

# Interpretação e Integração da Norma Tributária

Aurélio Pitanga Seixas Filho

*Doutor e Livre-docente em Direito Financeiro pela UERJ. Doutor em Direito Tributário pela Universidade Mackenzie. Advogado.*

## 1. HERMENÊUTICA E INTERPRETAÇÃO

A norma jurídica pode emitir comandos claros e bem determinados que não exijam maior esforço para entender o seu conteúdo, extensão e finalidade. Entretanto, não poucas vezes, torna-se necessário um esforço intelectual para interpretá-la, isto é, captar, entender ou esclarecer o sentido ou significado normativo do pensamento que está encerrado na lei, seguindo um conjunto de regras da arte de interpretar, campo da Ciência da Hermenêutica.

Conforme lição de Norberto Bobbio, cada palavra é um signo, e como tal:

*“Interpretar significa remontar do signo (signum) à coisa significada, (designatum) isto é, compreender o significado do signo individualizando a coisa por este indicada. Ora, a linguagem humana (falada ou escrita) é um complexo de signos, é uma species do genus signo (tanto é verdade que é substituível por outros signos, por exemplo os gestos de mão, embora seja mais perfeito porque mais rico e maleável).”<sup>1</sup>*

Também, Giorgio del Vecchio esclareceu que “A justa aplicação da norma requer do intérprete a descoberta do significado

<sup>1</sup> O Positivismo Jurídico - Lições de Filosofia do Direito, São Paulo, Ícone Editora, 1995, p. 212.

intrínseco, que ele não fique parado ante a letra da lei, mas que lhe colha o sentido próprio: o espírito.”<sup>2</sup>

A necessidade de entender o sinal contido em uma palavra, especialmente no Direito Tributário, no qual as mudanças ocorrem com frequência, tem uma explicação em Luis Ricasens Siches:

*“Convém, sobretudo, recordar que o Direito positivo é sempre necessariamente uma obra circunstancial, em um duplo sentido ou dimensão, e na acepção filosófica e estrita desta palavra. Por uma parte, as normas jurídicas são gestadas e elaboradas debaixo o estímulo de umas certas necessidades sentidas em uma sociedade e em uma época determinada, é dizer, baixo o conjunto das urgências de uma certa circunstância social.”<sup>3</sup>*

A interpretação vai do abstrato ao concreto como afirma Eros Grau:

*“A interpretação consiste em mostrar algo: ela vai do abstrato ao concreto, da fórmula à respectiva aplicação, à sua ilustração ou à sua inserção na vida; na interpretação de fatos, ao contrário, vai-se do concreto ao abstrato, da experiência à linguagem. A interpretação, pois, consubstancia uma operação de mediação que consiste em transformar uma expressão em uma outra, visando a tornar mais compreensível o objeto ao qual a linguagem se aplica...A interpretação do direito consiste em concretar a lei em cada caso, isto é, na sua aplicação, o intérprete, ao interpretar a lei, desde um caso concreto, a aplica. Interpretação e aplicação não se realizam autonomamente. O intérprete discerne o sentido do texto a partir e em virtude de um determinado dado. Assim, existe uma equação entre interpretação e aplicação: não estamos, aqui, diante de dois momentos distintos, porém*

<sup>2</sup> *Lições de Filosofia do Direito*, Coimbra, Armênio Amado, 1972, p. 106.

<sup>3</sup> *Introducion al Estúdio del Derecho*, Mexico, Editorial Porrúa, 1970, p. 212.

*frente a uma só operação. Interpretação e aplicação se superpõem.”*<sup>4</sup>

## 2. INTERPRETAÇÃO E DISCRICIONARIEDADE

A discricionariedade concedida por lei à Administração Fazendária consiste em uma liberdade à autoridade para escolher alternativas para dirigir a ação fiscalizadora, optando por aquela que considerar a mais conveniente, escolhendo o momento oportuno para identificar e qualificar o fato gerador, enquadrá-lo na legislação aplicável, conseqüentemente, concedendo certeza jurídica à dívida tributária e, finalmente, liquidar o seu valor.

A doutrina tem se dividido entre aqueles que não aceitam existir discricionariedade na mera interpretação da lei e os que, ao contrário, admitem uma margem de liberdade na denominada discricionariedade cognitiva.

Segundo Alberto Xavier, a discricionariedade, dita volitiva, não pode ser confundida com a mera aplicação da lei, denominada de discricionariedade cognitiva, porquanto extrapola o âmbito desta, resultado de uma interpretação:

*“Com efeito, a doutrina tem distinguido a discricionariedade de ação, livre, pura, constitutiva ou volitiva da discricionariedade de juízo, subjuntiva, cognitiva, vinculada ou técnica. Na primeira, o agente tem liberdade de escolha entre opções juridicamente equivalentes e todas abstratamente possíveis; na segunda, havendo, embora, a intervenção de valorações pessoais do agente, existe inegavelmente uma só opção objetivamente fundada, uma só decisão querida pela lei. A doutrina dominante orienta-se no sentido de que só a discricionariedade volitiva é discricionariedade em sentido próprio, não passando a discricionariedade cognitiva de simples operação de aplicação do direito (subsunção)”*<sup>5</sup>

<sup>4</sup> O Direito Posto e o Direito Pressuposto, São Paulo, Malheiros, 1996, p. 153.

