigo 97 do Código Tributário Nacional prevê matérias tributárias reservadas à lei, com a determinação do conteúdo da norma (legalidade material).

Além dos dispositivos acima citados, merece ainda ser observado que o artigo 3º, do Código Tributário Nacional define tributo como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, prevista em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Percebe-se que na determinação de uma maior segurança ao contribuinte, o ordenamento jurídico brasileiro exige que a atividade de tributação seja acompanhada de complexa e intensa normatização, com a determinação de todos os elementos da hipótese de

---

Jan/Jul de 2013

incidência, com destaque para a descrição do aspecto material. Portanto, o fato ou o estado de fato devem estar descritos na lei.

Acerca dos aspectos da hipótese de incidência tributária, Geraldo Ataliba assim se manifestou:

“41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste, é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.

(...)

41.3.1 Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc.) (ATALIBA, 2006, p. 106)

Dentro do que exige a Constituição Federal e o próprio Código Tributário Nacional em termos de detalhamento da norma tributária, o aspecto jurídico é extremamente relevante no tocante à interpretação e aplicação da lei. Não se pode ignorar o alcance reduzido da norma nos limites determinados pelo legislador ao prever uma determinada base impositiva.

Limites que devem ser respeitados quando da aplicação da lei, sob pena de afronta ao princípio da estrita legalidade e, por consequência, desrespeito à segurança jurídica. Exatamente aqui se encontra o problema em torno da interpretação econômica, que não respeita os limites legais definidos na norma tributária. Assim, nota-se a existência da incompatibilidade entre a interpretação econômica e o princípio da estrita legalidade, devendo prevalecer este último como forma de proteção ao Estado Democrático de Direito.

Sacha Calmon sustenta a tese da inaplicabilidade da interpretação econômica no direito brasileiro:

O princípio da legalidade da tributação, como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada interpretação econômica pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício. O que se diz entremostrou-se nas citas que vimos de expor de ALBERTO PINHEIRO XAVIER, retro. Inobstante, é oportuno avançar um pouco mais no trato da matéria. Para logo não existe nenhuma interpretação econômica, toda interpretação é jurídica. O Direito, alfim, opera pela juridicização do fático, como diria PONTES DE MIRANDA. Ora, uma vez juridicizado o real, isto é, uma vez que um fato é posto no programa da lei, a interpretação que dele se possa fazer só pode ser uma interpretação jurídica. Equipole dizer que em Direito Tributário inexistente técnica interpretativa diversa das usualmente conhecidas. Entre outros, IVES GANDRA, SAMPAIO DÓRIA, PINHEIRO XAVIER, GERALDO ATALIBA e RUI BARBOSA NOGUEIRA, este último bem afeiçoado ao Direito alemão, onde o assunto foi intensamente discutido, têm se esforçado permanentemente na demonstração da inocuidade da chamada interpretação econômica, muito defendida pelos Fiscos para dilargar

---

Jan/Jul de 2013

indevidamente a tributação através de uma 'compreensão econômica' dos fatos jurídicos. (COELHO, 2006, p. 30)

Por outro lado, não prospera a alegativa de alguns autores nacionais no sentido de que o direito brasileiro teria recepcionado a interpretação econômica no artigo 109 do Código Tributário Nacional. Primeiramente, essa argumentação é inverossímil, haja vista que a interpretação econômica apresenta incompatibilidade constitucional ao colocar-se contrária ao princípio da legalidade.

Deve-se tomar muito cuidado com a interpretação do artigo 109 do CTN. Isso porque tal dispositivo não concede poderes ao intérprete ou aplicador da norma jurídica para alterar os efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas de direito privado. É importante observar que o artigo 109 faculta ao legislador tal possibilidade, que deve ser exercida dentro dos limites de competência tributária. De qualquer forma, haverá necessariamente uma norma cujos aspectos e formas jurídicas devem ser respeitados e não ignorados por uma interpretação econômica.

Schoueri explica que:

Firmando o entendimento de que a consideração econômica encontra por limite as situações em que se entenda que o legislador tributário efetivamente se fixou em uma categoria de Direito Privado, i.e., que a hipótese tributária exige a presença do negócio jurídico ou da forma jurídica prevista pela lei, então entende-se que ela não é suficiente para coibir a prática de planejamento tributário, quando o contribuinte afasta a ocorrência daquela circunstância civil, mesmo exclusivamente para evitar a tributação. (SCHOUERI, 2011, p. 630).

É claro que toda essa questão deve ser trabalhada e desenvolvida a partir da percepção de que o Estado Democrático de Direito constituído no Brasil tem como princípio angular a legalidade tributária. Também é verdade que num Estado Social a obrigação de pagar tributo consiste num dever fundamental que decorre da própria idéia de solidariedade. Entretanto, como proteção ao valor da segurança jurídica, o tributo deve ser cobrado com base no tipo entabulado na norma, permitindo ao contribuinte a possibilidade de antever os efeitos de seu ato, realizando o planejamento tributário.

