

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34

---



## XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

#### **Apresentação**

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

## **DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA À SOLIDARIEDADE SOCIAL: OS RISCOS DA SUBJETIVIDADE HERMENÊUTICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **FROM ECONOMIC INTERPRETATION TO SOCIAL SOLIDARITY: THE RISKS OF THE HERMENEUTICS SUBJETIVITY IN TAX LAW**

**Guilherme Dourado Aragão Sá Araujo  
Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça**

#### **Resumo**

Sob a ótica da teoria da norma tributária, o presente trabalho demonstra a incidência da norma por meio da vinculação de seus elementos endonormativos ao fato jurídico descrito. Verifica-se a necessária independência entre o fato jurídico e o fato econômico para o reconhecimento da autonomia do direito tributário perante as ciências pré-jurídicas. Demonstra-se de que forma a interpretação econômica desconsidera o fato jurídico para atingir o fato econômico, para evitar o chamado abuso das formas, e a intrínseca discricionariedade dessa teoria e de outros institutos jurídicos nela inspirados. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, o presente estudo demonstra a relação entre a teoria da interpretação econômica do fato gerador e o princípio da solidariedade social, que tem semelhante finalidade: desconsiderar o fato jurídico em benefício não de um fato econômico, mas de um fato social, o que acarreta essencialmente na mesma arbitrariedade daquela provocada pela interpretação econômica. Ao final, demonstra-se que o princípio da solidariedade social reveste-se de uma nova roupagem para introduzir no ordenamento jurídico brasileiro, em sua essência, a arbitrariedade da hoje desacreditada interpretação econômica do fato gerador.

**Palavras-chave:** Interpretação econômica, Solidariedade social, Direito tributário

#### **Abstract/Resumen/Résumé**

From the viewpoint of the theory of tax norm, this paper demonstrates the incidence of the norm through linking its endonormatives elements to the legal fact described. It is shown the necessary independence between the legal fact and the economic fact to the recognition of the autonomy of tax law before the pre-legal sciences. It demonstrates how the economic interpretation disregards the legal fact to reach the economic fact, in order to avoid the so-called abuse of forms, and the inherent discretion of this theory and of the other legal institutes inspired by it. Through the literature research, this study demonstrates the relation between the theory of economic interpretation of the "taxable event" and the principle of social solidarity, which has similar purpose: to disregard the legal fact for the benefit not of an economic fact, but a social fact, which results in essentially the same arbitrariness caused

by the economic interpretation. Finally, it is shown that the principle of social solidarity encases a new drapery in order to introduce in the Brazilian legal system, in its essence, the arbitrariness of the today discredited economic interpretation of the "taxable event".

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Economic interpretation, Social solidarity, Tax law

## **Introdução**

Por meio do presente estudo abordar-se-á a norma jurídica tributária e sua incidência por meio da vinculação de seus elementos endonormativos a um fato jurídico previamente descrito, ao que será demonstrada a necessária independência entre o fato jurídico e o fato econômico, bem como a importância dessa distinção para o reconhecimento da autonomia do direito tributário perante as ciências pré-jurídicas.

Será demonstrada a importância da hermenêutica na criação da norma jurídica tributária a partir da distinção entre a proposição normativa e o texto que a veicula, em si considerado. Em decorrência, a eventual excessiva discricionariedade na interpretação da norma torna-se instrumento para cometimento de diversos abusos, como de fato sói ocorrer.

A partir dessas considerações, tratará o presente artigo, como objetivo geral, do estudo da teoria da interpretação econômica do “fato gerador”, entendida como a desconsideração do fato jurídico em benefício do fato econômico com finalidade de evitar o chamado abuso das formas, bem como sua relação com o princípio da solidariedade social tributária, este considerado instrumento hermenêutico que confere perigosa subjetividade ao intérprete.

Como objetivos específicos, será inicialmente demonstrada a teoria da norma tributária e a necessária superação do fato econômico em prol do fato jurídico para o reconhecimento da autonomia do direito tributário; em seguida será feita abordagem panorâmica de alguns métodos hermenêuticos e da dialética entre objetividade e subjetividade que orienta seu desenvolvimento; enfim, será apresentada a interpretação econômica do “fato gerador” e os institutos desta decorrentes para relacioná-los com o princípio da solidariedade social tributária.

Utilizando-se de pesquisa bibliográfica, será abordado como o princípio da solidariedade social, desprovido de normatividade, tem seu conteúdo definido arbitrariamente por quem quer que o invoque. Ao final, demonstrar-se-á como a excessiva subjetividade que lhe é inerente acaba por propiciar abusos cometidos pelo intérprete na aplicação da norma jurídica tributária.

### **1 A teoria da norma tributária**

À ciência jurídica tributária foi reconhecida autonomia perante o direito administrativo e a ciência das finanças quando da identificação de institutos, princípios e metodologia próprios. Cabe apontar que a autonomia dos ramos do direito é mais uma técnica

de sistematizar seu estudo que um modo de negar suas relações e interseções com outras ciências.

Como demonstra Richard Posner (2011), o estudo da teoria geral do direito, em sua acepção moderna, anseia a interdisciplinariedade da ciência jurídica sobretudo em relação a outras ciências sociais (ciências pré-jurídicas ou antejurídicas). Ao contrário da autonomia, que depende de institutos próprios de determinado ramo científico, essa interdisciplinariedade envolve problemas de delimitação das bastante turvas fronteiras entre as ciências.

Em referência ao direito tributário, vislumbra-se uma histórica confusão quanto às dimensões e relações de suas fronteiras com as da ciência econômica. Em verdade, o direito tributário em sua concepção clássica gravitava em torno do estudo do chamado “fato gerador”, até então concebido como uma especificidade desse ramo do direito. Concebia-se a definição do “fato gerador” como a “escolha” legislativa de um fato econômico para que lhe fossem atribuídos efeitos jurídicos:

Pela natureza econômico-financeira da tributação, os fatos, atos humanos ou relações de fato que são escolhidos pela lei como fonte material, são sempre fenômenos de produção, circulação, distribuição ou consumo de riqueza, isto é, fenômenos de manifestação de poder econômico [...].

São esses fenômenos econômicos ou relações materiais que o legislador destaca, e, lhes atribuindo forma jurídica, opera sua passagem para a categoria de fenômenos econômicos de relevância jurídica. (NOGUEIRA, 1974, p. 115).

A concepção jurídica centralizada no “fato gerador” se explicava pela atribuição de juridicidade a um fato econômico, que, em última instância, ainda estaria submetido aos ditames da ciência econômica.

A interpretação que se daria ao “fato gerador”, por conseguinte, permaneceria sob âmbito da ciência econômica, vez que o limite da juridicidade seria a previsão normativa de seus efeitos. A obra de Ruy Barbosa Nogueira (1974, p. 52) sintetiza essa concepção: “os tributos são formalmente categorias jurídicas e são substancialmente fenômenos econômicos”. Em síntese, o direito tributário encontraria seu limite na incidência da norma (formalidade) enquanto o fato continuaria sob domínio econômico (substância).