<sup>5</sup> Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 159).

## 2.1 A Discricionarietà Cognitiva

Possuindo a autoridade fiscal poder discricionário para investigar, no momento oportuno e conveniente, as declarações firmadas pelos contribuintes e pelos terceiros, devedores legalmente a tal prestação, interessa pesquisar a subjetividade liberada pelo legislador ao administrador público na interpretação das leis.

A discricionarietà cognitiva, possibilidade de aplicação da lei com alguma margem de liberdade pelo intérprete, é matéria sujeita a opiniões divergentes, seja no âmbito do direito administrativo, seja na teoria do Direito, entendendo Carlos da Rocha Guimarães:

*“Assim, não vemos por que motivo, quando se compara a conduta humana com uma norma, para pesquisar se tal conduta é jurídica ou antijurídica, o juízo de valor decorrente dessa comparação será também uma valoração. A valoração da conduta já está feita pela norma. Aquele que examina aquela, face a esta, está simplesmente comparando um fato com um juízo de valor, que é a norma, para ver se esta condena aquele ou o permite. Essa apuração não é uma valoração, no sentido real da palavra, mas um ato cognoscitivo, embora não seja, como querem muitos, uma mera dedução lógica”<sup>6</sup>*

A posição extremada em favor da liberdade de aplicação da norma jurídica, quer pelo juiz, quer pela autoridade administrativa, é defendida por Hans Kelsen, de quem podemos reproduzir o seguinte texto:

*“Se queremos caracterizar, não apenas a interpretação da lei pelos Tribunais ou pelas autoridades administrativas, mas, de modo geral, a interpretação jurídica realizada pelos órgãos aplicadores do Direito, devemos dizer: Na aplicação*

<sup>6</sup> A Norma e a Sentença”, na Revista do Instituto dos Advogados Brasileiros, n° 42, Rio de Janeiro, 1974, p. 52).

*do Direito por um órgão jurídico, a interpretação cognoscitiva (obtida por uma operação de conhecimento) do Direito a aplicar combina-se com um ato de vontade em que o órgão aplicador do Direito efetua uma escolha entre as possibilidades reveladas através daquela mesma interpretação cognoscitiva. Com este acto, ou é produzida uma norma de escalão inferior ou é executado um acto de coerção estatuída na norma jurídica aplicanda.”<sup>7</sup>*

Admite-se que o ato de interpretar a lei não seja meramente mecânico ou resultado de uma pura logicidade, pois o intérprete, além de sua habilidade intelectual, sofrerá a influência dos conceitos apreendidos em sua atividade funcional, o que, entretanto, não significa que possa existir alguma possibilidade de juízo disjuntivo, ou permissão legal para mais de uma alternativa, cabendo ao intérprete, isto sim, chegar à única interpretação possível deixada pela lei, não havendo margem a uma discricionariedade na interpretação.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, um certo grau de ideologia é inevitável na interpretação do Direito, além de ser uma arte, embora a dimensão artística não elimine os aspectos técnicos e científicos presentes na atividade do intérprete.<sup>8</sup>

## **2.2 Discricionariedade e os Conceitos Indeterminados**

Onde a questão se complica um pouco mais, provocando uma divergência maior entre os doutrinadores, é na possibilidade de haver volitividade e, conseqüentemente, discricionariedade na interpretação dos conceitos indeterminados ou imprecisos.

Seria ideal para a implantação da estabilidade e da segurança jurídica na sociedade que as normas jurídicas fossem todas dotadas de clareza e precisão tais, que prescindissem de inter-

<sup>7</sup> *Teoria Pura do Direito*, 4ª ed., Coimbra, Armenio Amado Editor, 1979, p. 470.

<sup>8</sup> *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 137/138.

pretação, tornando verdadeiro o velho adágio jurídico *“in claris cessat interpretatio”*.

A presença de conceitos indeterminados no Direito tributário é inevitável, afirma Sérgio André Rocha, “provocando uma relativização da noção clássica de legalidade, na medida em que se reconhece à autoridade fiscal certa margem de liberdade de conformação, devendo-se focar a atenção agora nos mecanismos de controle que protegerão os contribuintes contra um indevido exercício de tal liberdade, a qual permanece pautada pelos limites legais.”<sup>9</sup>

Coerente com seu entendimento de ser essencial para aplicação da norma jurídica abstrata a constituição livre da norma em concreto, Adolfo Merkl não admite a existência de ação administrativa vinculada ou condicionada ou de interpretação unívoca, chegando até mesmo a afirmar que “todo o direito escrito compõe-se, no fundo, de palavras e conceitos semelhantes juridicamente indeterminados cujo sentido haverão de buscar a ciência e a aplicação do direito em disciplinas alheias ao mesmo.”<sup>10</sup>