Faz-se oportuno transcrever a lição do professor Hermes Marcelo Huck citado por Leandro Paulsen:

“Na busca de maior segurança para o contribuinte, protegendo-o contra as investidas fiscais do Estado, já não se prega na atualidade, uma interpretação exclusivamente econômica da norma tributária... A interpretação da norma há de ser sempre jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. O direito tributário prende-se ao fenômeno econômico, e este não deve ser desconsiderado em seu processo interpretativo. Não seria aceitável que o intérprete ou aplicador da norma ignorasse por completo as formas jurídicas, saindo em busca do significado econômico do negócio em análise. Mas uma

---

Jan/Jul de 2013

relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do fato econômico na racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, equitativa e pragmática. (PAULSEN, 2005, p. 926)

Efetivamente, ao defender-se a inaplicabilidade da interpretação econômica não se está dizendo que a repercussão econômica do ato deva ser desconsiderada. Isso representaria igualmente um despropósito, haja vista que a interpretação não pode perder o foco na realidade. E, a tributação tem um forte aspecto jurídico, mas também possui um componente econômico que deve ser analisado.

### **5.3. A NORMA GERAL ANTI-ELISIVA (ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN)**

A Lei Complementar nº 104/2001 acrescentou ao artigo 116, do Código Tributário Nacional, o parágrafo único que estabelece:

Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.

Com a entrada em vigor do mencionado dispositivo, a administração tributária poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos sempre que constatar a existência de dissimulação quanto à concretização do fato gerador do tributo ou dos elementos da obrigação tributária.

Ao contrário do que muitos doutrinadores defendem, o parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, não adota a interpretação econômica como forma de desconstituir o ato praticado pelo contribuinte. Em verdade, na medida em que o dispositivo adota como critério a dissimulação para esconder do fisco o fato gerador ou a obrigação tributária, percebe-se que o critério que está sendo utilizado é claramente jurídico, relacionado com a ilicitude.

Sacha Calmon interpreta o parágrafo único, do art. 116, do CTN, da seguinte forma:

A dissimulação, portanto, diz respeito ao abuso das formas de Direito Privado, de envolta com os fatos geradores conceituais. Damos já um exemplo. A adoção de um negócio jurídico de sociedade (aparente) para ocultar uma compra e venda de uma fazenda, somente para aproveitar a imunidade da colação de bens imóvel ao capital de sociedade, o sócio que entra com dinheiro sai com terras e o outro com

---

Jan/Jul de 2013

o dinheiro. Precisamente por isso que os sócios podem desfazer a sociedade um mês depois (dissimulação) ou 10 anos depois (não-dissimulação) será sempre preciso discutir através de um processo especialíssimo, se há ou não dissimulação quando os particulares utilizam as formas alternativas de Direito Privado. (COELHO, 2006, p. 160)

É necessário ainda destacar que, embora o art. 116, parágrafo único, do CTN, não possibilite à administração a desconsideração em razão dos efeitos econômicos decorrentes do ato praticado, ainda, assim, para que seja respeitada a segurança jurídica, faz-se necessário que seja criado um procedimento para descaracterização do ato dissimulado. Esse procedimento deve ser estabelecido por lei complementar, consoante exigência do próprio dispositivo legal.

Ante a ausência da lei complementar regulamentando esse procedimento, tal dispositivo não pode ser aplicado pela administração, cabendo a esta utilizar outros mecanismos legais para punir o contribuinte responsável pela dissimulação e arrecadar a receita tributária vinculada.

## 6. CONCLUSÃO

A interpretação econômica é um tema extremamente palpitante, uma vez que a discussão em torno da sua viabilidade ou não está associada a uma contraposição de interesses.

De um lado, o contribuinte desejoso de uma relação jurídica estável e regulamentada por normas prévias e delimitadas. Contrapondo-se a isto, verifica-se o interesse do fisco em tributar de forma ampla com base exclusivamente nos efeitos econômicos dos fatos concretizados.

Essa dualidade em torno do interesse dos contribuintes e do fisco deve ser analisada sob o prisma constitucional, com a determinação de valores e princípios jurídicos atinentes ao Estado Democrático de Direito.

Assim, como forma de preservação da segurança jurídica, o direito não pode tolerar a desconsideração da forma jurídica, permitindo uma tributação extensiva a partir da aplicação da lei analogicamente aos fatos que tenham a mesma repercussão financeira.

Da mesma forma, com base no princípio da estrita legalidade tributária, cabe ao legislador estabelecer os fatos econômicos que sofrerão a incidência tributária, com a determinação do fato impositivo (forma jurídica). Para tanto, devem ser previamente estipulados todos os elementos do fato gerador, inclusive o seu aspecto material.



Dentro dessa sistemática, cabe ao intérprete tão somente a aplicação da lei, respeitando de forma absoluta os tipos descritos e os seus limites, não podendo avançar em atos ou negócios jurídicos que não estejam albergados pelas normas tributárias.

Assim, a interpretação econômica não tem aplicabilidade no direito brasileiro, pois conflita diretamente com um dos pilares do Estado Democrático de Direito, qual seja, o princípio da estrita legalidade tributária.

## 7. REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CASSONE, Vitório. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- \_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência** 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2ª ed. rev., atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- TÔRRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

Vade Mecum Saraiva. 2. ed. atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2006.