A problemática decorrente dessa simbiose entre direito tributário e economia, especificamente em relação ao “fato gerador”, pode ser exemplificada na possibilidade de sua interpretação econômica, teoria defendida, no Brasil, por Amílcar de Araújo Falcão (2013), por exemplo, e que será aprofundada em momento oportuno. Embora fundada em boas intenções, essa interpretação permitiu verdadeira submissão do direito tributário à vontade do suposto intérprete (BECKER, 2010).

A “idolatria” do “fato gerador” e a excessiva dependência do direito tributário em relação à economia começaria a definhir em Alfredo Augusto Becker (2010), ao ter demonstrado que, na verdade, o fato relevante para o direito tributário não era o fato econômico mas o fato jurídico:

[o direito tributário] despreza o dado *econômico* oferecido pela Ciência das Finanças Públicas e, em substituição do mesmo, toma um fato *jurídico* presuntivo daquele fato *econômico* e sobre este fato jurídico constrói a estrutura lógica da regra jurídica tributária. Desejando tributar determinada operação *econômica*, escolhe um determinado fato *jurídico* (que é um signo *presuntivo* da existência daquela operação econômica) para construir a *hipótese de incidência* (“fato gerador”) da regra jurídica tributária. Em consequência, a regra jurídica somente poderá *incidir* quando realizar-se (acontecer) aquele fato *jurídico* (incidirá mesmo no caso de não se ter realizado o fato *econômico*) e não haverá incidência quando se tiver realizado apenas o fato *econômico*. (BECKER, 2010, p. 85) (grifos originais).

Nesse raciocínio, teorizou-se que a norma jurídica, tomando apenas por base o fato econômico, indicaria uma situação que o representasse perante os efeitos jurídicos, de modo que o direito não mais dependeria do fato econômico em si, mas da presunção jurídica. Em consequência, a efetiva prática do fato econômico não seria o determinante da incidência da norma, e sim a prática do fato jurídico (a presunção).

A partir dessa nova concepção, o “fato gerador” viria a perder sua centralidade no direito tributário em benefício de um novo centro gravitacional: a norma jurídica de incidência tributária, não mais seu suporte fático (CARVALHO, 2009).

### 1.1 Considerações sobre a norma jurídica

O problema da definição de um conceito de norma jurídica guarda indubitável correlação para com a filosofia pré-socrática e sua busca pela *arqué*. Ocorre que a norma é o elemento fundamental (mas não indivisível) do ordenamento jurídico, assim como a *arqué* seria o elemento fundamental da matéria. Pela mesma razão que os filósofos da natureza se preocuparam em conhecer o elemento primordial do tudo, os jusfilósofos se preocupam em conhecer a norma, elemento primordial do ordenamento jurídico.

A busca dos filósofos por conceituar o elemento primordial os levou a diversas mutações nesse conceito, de modo que, mesmo atualmente, tudo que se tem é a posse de uma “verdade atual”, um conceito que, para os contemporâneos, reflete seu entendimento atual da “verdade”, mas que não necessariamente corresponderia à “verdade absoluta”, cuja própria existência está subrogada à futura elucidação. Nesse sentido, Mário Ferreira dos Santos (1958, p. 259):

A luta humana é contra o erro. O homem tem a nostalgia da verdade. Êle a busca em tudo; quer tê-la. Já temos a posse virtual da verdade, pois só nos satisfaz como

verdadeiro aquilo que completa a plenitude interior. Sabemos que a verdade é, e a procuramos. Queremos a posse actual da verdade.

A chamada “posse atual da verdade” não necessariamente assegura o domínio da verdade propriamente dita. Na filosofia do direito, diversos autores se propuseram à compreensão do fenômeno jurídico-normativo. Nesse entendimento, algumas concepções foram apontadas como conceito de normas jurídicas, sem que houvesse, por muito tempo, embasamento seguro. O conceito de normas, portanto, teve suas variações conforme o que se entendeu por “verdade atual”.

Norberto Bobbio (2014) aponta que o cuidado excessivo para com o estudo da norma jurídica como elemento isolado acabou por prejudicar o estudo, mais abrangente, dos problemas da norma jurídica como elemento de um todo (o ordenamento). É que as normas jurídicas não se relacionam apenas por critérios de hierarquia, mas também de forma horizontal, criando a unidade e a plenitude do ordenamento (CARVALHO, 2011).

As normas jurídicas, entende-se atualmente, são proposições normativas subjacentes à expressão formal de seu instrumento. Dessa forma, a proposição normativa (a norma) não pode ser confundida com o texto escrito, uma vez que é o próprio sentido do mesmo, verificado por meio de atividade interpretativa (VILANOVA, 1997).

A norma jurídica propõe a relação de implicância entre um fato determinado e uma consequência. O cerne da norma é realmente o vínculo (o dever ser, ou deôntico) entre uma situação prevista e as consequências jurídicas atribuídas a sua concretização. Antes da previsão dessa causalidade entre o fato e sua consequência (na lógica: “se... então...”) não há juridicização do fato.

Verifica-se-se a existência de duas situações diferentes, conectadas por um dever-ser de modo que uma primeira situação (descritiva) implique em uma segunda (prescritiva). Em outras palavras, é descrito algo que, verificado, tem por consequência algo prescrito. Esses dois aspectos da norma jurídica são chamados antecedente (hipótese) e consequente (tese). O fundamento desta distinção provém de Hans Kelsen (1998, p. 86):

Caso se diga também que o dever jurídico “deve” ser executado, então esse “dever ser” é, por assim dizer, um epifenômeno do “dever ser” da sanção. Tal noção pressupõe que a norma jurídica seja dividida em duas normas separadas, dois enunciados de “dever ser”: um no sentido de que certo indivíduo “deve” observar certa conduta e outro no sentido de que outro indivíduo deve executar uma sanção no caso de a primeira norma ser violada. Um exemplo: não se deve roubar; se alguém roubar, será punido. Caso se admita que a primeira norma, que proíbe o roubo, é válida apenas se a segunda norma vincular uma sanção ao roubo, então, numa exposição jurídica rigorosa, a primeira norma é, com certeza, supérflua. A primeira norma, se é que ela existe, está contida na segunda, a única norma genuína. [...] A norma secundária estipula a conduta que a ordem jurídica procura ocasionar ao estipular a sanção.

Segundo essa classificação de Hans Kelsen (1998), a proposição jurídica consistiria em uma “norma primária”, prescritiva da sanção, e uma “norma secundária”, descritiva do fato jurídico. Essa classificação se funda na proeminência da norma prescritiva (consequente) perante a norma descritiva (antecedente) porque o direito somente se justificaria pela sanção oriunda do descumprimento do dever-ser.

Embora o direito tributário exclua o caráter sancionador do conceito de tributo, e seja a norma instituidora de tributo o cerne desse ramo jurídico, pode-se considerar a “sanção” mencionada por Hans Kelsen (1998) como o consequente da norma tributária. Em verdade, Geraldo Ataliba (2000) e Alfredo Augusto Becker (2010) manifestaram entendimento semelhante, ao apontarem a base de cálculo (critério quantitativo, do consequente) como cerne da norma tributária.