Sem se aceitar o entendimento extremado de Adolfo Merkl de que todo o direito se compõe de palavras e conceitos jurídicos indeterminados, a verdade é que o legislador, mesmo que cuidadoso na técnica legislativa, não conseguirá sempre emitir normas jurídicas claras, precisas e determinadas, o que, mesmo se possível, é considerado inconveniente por alguns por restringir em demasia a atividade da administração pública, conforme afirma Ricardo Lobo Torres:

*“Sucede que a clareza do texto da norma, com os seus conceitos determinados e enumerações taxativas, nem sempre é possível no Direito Tributário. A própria procura da clareza pode conduzir ao preciosismo, ao perfeccionismo e ao excesso*

<sup>9</sup> “A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública”, no livro **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 246.

<sup>10</sup> **Teoría General del Derecho Administrativo**, Madri, Editorial Revista de Derecho Privado, 1936, p. 204/206.

*de regulamentação. As normas tributárias, inflacionadas e de duração efêmera, não primam, nem mesmo em países de sólida tradição jurídica, pela perfeição da forma, sendo defeituosas e imprecisas em grande número... Além disso, o Direito Tributário não pode prescindir dos conceitos indeterminados e dos tipos jurídicos que, abertos por natureza, possibilitam a reelaboração e a renovação da norma por parte do intérprete”<sup>11</sup>*

Conforme Castanheira Neves, a discricionariedade vinculada admitirá uma concepção mais maleável da aplicação do direito, em termos de não só se incluir nela uma certa forma de discricionariedade, aquela que existiria sempre que o órgão de decisão, embora guiado vinculadamente pelo sentido e fim normativo da lei, fosse chamado a uma determinação em concreto.<sup>12</sup>

Também Afonso Rodrigues Queiró:

*“Se fosse possível, deveria a lei definir com toda a precisão e rigor de detalhes as condições de agir dos órgãos administrativos... O Legislador para se manter tal, tem, pois, que deixar à administração uma certa margem de discricionariedade. Pode, sim, fazê-la desaparecer, mas para isso tem de sacrificar... a sua própria qualidade de legislador.”<sup>13</sup>*

Segundo Emilio Betti, na medida em que a lei não decide ela mesma, senão se remete à determinação discricionária do poder executivo, ao qual é deferida a decisão dentro dos limites assinalados, pode-se dizer que o órgão deste poder é chamado a fixar por si a máxima do próprio atuar. Salvo sempre a observância da finalidade geral da sociedade e do Estado, a discricionariedade supõe por parte da autoridade uma valoração não vinculada, senão

<sup>11</sup> Obra citada, p.132/133.

<sup>12</sup> Questão de Facto, Questão de Direito ou o Problema Metodológico da Juridicidade, Coimbra, Almedina, 1967, p. 380/381).

<sup>13</sup> “A Teoria do Desvio do Poder”, na Revista de Direito Administrativo, volume V, p. 57/59.

autônoma dos interesses concorrentes no caso em questão... respondendo por igual às exigências do interesse público.<sup>14</sup>

A segurança e certeza demonstrada pelos juristas que consideram ter a indeterminação de alguns conceitos jurídicos uma única solução ou alternativa correta não é a mesma de autores que, mesmo reconhecendo que noções como pobreza, velhice, notável saber, boa ou má reputação, urgência, tranquilidade podem ser univocamente identificáveis em alguns casos concretos, admitem que, em outros tantos, não será reconhecido com bastante segurança e certeza o notável saber de alguém ou sua boa ou má reputação.

Aliás, Celso Antonio Bandeira de Mello, para enfatizar a indeterminação e imprecisão dos conceitos necessitados de aplicação jurídica, preferiu denominá-los de conceitos legais fluidos, em cuja interpretação seria possível mais de um entendimento razoável, razão pela qual a solução encontrada pelo administrador não poderia ser inquinada de ilegal e substituída por outra solução razoável do julgador:

*“Em suma: muitas vezes - exatamente porque o conceito é fluido - é impossível contestar a possibilidade de conviverem intelecções diferentes, sem que, por isto, uma delas tenha de ser havida como incorreta, desde que quaisquer delas sejam igualmente razoáveis. Já observou Bernatzik, colecionado por Afonso Rodrigues Queiró, que existe um limite além do qual nunca terceiros podem verificar a exatidão ou inexatidão da conclusão atingida. Pode dar-se que terceiros sejam de outra opinião, mas não podem pretender que só eles estejam na verdade, e que os outros tenham uma opinião falsa. Eis por que não é aceitável a tese de que o tema dos conceitos legais fluidos é estranho ao tema da discricionariedade”<sup>15</sup>*

<sup>14</sup> Interpretacion de la Ley y de los Actos Jurídicos, Madri, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, p. 151.

<sup>15</sup> Discricionariedade e Controle Jurisdicional, São Paulo, Malheiros, 1992, p. 22/23.

O Ministro Vitor Nunes Leal afirmou:

*“A noção de interesse coletivo é tão vaga e imprecisa que nenhuma garantia teriam os particulares com a substituição do critério administrativo pelo judiciário. Sempre, portanto, que a discussão girar em torno de uma questão de conveniência pública ou de oportunidade - questão por sua natureza controvertida - a administração se move com plena liberdade, imune da intromissão do judiciário.”<sup>16</sup>*

Para outra corrente de juristas, os conceitos indeterminados devem ser interpretados pelo administrador, que aplicará aquela única solução possível ao caso em questão, por lhe faltar a liberdade de escolher uma entre várias alternativas legais, como lhe é permitido nas hipóteses de aplicação discricionária.

Para Eduardo Garcia de Enterría e Tomás Ramón Fernández:

*“A discricionariedade é essencialmente uma liberdade de eleição entre alternativas igualmente justas, ou, se se prefere, entre indiferentes jurídicos, porque a decisão se fundamenta em critérios extrajurídicos (de oportunidade, econômicos etc....), não incluídos na lei e remetidos ao julgamento subjetivo da administração. Pelo contrário, a aplicação dos conceitos jurídicos indeterminados é um caso de aplicação da lei, já que se trata de subsumir em uma categoria legal (configurada, não obstante sua imprecisão de limites, com a intenção de demarcar uma hipótese concreta) umas circunstâncias reais determinadas; justamente por isso, é um processo regulado que se esgota no processo intelectual de compreensão de uma realidade no sentido que o conceito legal indeterminado tem pretendido, processo no qual não interfere nenhuma decisão de vontade do*

<sup>16</sup> “Poder Discricionário da Administração - Abuso desse Poder”, *Revista de Direito Administrativo*, n.º 14, p. 79.

*aplicador, como é próprio de quem exerce uma potestade discricional... Assim, conceitos como urgência, ordem pública, justo preço, calamidade pública, medidas adequadas ou proporcionais, inclusive necessidade pública, utilidade pública e interesse público, não permitem em sua aplicação uma pluralidade de soluções justas, senão uma só solução em cada caso”.<sup>17</sup>*

A possibilidade de entendimento adequado de alguns conceitos indeterminados empíricos, ou de experiência por mero exercício de interpretação, enquanto alguns outros, especialmente os conceitos de valor, exigem do administrador um esforço intelectual mais extenso, até mesmo com o uso de sua subjetividade para a adoção de uma decisão apropriada para o caso concreto, parece ser a colocação mais compatível com a realidade dos fatos, granjeando cada vez mais adeptos.

A Professora Regina Helena Costa, após manifestar sua divergência com a opinião de Queiró, que considerava somente existir discricionariedade no exame dos conceitos indeterminados, os quais sempre permitiriam uma liberdade de decisão ao administrador após exaurido o processo interpretativo, o que, realmente, merece ser contestado, afirma que:

*“Destarte, para nós, a menção a conceitos indeterminados pela lei pode ou não conduzir à atribuição de liberdade discricionária à administração pública. Pensamos que a solução à questão só pode ser fornecida casuisticamente, tendo em vista o tipo de conceito empregado pela norma. Se não, vejamos. Os conceitos jurídicos indeterminados podem ser classificados em conceitos de experiência e conceitos de valor. E, conforme pretendemos demonstrar, entendemos que, quando se tratar de conceitos de experiência, o administrador, após socorrer-se do processo interpretativo, torna*

<sup>17</sup> Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1991, p. 394 e 395.

*preciso o conceito, não lhe restando qualquer margem de liberdade de escolha de seu significado. Quando estivermos diante de conceitos de valor, diversamente caberá àquela, terminada a interpretação, uma vez restando ainda um campo nebuloso do conceito que esta não foi suficiente para eliminar, definir o conceito por intermédio de sua apreciação subjetiva, que outra coisa não é que a própria discricionariedade.”<sup>18</sup>*

Na medida em que a discricionariedade cognitiva como um mero ato de interpretação da lei não admite volitividade por parte do intérprete, cujo juízo, apesar de toda sua habilidade artística, deverá cingir-se à única forma possível de aplicação da lei, a interpretação de conceitos vagos ou ambíguos permite à autoridade administrativa alguma subjetividade na determinação concreta do sentido da norma jurídica, apesar de se encontrar previamente guiado ou balizado pela própria norma ou pelo sistema jurídico (discricionariedade vinculada).

A posição de Ricardo Lobo Torres, favorável à utilização dos tipos jurídicos abertos e dos conceitos indeterminados em Direito Tributário por permitirem a reelaboração e a renovação da norma pelo intérprete, é isolada entre os tributaristas brasileiros que, ao contrário, primam em defender a tipicidade cerrada como forma de restringir a relevância da vontade na produção de efeitos jurídicos tributários.

Sendo defensável o uso de conceitos não muito determinados em alguns ramos da ciência jurídica em que as pessoas dispõem de liberdade para regularem os seus bens e direitos, no Direito Tributário, a inconveniência de existirem leis imprecisas, contendo conceitos fluidos, ambíguos e vagos, facilita um planejamento tributário para elidir o pagamento do tributo, conforme a lição de Antonio Roberto Sampaio Dória:

---

<sup>18</sup> “Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa”, *Revista de Direito Público*, n° 95, p. 134.