Em momento oportuno foi demonstrado que o direito tributário ficou sujeito às implicações econômicas decorrentes do “culto ao fato gerador”, e, com as explicações alhures, pode-se perceber que a base de cálculo, um dos critérios do consequente da norma, é precisamente a grandeza economicamente mensurável dentre os cinco critérios da “norma completa”, e por isso foi considerado como núcleo da norma. Desta percepção torna-se ainda mais nítida a fragilidade da autonomia do direito tributário em face da tese da transcendência jurídica dos efeitos econômicos do “fato gerador”.

## **1.2 A incidência da norma jurídica**

É pela incidência que a norma veicula seus efeitos concretos. A norma abstrata elenca consigo possibilidades fáticas que, uma vez configuradas, automaticamente e infalivelmente provocam a incidência da norma.

A ideia de uma incidência automática encontra resistência na obra de Paulo de Barros Carvalho (2013b). Em sua concepção, a incidência da norma depende da atuação do intérprete na aplicação da norma geral abstrata para a criação da norma individual e concreta. Argumenta que a norma apenas incidiria após a atividade hermenêutica do aplicador do direito.

Em que pese a contribuição mencionada, deve-se diferenciar a incidência da norma da respeitabilidade de seus efeitos (eficácia). É possível que sua incidência seja desacompanhada dos seus efeitos normalmente esperados. Nenhuma contradição há em uma norma incidir mas não ter eficácia. Conforme aponta Alfredo Augusto Becker (2010, p. 341):

Deve-se cuidar para não confundir infalibilidade da incidência com respeitabilidade da incidência. Uma vez realizada a hipótese de incidência, a incidência da regra jurídica é infalível e independe da atuação de qualquer órgão executivo ou judiciário, entretanto, o que falha é o respeito aos efeitos jurídicos resultantes daquela incidência. Para impor este respeito é que atuam os órgãos executivos e judiciários.

Verifica-se, segundo Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda (2012), na busca pela explicação do fenômeno da incidência não raro acaba-se por confundi-lo com o fenômeno da respeitabilidade. Enquanto este traduz-se na efetivação das consequências que foram previstas na norma (a depender de ato executivo ou jurisdicional), aquele é a imediata incidência da norma, verificada apenas a ocorrência dos fatos (independente de provimento). É dizer que a incidência ocorre independente da efetiva aplicação ou do efetivo respeito à lei.

### **1.3 Critérios (ou elementos) da norma tributária e sua incidência**

Atento ao fenômeno da incidência da norma jurídica, Paulo de Barros Carvalho (2012) fez estudo direcionado para o direito tributário, o qual culminou na proposição da regra-matriz de incidência tributária, assim entendida a teoria lógico-semântica de desvelar, na norma jurídica, os elementos irradiadores de sua incidência.

Quando há a subsunção do fato à norma abstrata, esta irradia seus efeitos. Pela subsunção é que há a incidência tributária. Trata-se de verdadeiro encaixe dos aspectos situacionais de um fato aos aspectos lógico-semânticos previstos na norma. Conforme demonstrou-se, é conceito da teoria geral do direito a incidência das normas no suporte fático.

A norma tributária se conecta ao fato jurídico e irradia seus efeitos por meio de cinco critérios (ou elementos) necessária e cumulativamente verificados. São os critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. A proposição normativa não poderia resumir-se à descrição do fato (critérios material, temporal e espacial) nem à prescrição da consequência (critérios pessoal e quantitativo). Deve englobar ambos.

Os critérios da norma tributária exercem funções semânticas que se relacionam com os pronomes “que” (material), “quando” (temporal), “onde” (espacial), “quem” (pessoal) e “quanto” (quantitativo). Faz-se necessária a verificação concreta de todos os cinco critérios da norma de incidência:

[...] porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. Certamente, ninguém entenderia uma ordem, por exemplo, da conduta desejada: “pague a quantia de x reais”. Adviriam desde logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem. isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como, quando, onde e porque deve fazê-lo. (CARVALHO, 2013b, p. 611).

À ausência de um dos critérios da norma tributária, esta não mais incidirá. Apenas mediante a concorrência dos cinco critérios é que a norma pode irradiar seus efeitos e, à obstacularização de um deles, a norma perde sua potencial incidência no caso concreto.

Dessa concepção decorre o conceito de isenção, para Paulo de Barros Carvalho (2013b), como uma mutilação de um dos critérios de incidência, o que prejudica a verificação de seus efeitos. Também fundamenta o conceito de dupla incidência, para Alberto Xavier (2007, p. 33), como uma “justaposição das hipóteses de incidência das normas tributárias em concurso, considerando todos os critérios, aspectos ou elementos em que os tipos legais se podem decompor”.

Alguns critérios da norma tributária se referem à individualização do fato relevante enquanto outros estipulam a consequência de sua prática. Os critérios material (que), temporal (quando) e espacial (onde) são coordenadas de identificação do fato jurídico. Os critérios pessoal (quem) e quantitativo (quanto), por sua vez, delimitam a consequência jurídica da prática do fato:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já a consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária. (CARVALHO, 2013a, p. 239).

Dessa forma pode-se segmentar, na norma jurídica tributária, os critérios referentes ao antecedente (hipótese), que seriam os critérios identificadores do fato, e os critérios referentes ao consequente (tese), que seriam os critérios delimitadores da obrigação tributária (sujeitos ativo e passivo e valor devido), conforme lição de Lourival Vilanova (1997).

Paulo de Barros Carvalho (2013a) classifica esses cinco critérios como componentes do antecedente ou do consequente da norma. Em breve digressão, antecedente seria o pressuposto abstrato que identifica o fato, enquanto o consequente é, como afirma sua terminologia, a consequência do cumprimento do pressuposto abstrato.

O antecedente normativo é o descritivo abstrato que exprime a vontade do legislador de indicar fatos atribuídos de juridicidade. Os critérios elencados no antecedente da hipótese tributária são os critérios material, temporal e espacial. Um fato jurídico (critério material) individualizado no espaço-tempo (critérios espacial e temporal).

O conseqüente da norma é a prescrição que veicula a conseqüência da prática do fato jurídico individualizado nos contornos espaço-temporais previstos no antecedente. Dois são os critérios relativos ao conseqüente: o critério pessoal e o critério quantitativo. O critério pessoal é o que efetivamente cria o vínculo jurídico entre sujeito ativo e sujeito passivo, enquanto o critério quantitativo cuida do dimensionamento da prestação por meio do binômio base de cálculo e alíquota.

É o conseqüente que “estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário” (CARVALHO, 2013a, p. 283-284). Enquanto o antecedente descreve o fato jurídico, o conseqüente prescreve o surgimento do vínculo jurídico-tributário.

## **2 Panorama da subjetividade nos métodos hermenêuticos**

O chamado racionalismo jurídico, movimento que creditava à razão humana a capacidade para inteligir a causa e as conseqüências de todas as coisas, expressava-se pela quase absoluta confiança na lei e na razão do legislador. A chamada escola da exegese surgiu quando, com fundamento nessa ideia de pleno potencial da razão humana, conferiu-se à lei a posição de veículo formalizador do julgamento racional previamente concebido (pelo legislador), de modo que aquilo que estivesse nela contido deveria ser a perfeita expressão da chamada *recta ratio* e, como tal, insuscetível de novas interpretações senão a puramente literal (FRANÇA, 2010).