*“Destarte, toda a elaboração que faremos girará exclusivamente em torno da elisão resultante de lacunas ou imperfeições da lei tributária, das quais se aproveitam licitamente os contribuintes, com certa disposição de sua vida econômica, aceitando a premissa de que, se o legislador não a quer, pelo menos não a vedou expressamente.”<sup>19</sup>*

Tanto a insatisfação da autoridade fiscal com a pretendida elisão praticada pelo contribuinte, que resulta num lançamento de ofício, quanto a interpretação do Fisco com respeito ao conceito indeterminado, que pode ser considerada pelo contribuinte como uma forma de integração ou colmatação de uma lacuna da lei, levam a litígios fiscais que inúmeras vezes provocam a promulgação de uma nova lei para o efeito de tornar mais determinado ou mais preciso o conceito legal, sendo, conseqüentemente, desejável, que sempre as leis tributárias sejam, *ab initio*, precisas e determinadas.

### 3. INTERPRETAÇÃO DE UM CASO CONCRETO

Um texto legal, mesmo bem redigido, pode conduzir a variadas interpretações, exigindo a utilização de alguns recursos hermenêuticos, razão pela qual o exame de um caso concreto tem bastante utilidade, como possibilitará a lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997:

*Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei no 9.532, de 1997)*  
*I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;*

<sup>19</sup> Elisão e Evasão Fiscal, São Paulo, Lael, 1971, p. 31).

*II - comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior;*

*III - valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008)*

*a) em decorrência de despesas com pesquisas de mercado, bem como aluguéis e arrendamentos de stands e locais para exposições, feiras e conclaves semelhantes, inclusive promoção e propaganda no âmbito desses eventos, para produtos e serviços brasileiros e para promoção de destinos turísticos brasileiros; (Incluída pela Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008).*

*b) por órgãos do Poder Executivo Federal, relativos à contratação de serviços destinados à promoção do Brasil no exterior; (Incluída pela Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008).*

*IV - valores correspondentes a operações de cobertura de riscos de variações, no mercado internacional, de taxas de juros, de paridade entre moedas e de preços de mercadorias (hedge);*

*V - valores correspondentes aos pagamentos de contraprestação de arrendamento mercantil de bens de capital, celebrados com entidades mercantil de bens de capital, celebrados com entidades domiciliadas no exterior;*

*VI - comissões e despesas incorridas nas operações de colocação, no exterior, de ações de companhias abertas, domiciliadas no Brasil, desde que aprovadas pelo Banco Central do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários;*

*VII - solicitação, obtenção e manutenção de direitos de propriedade industriais, no exterior;*

*VIII - juros decorrentes de empréstimos contraídos no exterior, em países que mantenham acordos tributários com o Brasil, por empresas nacionais, particulares ou oficiais, por prazo igual ou superior a quinze anos, à taxa de juros do mercado credor, com instituições financeiras tributadas em*

*nível inferior ao admitido pelo crédito fiscal nos respectivos acordos tributários;*

*IX - juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive comercial papers, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 meses;*

*X - juros de desconto, no exterior, de cambiais de exportação e as comissões de banqueiros inerentes a essas cambiais;*

*XI - juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações.*

#### **4. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA - *RATIO LEGIS***

Como pode ser observado, a lei discrimina onze hipóteses diferentes de remessas de moeda para o exterior, significando assim, que a finalidade, a razão de ser desta lei do imposto de renda, isto é, a sua *ratio legis* desde sua origem em 1943, pelo artigo 97, § 2º do Decreto-lei nº 5.844 e artigo 56 da Lei nº 7.713 de 1988, mantida pelas leis 9.481 e 9.532 de 1997, foi desonerar do imposto de renda na fonte os valores remetidos ao exterior pelas razões explicitadas nos incisos, reduzindo, desta forma, o respectivo custo.

#### **5. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DA ISENÇÃO**

Entretanto uma autoridade fazendária resolveu interpretar a palavra embarcação, restringindo a desoneração tributária exclusivamente para embarcações destinadas ao transporte de pessoas e cargas, valendo-se de outras leis que, para seus próprios fins, discriminam uma variedade de embarcações.

Para o Direito Marítimo, no mesmo ano de 1997, a classificação das plataformas foi feita pela Lei nº 9.537 em seu artigo 2º, primeiro no inciso V:

*“Embarcação: qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita à inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas.”*

E no inciso XIV:

*“Plataforma: instalação ou estrutura fixa ou flutuante, destinada às atividades direta ou indiretamente relacionadas com a pesquisa, exploração dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar, inclusive da plataforma continental e seu subsolo.”*

Naturalmente, a *ratio legis* desta lei, específica para o Direito Marítimo, foi a de discriminar as várias espécies de embarcação, conforme a necessidade de estabelecer regras particulares para cada tipo de embarcação, de acordo com suas respectivas funções e especificidades. É o caso das plataformas para transporte de pessoas e cargas e das plataformas fixas para perfuração e exploração de petróleo. Entretanto, esta diferença não tem qualquer relevância na lei do imposto de renda.