A escola da exegese teve em François Laurent (1887) o principal representante de sua vertente extremada. Em sua concepção, a interpretação da lei poderia ser autêntica (quando feita pelo próprio legislador, uma exceção) ou doutrinária (feitas pelos juriscunsultos, sendo esta a regra geral), mas o alcance desta deveria restringir-se à literalidade do texto.

A lei persumir-se-ia clara e absoluta, e o intérprete deveria restringir-se aos estritos termos legais, como se demonstra no enxerto: “*on oublie que l’interprète est réellement l’esclave de la loi, en ce sens qu’il ne peut pas opposer sa volonté à celle du législateur; pour mieux dire, il n’a pas de volonté en présence de la loi, il a seulement le devoir d’obéir.*”<sup>1</sup> (LAURENT, 1887, p. 344).

---

<sup>1</sup> “Esquecemo-nos que o intérprete é na verdade um escravo da lei, na medida em que não pode opôr a sua vontade à do legislador; ou melhor, ele não tem vontade na presença da lei, ele tem apenas o dever de obedecer”, em tradução livre.

O reconhecimento de que a lei não gozava dos pressupostos exegéticos de perfeição, plenitude, atemporalidade e universalidade abriu espaço para o surgimento de novos métodos hermenêuticos que concedessem ao juiz maior poder de interpretação da lei que não sua mera literalidade.

Mesmo sob críticas doutrinárias, a interpretação literal ainda é utilizada no direito tributário e em alguns casos por expressa disposição do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece, em seu art. 111, que deve-se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, sobre outorga de isenção e sobre dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Em superação à exegese, Friedrich Carl von Savigny (2001) entendia que a lei deveria ser interpretada à luz dos critérios literal e lógico complementados com os critérios histórico e sistemático. A interpretação deveria levar em consideração não apenas o texto literal ou uma dedução lógica, mas sim o contexto histórico tanto do legislador, como do Estado e de seu respectivo povo.

A escola da dogmática, como ficou conhecido o sistema literal, lógico, histórico e sistemático proposto por Friedrich Carl von Savigny (2001), foi objeto de críticas conduzidas especialmente por Georg Friedrich Puchta. Este aduziu que intuição historicista seria fonte de grande subjetividade e, por isso, provocaria insegurança jurídica ao conceder ao intérprete o poder discricionário de interpretar os fatos sociais e deles extrair fundamentação jurídica para um caso concreto.

A partir dessa dicotomia entre a excessiva objetividade da escola de exegese e a excessiva subjetividade da escola da dogmática, diversos outros sistemas hermenêuticos surgiram para buscar, tendendo a um lado ou a outro, encontrar um equilíbrio.

Em oposição às prévias concepções hermenêuticas, François Gény (1925) retomou a influência dos fatos sociais metajurídicos para orientar a interpretação do direito posto. Foi fundador da escola da livre investigação científica, classificada na vertente moderada (direito *praeter legem*) e extremada (direito *contra legem*). O fundamento de sua teoria está esposado no seguinte enxerto:

*[...] hay que renunciar, aun en nuestro régimen de codificación, a encontrar en la ley escrita una fuente completa y suficiente de soluciones jurídicas. Por otra parte, el sistema de concepciones abstractas y construcciones puramente lógicas es impotente para dotar a la investigación científica de otra cosa que de un instrumento de exploración, sin valor objetivo, que puede sugerir soluciones, pero*

*incapaz por si solo de demostrar el fundamento sólido, ni de adquirir el mérito intrínseco y la verdad durable.*<sup>2</sup> (GÉNY, 1925, p. 192).

A teoria de François Géný (1925) rejeitava a ideia de que a lei seria a fonte única e completa do direito bem como a ideia de que se pudesse aplicar mecanismos puramente lógicos a uma ciência social.

Como técnica de integração do direito em última instância, após comprovada impossibilidade de utilização dos critérios literal, lógico, histórico, sistemático e teleológico e também de utilização dos costumes, o julgador estaria autorizado a buscar soluções para o caso concreto mediante uma atividade criativa própria: “*Por eso el trabajo que incumbe al juez me ha parecido poder calificarle: libre investigación científica; investigación libre, toda vez que aqui se sustrae la acción própria de una autoridad positiva.*”<sup>3</sup> (GÉNY, 1925, p. 524).

A livre investigação do direito, para a vertente moderada, significa obediência aos critérios de subsidiariedade. O julgador deveria primeiro valer-se dos tradicionais critérios hermenêuticos para adequar a lei ao caso concreto. Caso não obtivesse êxito, deveria buscar a solução nos costumes locais. Em última instância apenas, poderia o juiz criar o direito para o caso (poderia decidir apenas *praeter legem*). Isso se justificaria porque “Toda regra jurídica deve achar o seu princípio fora de si mesma, quer nas leis divinas ou naturais, quer nas injunções de uma autoridade que se impõe” (GÉNY, 1950, p. 7).

Segundo a vertente moderada, a livre investigação do direito deveria se balizar entre a autoridade e a tradição. A autoridade seria o entendimento qualificado pelo conhecimento e competência dos interlocutores. Jurisprudência e doutrina estariam abarcadas por esse parâmetro. Tradição, por outro lado se referiria à segurança temporal da autoridade, ou seja, o fato de a posição doutrinária ou jurisprudencial estar sedimentada. Em síntese:

Como o juiz não pode deixar de julgar num caso concreto, quando as fontes acima descritas são ainda insuficientes para formar o seu convencimento, mergulhará ele na tarefa de livre investigação científica: ‘investigação livre, uma vez que se subtrai à ação própria de uma autoridade positiva; investigação científica, ao mesmo tempo, porque só encontrará bases sólidas nos elementos objetivos que somente a ciência lhe pode revelar’. E estes elementos objetivos a que Géný aludia eram a natureza das coisas, a razão, a consciência e a analogia. A livre investigação científica a que se referia Géný, não indicava uma liberdade absoluta ao intérprete - cingia-se ela àqueles elementos objetivos revelados pela ciência. A natureza das coisas assenta sobre a noção de equilíbrio que deve estar presente nas relações sociais, razão pela

---

<sup>2</sup> “[...] deve-se renunciar, ainda em nosso sistema de codificação, à tentativa de encontrar na lei escrita uma fonte completa e suficiente de soluções jurídicas. Por outro lado, o sistema de concepções abstratas e construções puramente lógicas é importante para tornar a investigação científica algo diverso de um simples instrumento de exploração, sem valor objetivo, que, embora possa sugerir soluções, seja incapaz de, por si só, demonstrar fundamentos sólidos nem adquirir o mérito intrínseco e uma verdade durável”, em tradução livre.

<sup>3</sup> “Por isso o trabalho que incumbe ao juiz me parece poder ser qualificado: livre investigação científica; investigação livre, toda vez que aqui se subtrai à ação própria de uma autoridade positiva”, em tradução livre.

qual se há de penetrar nos fenômenos sociais para descobrir as leis de sua harmonia e os princípios que eles requerem; a justiça e utilidade geral seriam os objetivos diretos da razão e consciência do intérprete; a analogia funda-se no princípio da igualdade jurídica, segundo o qual as mesmas situações de fato reclamam as mesmas sanções jurídicas. (MAGALHÃES, 1989, p. 59).

Hermann Kantorowicz (2015) fez parte da vertente extremada, a chamada escola do direito livre, que viria a ter grande influência na doutrina da interpretação econômica do “fato gerador”. Em sua concepção, o direito positivo deveria ser apenas um veículo de manifestação do direito natural (segundo concepção do intérprete). Qualquer disposição legal que supostamente o violasse deveria ser desconsiderada pelo aplicador.

A lei posta seria uma mera fotografia de um tempo passado, enquanto o direito natural, por ter conteúdo variável, estaria em constante modificação e adaptação. Ao deixar de refletir fidedignamente o direito natural, o direito positivo deveria ser invalidado pelo juiz. Sua doutrina fundamentou a criação do direito *contra legem*.

## **2.1 A subjetividade da escola do direito livre em função da análise econômica do direito**

A doutrina da livre investigação científica admite a decisão judicial *praeter legem* (vertente moderada) quando o direito posto for omissivo ou *contra legem* (vertente extremada) em casos específicos nos quais a lei supostamente violar o direito natural. Essa exacerbada subjetividade concedida ao juiz lhe daria o poder de julgar um caso concreto segundo sua própria convicção (MAGALHÃES, 1989).

Por certo essa subjetividade institucionalizada exarcebaria um problema já há muito reconhecido pela hermenêutica: a influência da pré-compreensão (ou preconceito no sentido originário de uma concepção previamente estabelecida) no procedimento de interpretação e aplicação do direito (GADAMER, 1997).

Por meio da subsunção do fato à norma abstrata para elaboração da norma concreta, o hermeneuta buscaria o argumento mais coerente que lhe fosse apresentado. Dessa forma, o julgador supostamente imparcial ignoraria as consequências de suas decisões para buscar o melhor argumento àquele caso e, à sua escolha, assumiria as consequências de sua decisão quaisquer que fossem.

A interpretação do direito apenas deveria ser uma atividade racional (FALCÃO, 1997) em que o hermeneuta “neutro” analisaria os argumentos que lhe propusessem as partes para, a partir de então, chegar a um resultado final. Entretanto, não raro, a interpretação acaba por ser uma atividade inversa. O juiz primeiro ponderaria os resultados a que sua decisão pudesse chegar para que, somente a partir da análise dessas consequências, posteriormente

fundamentasse sua prévia decisão com o argumento capaz de chegar àquele resultado desejado.

Como defendeu Hermann Kantorowicz (2015), com especial polêmica, o hermenauta primeiro escolheria a consequência desejável dentre as variadas e fundamentaria sua decisão de modo a chegar àquela consequência previamente concebida. Toda sua fundamentação seria, conseqüentemente, um mero pretexto para justificar aquele posicionamento já estabelecido.

*What calls us in one case to be extensive or analogical, and in another case literal or restrictive, is certainly not the legal code or logic, but free law and the will - at one moment, the will to achieve desirable results, at another, to avoid the undesirable ones. We do not accept a construction with all its consequences because it is the most unceremonious, the most logical, the most natural or the best, but conversely, a construction appears to us as such when its consequences are such that we could desire them.*<sup>4</sup> (KANTOROWICZ, 2015, p. 11-12).

A interlocução de Hermann Kantorowicz (2015) se faz importante para perceber que o autor conscientemente vinculou a sentença fundada em uma prévia compreensão ao seu sistema hermenêutico.

Nesse aspecto, verifica-se os riscos inerentes à discricionariedade do julgador. Com excessiva subjetividade, não haveria como impedir que o juiz simplesmente escolhesse uma decisão segundo tão somente sua própria consciência e a fundamentasse de modo a conferir-lhe aparente respaldo jurídico (STRECK, 2013).

Entretanto, conforme Hermann Kantorowicz (2015), a excessiva subjetividade potencial de sua teoria não causaria problemas concretos pois os excessos eventualmente praticados seriam suprimidos por meio dos recursos e pelos tribunais colegiados. Não foi o que aconteceu no direito tributário, como será demonstrado.

### **3 Os riscos da subjetividade hermenêutica em matéria tributária: da interpretação econômica à solidariedade social**

A chamada interpretação econômica do “fato gerador” foi uma doutrina desenvolvida na Alemanha por Enno Becker, veiculada no Código Tributário Alemão de 1919 (*Reichsabgabenung* - RAO), que consistia na possibilidade de aplicação da lei tributária segundo a “realidade econômica dos fatos” e a conseqüente previsão do poder/dever de

---

<sup>4</sup> “O que nos chama a usar a interpretação extensiva ou a analógica em um caso, e em outro caso a literal ou a restritiva, certamente não é o código legal ou a lógica, mas o direito livre e a vontade - em um momento, a vontade de alcançar os resultados desejados, e em outro, de esquivar-se dos indesejados. Nós não aceitamos um argumento com todas as suas conseqüências porque ele é o mais aceitável (sem cerimônia), o mais lógico, o mais natural ou o melhor, mas ao contrário, um argumento aparece-nos como tal quando suas conseqüências são tais que podemos desejá-las”, em tradução livre.

desconsiderar abuso das formas de institutos jurídicos com fins de afastar ou reduzir o ônus tributário.

Esse método de interpretação do fato jurídico segundo a realidade econômica surgiu quando o direito tributário ainda não tinha reconhecida sua autonomia, quando este ramo ainda fundamentava-se excessivamente em institutos pré-jurídicos, conforme fora demonstrado no início deste trabalho, e a atual adoção das teorias decorrentes dessa interpretação igualmente afronta a autonomia do direito tributário.

A compreensão de que a incidência realizar-se-ia ao se verificar no plano fático (ou econômico) a hipótese prescrita na norma tributária possibilitou a aceitação dessa teoria inicialmente na Alemanha e depois em países como Itália, França, Espanha, Portugal e Brasil (BECKER, 2004).

Esse fenômeno de valorização do fato, ao qual Alfredo Augusto Becker (2010) denominou “rebelião do fato contra o jurídico” somente viria a ser superado (ainda que parte da doutrina se mantivesse sob a batuta do “fato gerador”) com a efetiva distinção entre o fato econômico e o fato jurídico, oportunamente demonstrada.

A “juridicização do direito tributário” deu-se quando da compreensão de que a endonorma prescritiva (hipótese) não identificaria o fato econômico em si (e portanto não dependeria diretamente deste para sua incidência), mas sim uma presunção jurídica da ocorrência do fato. Esta presunção seria o fato jurídico que “representaria” a ocorrência econômica e seria a ela que a incidência reportar-se-ia:

Na interpretação da lei tributária dever-se-ia ter em conta o fato econômico ou os efeitos econômicos do fato jurídico referido na lei tributária, de tal modo que, embora o fato jurídico fosse de natureza jurídica diversa daquela expressa na lei, o mesmo tributo seria devido, bastando a equivalência dos fatos econômicos subjacentes ou dos efeitos econômicos resultantes de fatos jurídicos de distinta natureza

Além disso, o dever tributário não poderia ser evitado ou diminuído pelo abuso das formas jurídicas. Esse abuso ocorreria, quando, na juridicização de um fato ou efeito econômico, a pessoa utilizasse ou criasse uma estrutura jurídica perfeitamente legal (embora não usual naquela época e circunstâncias) a fim de evitar o tributo que a lei determinara incidir sobre uma diferente estrutura jurídica que era a usual. (BECKER, 2004, p. 129).