Para início da interpretação dos textos das leis tributárias é bom lembrar que o tratamento de não tributar a receita do aluguel das embarcações e aeronaves estrangeiras tem sua origem no ano de 1943, quando ainda não existiam no Brasil plataformas marítimas de perfuração.

A Tarifa Aduaneira, baseada na Nomenclatura do Sistema Harmonizado (antiga Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas), tem como *ratio legis* discriminar o mais especificamente possível as mercadorias estrangeiras para, de acordo com a política aduaneira, selecionar uma alíquota do imposto de importação para proteger o produto similar nacional.

Por esse motivo, o capítulo 89 engloba genericamente as “embarcações e estruturas flutuantes”, ficando, por sua vez, nos itens 89.01 a 89.04 todos os tipos de embarcações de transporte de pessoas e bens, enquanto as plataformas de perfuração ou de exploração foram classificadas na posição 89.05.

Já a mesma nomenclatura, usada na tributação pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, é menos discriminatória do que a Aduaneira, pois tributa exclusivamente produtos fabricados no país.

Assim, não é difícil de compreender que a lei marítima, a nomenclatura aduaneira, bem como a do imposto sobre produtos industrializados, têm propósitos próprios e específicos para as suas respectivas funções, não sendo pertinente, nem útil, apropriar-se, numa lei do imposto de renda, de particularidades ou critérios distintivos de outras leis, mesmo tributárias, conforme a lição de Geraldo Ataliba:

*“Podemos, portanto, concluir que se a lei tributária faz referência a um conceito de fato, o intérprete, para efeitos tributários, não está adstrito ao regime jurídico que outras leis atribuem àquele fato ..... o direito tributário não pode redefinir os conceitos e institutos do direito privado, o que pode é modificar o tratamento jurídico de determinadas situações, para efeitos tributários, para atingir suas finalidades.”<sup>20</sup>*

No mesmo sentido, Rubens Gomes de Sousa lembrou que o Código Tributário Nacional diz que o legislador tributário pode, para efeitos fiscais, exclusivamente, modificar o conteúdo, o alcance e os efeitos dos conceitos do direito privado que utilize.<sup>21</sup>

Sendo, conseqüentemente, a finalidade da questionada lei reduzir o custo dos valores a serem remetidos ao exterior através da desoneração do imposto de renda que poderia incidir nas mencionadas operações, razão pela qual não tem sentido a interpretação que exclua as plataformas não destinadas ao transporte de pessoas e cargas da desobrigação tributária.

## **6. INTERPRETAÇÃO LITERAL**

A interpretação da lei tributária deve aceitar todos os critérios e elementos próprios da teoria geral da interpretação, seja para a imposição seja para a isenção, coerentemente com o ca-

<sup>20</sup> **Interpretação no Direito Tributário**, São Paulo, EDUC - Saraiva 1975, p. 105 e 107.

<sup>21</sup> Livro acima, p.105.

ráter e natureza comum, normal e ordinário da norma tributária, lição esta de Eusébio González Garcia.<sup>22</sup>

Desta forma, as leis tributárias que estabelecem uma regra que excepcione o tratamento padrão devem receber uma interpretação apropriada como já tive a oportunidade de explicar:

*“É natural que o intérprete examine com mais atenção ou rigor se o fato ocorrido pode ser encaixado numa norma isencional que particularize uma determinada situação, já que a situação excluída da tributação sempre tem uma dimensão reduzida, não sendo válidos métodos compressores para reduzir o tamanho do fato, nem métodos dilatadores para ampliar o alcance da norma restritiva, a fim de permitir o encaixotamento.”<sup>23</sup>*

A interpretação literal das leis que desoneram os rendimentos auferidos no afretamento de embarcações marítimas e fluviais estrangeiras do pagamento do imposto de renda na fonte permite entender que a alíquota zero ou a redução da tributação aplica-se a toda e qualquer embarcação marítima ou fluvial sem qualquer restrição ao seu uso.

Como bem ensinou o Doutor Carlos da Rocha Guimarães, a compreensão literal do texto da lei somente pode ser ampliada por um intérprete, considerando existir uma lacuna:

*“Parece, pois, legítimo concluir que a lei tributária (CTN), ao falar em interpretação literal, não pretendeu eliminar o processo de compreensão efetiva do texto legal, mas impedir que, por um processo integrativo (não estritamente interpretativo) se pretendesse preencher o que o seu aplicador considerasse como lacuna da lei, ultrapassando os justos limites que o caso impõe, que são os de só*

<sup>22</sup> *La Interpretación de las Normas Tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 27.

<sup>23</sup> *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*, Rio, Forense, 1989, p.184.

*admitir como interpretação o que se considere implícito na lei.*”<sup>24</sup>

Assim, pode ser concluído que a apreensão do verdadeiro pensamento da lei através da mera capacidade expressiva da linguagem é no sentido de que a vontade do legislador dirige-se para embarcação em geral, não existindo alguma lacuna que permita a desintegração nas diversas espécies de embarcação.

## 7. INTERPRETAÇÃO APRIORÍSTICA

A restrição da isenção tributária (alíquota zero - não tributação) exclusivamente a embarcações marítimas ou fluviais encarregadas do transporte de pessoas e cargas não foi incluída na redação do inciso I do artigo 1º da Lei nº 9.481 de 1997, nem na Lei nº 9.532 de 1997 nem tampouco no artigo 691 do RIR de 1999.

Consequentemente, a inclusão da finalidade de transportar pessoas e cargas é resultante de uma interpretação preconceituosa e apriorística *in dubio pro fisco*, como bem lecionou Amílcar Araújo Falcão:

*“Por muito tempo se porfiou sobre o método de interpretação que fosse compatível com o direito tributário. Inicialmente, foram defendidos critérios apriorísticos, que remontam ao direito romano e que consideravam que a lei tributária deveria ser interpretada ou num sentido que, ocorrendo dúvida, beneficiasse o fisco (ut fisco faveat), ou, como mais tarde e por muito tempo se pensou, com apoio na sentença de Modestino favorecesse o contribuinte (in dubio contra fisco).”*<sup>25</sup>

Pelo tempo decorrido e pela democratização do direito público, a interpretação preconceituosa da lei tributária já deveria

<sup>24</sup> *Interpretação Literal das Isenções Tributárias em Proposições Tributárias*, São Paulo, Resenha Tributária e Associação Brasileira de Direito Financeiro, 1975, p. 62.

<sup>25</sup> *Direito Tributário Brasileiro*, Rio, Edições Financeiras, 1960, p. 49.

ter sido superada, pois lição já bastante antiga, adotada por Ezio Vanoni, ensinava que a lei tributária é uma lei da mesma natureza que qualquer outra lei do ordenamento jurídico, razão pela qual deveria ser aplicado o mesmo critério de interpretação formulado para todas as leis e que é adotado pela doutrina geral do direito.<sup>26</sup>

No Brasil, o pioneiro do direito tributário, Francisco Sá Filho, já lecionava:

*“Certo, é, porém, que em face da exegese, não há lugar nem para o princípio de Modestino, nem para o seu oposto. Efetivamente, a interpretação das leis tem por função revelar-lhes o sentido, ou como diziam ainda os romanos, interpretar “nihil aliud est, quam legis obscurae vel ambigua explicatio”. A missão mais alta da hermenêutica é, precisamente, dissipar as dúvidas emergentes dos textos legais.”<sup>27</sup>*

## 8. INTERPRETAÇÃO ANALÓGICA (POR COMPREENSÃO) OU EXTENSIVA (*LACUNA INTRA LEGEM*)

Por uma questão de precisão de linguagem, é necessário distinguir a interpretação da lacuna *intra legem* da integração da lacuna *praeter legem*, tendo em vista a diversidade de qualificação destes fenômenos pela doutrina.

Como já foi explicado anteriormente, na discricionariedade, a lei autoriza que se escolha entre mais de uma forma de aplicação da lei, enquanto na interpretação só é possível uma forma de aplicar a lei, mesmo que seu texto contenha ambiguidades ou seja lacunoso.

Na interpretação analógica (analogia por compreensão ou interpretação extensiva), quando o texto da lei não permite um entendimento unívoco, cabe ao intérprete pesquisar os vários sentidos que a norma possibilita para decidir qual delas é mais ade-

<sup>26</sup> “*Elementi di Diritto Tributario*”, de 1934, no livro *Opere Giuridiche*, v. II, Milão, Giuffré, 1962, p. 89.

<sup>27</sup> *Estudos de Direito Fiscal*, Rio, Procuradoria Geral da Fazenda Pública - Imprensa Nacional, 1942, p. 37.

quada para o fato analisado ou estender a interpretação para uma situação análoga, como ensina Ricardo Lobo Torres:

*“A analogia do Direito Tributário deve observar alguns parâmetros importantes: só se utiliza quando insuficientes a expressividade das palavras da lei; é necessário que haja semelhança notável entre o caso emergente e a hipótese escolhida para comparação;...”*<sup>28</sup>

Lição antiga de Ezio Vanoni sobre a analogia em direito tributária foi a seguinte:

*“O intérprete não pode, mediante a aplicação analógica, criar um dever tributário, porque se transformaria em legislador. Mas ao contrário, o procedimento analógico consiste na extensão de um preceito a casos não amparados pela lei, mas que tenham com a hipótese prevista na lei uma relação de afinidade tal que haja uma equiparação estreita com a razão jurídica que equiparou a norma formulada. A analogia não importa à criação de um novo direito, mas à revelação de uma proposição jurídica latente, e à sua aplicação ao caso examinado na esfera de aplicação da norma de direito reconstruída.”*<sup>29</sup>

Em outra oportunidade, Vanoni assim se pronunciou sobre a interpretação extensiva:

*“A chamada interpretação extensiva, com efeito, não constitui uma ampliação do preceito legal mais além da norma, porém unicamente a identificação da efetiva vontade da lei, mais além da fórmula empregada. O intérprete, em seu trabalho, não pode ser vinculado pela expressão cristalizada no*

<sup>28</sup> Livro mencionado, p. 106.