A doutrina da interpretação econômica da lei tributária foi desenvolvida para evitar o chamado abuso das formas, método de planejamento fiscal abusivo no qual o contribuinte utiliza-se da formalidade de um instituto jurídico para disfarçar, na verdade, a prática de um outro instituto que lhe acometeria maior onerosidade tributária. Em outras palavras: o aplicador do direito poderia ultrapassar o fato jurídico da incidência para atingir diretamente o fato econômico, sem respeitar a presunção veiculada pela norma (VANONI, 1952).

Por certo verifica-se a problemática subjetividade conferida ao aplicador do direito. Ao se autorizar a superação do fato jurídico para atingir o fato econômico, a interpretação perde as amarras da juridicidade e desvincula-se de quaisquer mecanismo objetivo de controle. Em outras palavras, a legalidade e a tipicidade tributária poderiam vir a ser relativizadas discricionariamente pelo aplicador da norma com fundamento em conceitos pré-jurídicos, não juridicizados portanto.

Embora parte da doutrina à época houvesse se manifestado receosa, outros demonstraram otimismo diante dos novos poderes investigativos para evitar a esQUIVA à incidência tributária. Da mesma forma que Hermann Kantorowicz (2015) confiou no comedimento dos aplicadores da escola do direito livre, muitos tributaristas confiaram no uso prudente da interpretação econômica. A obra de Ezio Vanoni (1952) demonstra o otimismo com que negou a possibilidade de exarcebamento do aplicador do direito e a concretização dos temores:

Entretanto, como alguns membros da Comissão parlamentar parecessem temer que através desse dispositivo se visasse acolher os princípios da escola da livre investigação do direito, isso foi expressamente excluído por BECKER, que, tendo elaborado o anteprojeto da lei, participou dos trabalhos da Comissão como representante do Governo. O referido autor teve ocasião de declarar expressamente, em sessão, que não se tivera em vista, nem colocar o juiz acima da lei, nem de acolher o princípio do Código Civil suíço, que autorizava o juiz a substituir-se ao legislador em face das lacunas da lei. [...]

Não obstante o claro alcance do § 4 e as declarações, acima referidas, [...] fez-se sentir na jurisprudência, particularmente nos trabalhos da 4ª Seção da Corte Suprema financeira, presidida pelo próprio BECKER, uma corrente que na aplicação da norma aos casos concretos, fez prova da máxima liberdade. (VANONI, 1952, p. 202-203).

O temido risco abstrato da subjetividade concretizou-se. Embora fundada em boas intenções, a jurisprudência alemã passou a adotar a teoria largamente, o que provocou problemas em relação à segurança jurídica e à liberdade contratual dos contribuintes. Durante o processo legislativo do RAO, alguns membros da Comissão Parlamentar demonstraram receio de que a teoria “uma vez convertida em lei, produzisse os mesmos resultados - incerteza e arbítrio - da escola da livre investigação do direito” (BECKER, 2004, p. 132).

Da interpretação do direito tributário segundo a realidade econômica derivam outros métodos hermenêuticos também com finalidade específica de superar o fato jurídico para atingir o fato econômico. A título exemplificativo, pode-se retomar menção ao abuso das formas, este diretamente relacionado, e os institutos de simulação e dissimulação, bem como a chamada teoria da utilidade negocial (SILVEIRA, 2009).

Esses institutos afins à interpretação econômica, no direito moderno, foram reunidos em uma norma geral. Com base na característica comum da interpretação finalística, a chamada norma geral antielisão (ou norma geral anti-abusiva) foi estabelecida em diversos países (dentre eles Holanda, Inglaterra, Espanha e Brasil) para dar continuidade à desconsideração do fato jurídico em prol do fato econômico mesmo após o declínio da credibilidade do método proposto por Enno Becker (COURINHA, 2009).

No Brasil, a Lei Complementar nº 104, de 2001, inseriu o parágrafo único ao art. 116 do CTN dispondo à autoridade administrativa o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de esquivar-se à incidência tributária, a depender de regulamentação por lei ordinária.

Também bastante festejada pela doutrina brasileira, a norma geral antielisão depende ainda de lei ordinária para emitir seus efeitos. Com fins de viabilizá-los, foi editada a Medida Provisória nº 66/2002 (MP 66/02), que, a propósito de regular a norma geral, ampliou o poder discricionário da autoridade administrativa ao possibilitar a desconsideração não apenas de negócios dissimulados, mas também com base na falta de “propósito negocial” (teoria da utilidade negocial) ou no diversas vezes mencionado “abuso das formas” (art. 14, MP 66/02).

Na prática, essa “regulamentação” acabou por autorizar a tributação de atos hipotéticos, assim apontados livremente pela autoridade administrativa, em clara “tributação por analogia”. Estaria autorizada, portanto, a desconsideração de quaisquer negócios jurídicos relativos a algum planejamento tributário “pelo simples fato de haver o contribuinte, com ato ou negócio jurídico praticado, obtido economia de tributo ou vantagem fiscal” (MACHADO, 2014, p. 140).

Em um lapso de lucidez política, o Congresso Nacional, ao votar a conversão da MP 66/02 em lei, por bem, excluiu a malfadada teoria da utilidade negocial bem como toda a remissão à norma geral antielisiva, embora essa lacuna regulamentar não impeça a desconsideração por via judicial (MACHADO, 2007).

O abuso do Estado no manejo de norma antielisiva não é exclusividade brasileira. Tomando por exemplo o direito espanhol, Gustavo Lopes Courinha (2009) demonstra como se deu a ampliação interpretativa com base no hoje revogado art. 25, n. 3 da *Ley General Tributaria*, que dispunha que apenas “*situaciones y relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que*

*se utilicen*<sup>5</sup>. Com base nesse permissivo legal, foi o fisco espanhol que passou a atuar de forma abusiva:

A leitura mais ampla deste normativo, que logrou vencimento, como logo salientaram alguns autores, permitia-lhe concorrer com a Fraude de Ley (Cláusula Geral Anti-Abusiva espanhola), abrangendo quaisquer normas de tributação que visassem realidades económicas [...]. Com o decurso dos anos e em particular na década de 80 e 90, todos os negócios indirectos, para utilizarmos a terminologia civil, passaram a ser, à partida, alvos indiscriminados do famoso artigo, o que significou uma redução espantosa do universo dos negócios menos onerosos, mesmo nos casos em que a vantagem fiscal era incidental ou não primária. (COURINHA, 2009, p. 116-117).

A partir do advento da escola da livre investigação do direito e do surgimento da interpretação econômica do “fato gerador”, assim como a teoria do abuso das formas e da utilidade negocial (sem excluir outras), a norma tributária encontra-se em frequente conflito com o fato econômico. À atuação desses entendimentos casuísticos, vem a norma a sofrer deformações em seu conteúdo descritivo para abranger fatos diversos do previsto na hipótese, tudo para servir ao interesse de quem quer que lhe interprete livremente.

A ignorância quanto à verdadeira essência da endonorma descritiva, que descreve um fato jurídico presuntivo de um fato econômico (este fora do direito) demonstra descompromisso para com a autonomia da ciência jurídica perante as demais ciências, ao lhe negar objeto e método próprios.

### **3.1 O princípio da solidariedade social tributária: da ingerência econômica à ingerência social do fato jurídico**

O alargamento do antecedente da norma para atingir fato-signo por verdadeira analogia se dá sempre com justificativas pré-jurídicas, mas não apenas com base na ciência econômica, como fora demonstrado alhures. Também da sociologia advêm influxos capazes de relativizar a juridicidade do fato jurídico em benefício de um fato alheio ao direito, no caso, fato social. Como exemplo dessa ingerência desmedida, verifica-se no enxerto: “os fatores que asseguram a legitimidade social à tributação podem até ser estranhos à relação jurídico tributária; muitas vezes são fatores sociais, financeiros ou políticos” (OLIVEIRA, 2014, p. 166).

O chamado princípio da solidariedade social aduz-se implícito no art. 3º, I, da Constituição Federal de 1988 - CF/88, que elenca como objetivo fundamental da República a construção “de uma sociedade livre, justa e solidária”. Com base nesse dispositivo,

---

<sup>5</sup> “situações e relações econômicas que efetivamente existam ou que se estabeleçam pelos interessados, independentemente das formas jurídicas que se utilizem”, em tradução livre.

desenvolveu-se entendimento doutrinário de que haveria um princípio da solidariedade, cujo efetivo conteúdo, entretanto (e infelizmente), depende basicamente da valoração subjetiva de quem quer que o invoque.

Essa afirmação se constata da verdadeira ebulição principiológica no Brasil, em que cada doutrinador busca formalizar um valor pessoal, que se julgue importante de alguma forma, por meio da criação de um novo princípio (“positivação dos valores”), cuja aplicação efetivamente teria efeitos revolucionários na vida social, cujos problemas infelizmente, na prática, não se resolvem apenas com a enumeração de novos princípios.

Em verdade, o suposto princípio da solidariedade social tributária é um oco normativo, cujo conteúdo depende do valor que o intérprete lhe quiser atribuir. Tamanha a discricionariedade na “revelação” de seu conteúdo, esse princípio chega a ser invocado como fundamento das regras constitucionais de fixação de competência tributária por Ernani Contipelli (2010) de um lado, e como fundamento para condutas abertamente expropriatórias por Elísio Augusto Velloso Bastos (2006) de outro.

Esse vazio normativo do princípio da solidariedade social possibilita uma grande discricionariedade interpretativa. Como exemplo, em relação à função hermenêutica do princípio da solidariedade social, especificamente às imposições extrafiscais, Ernani Contipelli (2011, p. 83) afirma:

A extrafiscalidade se compatibiliza com a liberdade a partir da busca de conscientização do membro da comunidade para o conceito de dignidade social, no qual sua própria dignidade depende da de seu semelhante, e a elevação de sua carga tributária ocorre em razão disto, tem esta finalidade, para que seu comportamento seja voltado aos interesses propugnados pelo bem-estar social, se valendo o Estado da exigência do dever de colaboração de pagar tributo para despertar seu sentimento de solidariedade social.

Não se questiona o senso comunitarista esposado no enxerto, vez que por certo a existência da sociedade somente se justifica pelas relações entre seus indivíduos. Não se concebe existir alguém capaz de viver e desenvolver-se de forma isolada, mas apenas por meio das relações de mútua dependência inerentes aos indivíduos e exteriorizadas pelas trocas voluntárias.

Entretanto, conceber a coercitividade da tributação como instrumento de fortalecer laços sociais, necessariamente voluntários, não se distancia da igualmente paradoxal solução de Jean-Jacques Rousseau (1999, p. 25) para conflitos sociais, segundo a qual “aquele que se recusar a obedecer à vontade geral a isso será constrangido por todo o corpo - o que significa apenas que será obrigado a ser livre”.

A compulsoriedade das exações tributárias não se harmoniza com a solidariedade, da mesma forma que a coação política não se harmoniza com a liberdade. Ambas as concepções padecem da mesma inconsistência, de modo que apenas se poderia conceber solidariedade social compulsória caso o adjetivo “social” esvaziasse completamente a semântica de “solidariedade” de modo que o termo “solidariedade social” passasse a significar algo completamente diferente de “solidariedade”. Não é o caso.

Na verdade, não é possível obrigar alguém a ser solidário da mesma forma que não é possível obrigar alguém a ser livre. Ambas concepções padecem de absoluta inconsistência e exigem verdadeiro malabarismo linguístico de seus defensores para ocultá-las. Defender que se deve obrigar alguém a ser “solidário” nada mais é que utilizar-se de um perverso eufemismo para esconder o autoritarismo inerente a essa medida.

Esse raciocínio em verdade apenas serve aos interesses arrecadatórios do Estado, e, como princípio interpretativo, a solidariedade social por certo poderia justificar abusos da administração tributária e do Poder Judiciário, este cada vez mais ativista. Nesse aspecto, o princípio da solidariedade social em matéria tributária pode servir de fundamento para que se amplie indevidamente o alcance das normas tributárias. Como aponta Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2007, p. 123-124):

Assim como ocorre com aqueles que invocam o interesse público e a supremacia do interesse público sobre o particular, os que invocam a solidariedade nesses termos pretendem, muitas vezes, atribuir legitimidade a discursos autoritários. E agem dessa forma para fazer parecer que ou se concorda com todo o raciocínio por eles desenvolvidos ou então o opositor do diálogo nega a própria solidariedade.

A excessiva subjetividade hermenêutica torna invariavelmente arbitrária a aplicação do referido princípio no direito tributário. Tanto o alcance da solidariedade social como o conteúdo desse princípio dependem simplesmente da valoração que lhe der o intérprete, e não se podem extrair de textos normativos.

Não é exagero afirmar que a aplicação da solidariedade social em matéria tributária é verdadeira insurgência contra o ordenamento jurídico porque autoriza, revestida de todas as pompas das boas intenções, a aplicação da escola do direito livre limitada apenas à consciência do intérprete, de modo que a interpretação vá até onde se queira ir.

Mesmo os defensores da interpretação segundo a solidariedade social confessam a ampla discricionariedade. Como aponta Sérgio Massaru Takoi (2009, p. 298), a solidariedade social atua “tanto no campo ético, político, social, jurídico, econômico e etc., encontrando assim enormes possibilidades de expansão e aplicação”. Preocupante constatar que seus

defensores acreditam que essa subjetividade é uma virtude, e não a fonte da ruína do ordenamento jurídico.

O inconformismo (e a atecnia) perante as normas do direito por vezes leva parte da doutrina à tentação de abandonar o regramento jurídico, composto por normas fechadas não passíveis de amplo malabarismo hermenêutico, em benefício do que Lenio Luiz Streck (2014) denominou pamprincipiologismo (ou pan-principiologismo): a atividade criadora de numerosos princípios sem normatividade senão para aquele que lhes concebera. Ou, em síntese:

[...] uma espécie de patologia especialmente ligada às práticas jurídicas brasileiras e que leva a um uso desmedido de standarts argumentativos que, no mais das vezes, são articulados para driblar aquilo que ficou regrado pela produção democrática do direito, no âmbito da legislação (constitucionalmente adequada). É como se ocorresse uma espécie de “hiperestesia” nos juristas que os levasse a descobrir, por meio da sensibilidade [...] a melhor solução para os casos jurisdicalizados. (STRECK, 2012, p. 9).

A livre criação de princípios sem normatividade confere ao aplicador do direito o dever de lhe conferir essa normatividade segundo sua própria convicção (STRECK, 2013), e relegar a interpretação do direito tributário ao princípio da solidariedade por certo causará mais transtornos que utilidade real.

É tempo de recordar os abusos cometidos em nome das boas intenções por meio da discricionariedade do intérprete do direito. Somente com a percepção de que o aplicador não dispõe de uma razão (econômica ou social) superior, pode-se efetivamente assegurar maior controle da interpretação das normas do direito tributário a fim de evitar que se incida novamente nos abusos da escola do direito livre e da interpretação econômica, cuja substância permanece, mas revestida como “princípio da solidariedade social”.

## **Conclusão**

No presente estudo demonstrou-se, perante a teoria geral do direito tributário, como se dá a incidência das normas jurídicas e a relação entre os elementos da regra-matriz de incidência tributária com o fato jurídico, cuja independência perante o fato econômico é essencial para o reconhecimento da autonomia do direito tributário diante de ciências pré-jurídicas.

Foi abordada a importância da hermenêutica na construção da norma jurídica tributária a partir da distinção entre a proposição normativa e o texto que a veicula. Como consequência dessa distinção, verifica-se que a discricionariedade na interpretação do texto

equivale à discricionariedade na própria construção da norma, o que pode ocasionar arbitrariedades do intérprete.

Seguiu-se ao estudo panorâmico de alguns métodos interpretativos, sempre com fulcro na dialética entre a objetividade e a subjetividade hermenêutica, no qual verificou-se como a interpretação literal da escola da exegese foi insuficiente para efetivar a concretização do direito, o que proporcionou o desenvolvimento de outros métodos interpretativos, dotados de maior subjetividade, que culminariam na escola da livre investigação científica.

Foi a livre investigação do direito que, indiretamente, proporcionou a introdução, inicialmente no Código Tributário Alemão de 1919 (*Reichsabgabenung* - RAO), da teoria da interpretação econômica do “fato gerador”, segundo a qual poder-se-ia desconsiderar o fato jurídico descrito no antecedente da norma de incidência para atingir o fato econômico, não obstante haver independência entre ambos, com finalidade de evitar o chamado abuso das formas.

Essa interpretação econômica conferiu ampla subjetividade ao aplicador do direito. Por ter servido de fundamento a diversos abusos cometidos, em especial, pela Suprema Corte financeira alemã, a teoria acabou por ser desacreditada. Entretanto, sua substancialidade acabou por inspirar a criação de diversos instrumentos jurídicos com o mesmo fim: desconsiderar o fato jurídico em benefício do fato econômico. São elas, a título exemplificativo: o abuso das formas e a teoria da utilidade negocial.

Ao final, demonstrou-se como o princípio da solidariedade social, utilizado como oriente hermenêutico em matéria tributária, também introduz, em essência, a doutrina alemã de desconsideração do fato jurídico mas dessa vez em benefício de um fato social, conferindo ao intérprete semelhante poder discricionário.

Este princípio, desprovido de normatividade, tem seu conteúdo definido arbitrariamente por quem quer que o invoque. Essa excessiva subjetividade que lhe é inerente acaba por propiciar abusos semelhantes aos cometidos em nome dos bem intencionados intérpretes do direito livre e da interpretação econômica do “fato gerador”. Trata-se, enfim, de uma nova roupagem eufêmica a uma teoria cuja violência jurídica já há muito fora comprovada.

## Referências

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 43, n. 169, jan./mar., 2006

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. 1. reimp. São Paulo: LEJUS, 2004.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2014.

BRASIL. Código (1966). **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>> Acesso em: 21 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>> Acesso em: 25 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 66**, de 29 de agosto de 2002. Disponível em: <<<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>> Acesso em 21 mar. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013a.

\_\_\_\_\_. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011. 1. v.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013b.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.

\_\_\_\_\_. Solidariedade social tributária e extrafiscalidade. **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, v. 19, n. 100, set./out., 2011.

COURINHA, Gustavo Lopes. **Cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão**. reimp. Coimbra: Almedina, 2009.

DEUTSCHLAND. **Die Reichsabgabenordnung (RAO)** (Elektronische Ressource) 1919. Dt. Nationalbibliothek. Disponível em: <<<http://d-nb.info/1027250971>>>. Acesso em: 21 mar. 2015.

ESPAÑA. **Ley General Tributaria de 2003**. Boletín Oficial del Estado. Disponível em: <<<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>>>. Acesso em 22 mar. 2015.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 1997.

FRANÇA, Rubens Limongi. **Hermenêutica jurídica**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**. Petrópolis: Vozes, 1997.

GÉNY, François. **Método de interpretación y fuentes en derecho privado positivo**. 2. ed. Madrid: Reus, 1925.

\_\_\_\_\_. O particularismo no direito fiscal. **Revista de direito administrativo**. Rio de Janeiro, v. 20. 1950.

KANTOROWICZ, Hermann. **The battle for legal science**. Disponível em: <<<https://wlulawfaculty.files.wordpress.com/2012/09/the-battle-for-legal-science.pdf>>>. Acesso em: 17 mar. 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAURENT, François. **Principes de droit civil français**. 4. ed. Bruxelles: Bruylant-Christophe & Cie Éditeurs, 1887. 1. t.

MACHADO, Hugo de Brito. A falta de propósito negocial como fundamento para exigência de tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 143, ago. 2007.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

MAGALHÃES, Maria da Conceição Ferreira. **A hermenêutica jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. t. 1.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1974.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Desafios do direito tributário contemporâneo - Em busca da legitimidade social do tributo, da eficiência na gestão tributária e de uma maior cooperação entre fisco e contribuintes. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano. 12, n. 68, mar./abr. 2014.

POSNER, Richard A. **Fronteiras da teoria do direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social: princípios do direito político**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SANTOS, Mário Ferreira dos. **Teoria do conhecimento: gnosiologia e criteriologia**. São Paulo: Logos, 1958.

SAVIGNY, Friedrich Carl von. **Metodologia jurídica**. Campinas: Edicamp, 2001.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

STRECK, Lenio Luiz. Do pamprincipiologismo à concepção hipossuficiente de princípio. Dilemas da crise do direito. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 49, n. 194, abr./jun., 2012.

\_\_\_\_\_. **O que é isto: decido conforme minha consciência?** 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

\_\_\_\_\_. **Verdade e consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

TAKOI, Sérgio Massaru. Breves comentários ao princípio constitucional da solidariedade. **Revista de Direito Internacional e Constitucional**. São Paulo, v. 17, n. 66, jan./mar., 2009.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.