<sup>29</sup> *Teoria Generale del Diritto Tributario na Opera Giuridiche*, v. II, Milão, Giuffrè, 1962, p. 98/9.

*preceito legislativo. Qualquer que seja a natureza da norma, cumpre-lhe procurar a verdadeira vontade do Estado, através da formulação que tenha recebido na lei.*”<sup>30</sup>

Ricardo Lodi Ribeiro, também, com base em Larenz, explica o limite da expansão da interpretação depois de exaurido o conceito central:

*“De cada conceito, podemos extrair um âmbito nuclear, representado pelo sentido que, em primeiro lugar, é utilizado na linguagem corrente. No entanto, em tal conceito ainda estão abrangida outras acepções, só algumas vezes levadas em conta no uso lingüístico geral ou apenas utilizadas no uso especial. São os fenômenos contidos na chamada franja marginal do conceito. O limite da franja marginal nos é dado pela interpretação extensiva. Além desta, não há mais que se falar em interpretação, mas integração do direito.”*<sup>31</sup>

### **8.1 Integração (*lacuna praeter legem*) - Analogia por extensão**

A extensão indevida do texto da norma foi muito bem explicada pelo tributarista ítalo-argentino Dino Jarach, ao interpretar o aforismo - quando a lei não distingue, tampouco deve distinguir o jurista:

*“Em geral deve-se dizer - como dizem a literatura e a jurisprudência norte-americana - que deve ser evitado o que os autores denominam *rules of thumb* (regras do dedo polegar), isto é, regras gerais, das quais se extraem consequências além da realidade dos fatos ou dos propósitos do legislador.”*<sup>32</sup>

<sup>30</sup> *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio, Edições Financeiras, s.d., p. 320.

<sup>31</sup> *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*, Rio, Lumen Juris, 2003, p. 97.

<sup>32</sup> *Interpretação no Direito Tributário*, São Paulo, EDUC e Saraiva, 1975, p. 86.

A interpretação extensiva, na medida em que esclarece a “francha marginal”, extraíndo todo o seu conteúdo, não extrapola o sentido da lei, pois não tem a função de preencher uma pretendida lacuna do mandamento legal, ampliando e completando uma vontade ou um sentido não originário da lei, insuficientemente manifestada ou formatada, através de uma operação de integração, conforme ensinou Massimo Severo Giannini.<sup>33</sup>

Com respeito ao mencionado caso concreto, a inclusão da finalidade, de transportar bens e pessoas através de uma interpretação da lei que concedeu a alíquota zero para as embarcações, na realidade a sua inclusão no sentido da lei resulta de uma interpretação (*praeter legem*) que acaba preenchendo uma pretensa lacuna. Consequentemente, houve um alargamento no sentido da lei com a integração de uma finalidade, originariamente nela não contida.

## 9. INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS SANCIONATÓRIAS

*“O ilícito, conforme Lindemberg da Mota Silveira, seja qual for, é o comportamento que infringe um dever jurídico, exigível em razão de uma imposição normativa, ou em decorrência de sua constituição **ex voluntas**. O mesmo se dá com o ilícito tributário, que é um comportamento disforme à norma tributária, ou ao sistema normativo dela emergente, e que pode ser sancionado com uma pena privativa de liberdade. Nesse caso, o ilícito configura um crime (p.ex. sonegação fiscal). Há casos em que se verifica, concomitantemente, um crime contra a ordem tributária e uma infração, hipótese na qual há incidência de uma pena privativa da liberdade e uma de natureza patrimonial (p.ex. descaminho). Finalmente, o ilícito tributário pode, tão somente, ser punido com uma sanção pecuniária ou patrimonial; são as chamadas infrações tributárias ou fiscais.”<sup>34</sup>*

<sup>33</sup> “L’*Interpretazione dell’Atto Amministrativo e La Teoria Giuridica Generale dell’Interpretazione*”, no livro Scritti, volume Primo, Milão, Giuffrè, 2000, p. 87.

<sup>34</sup> *Estrutura Jurídica do Ilícito Tributário*, Belém, IASP - CEJUP, 1987, p. 45.

O cometimento de uma infração tributária por parte do contribuinte ocorrerá por causa de um erro ou de uma fraude. Não sendo a fraude devidamente comprovada, a penalidade aplicável será aquela causada por um erro.

No direito tributário brasileiro, o pagamento errado do tributo é punido independentemente da causa do erro, da subjetividade do agente, vigorando o princípio da responsabilidade objetiva, conforme o artigo 136 do CTN: *Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do fato.*

A responsabilidade objetiva está restrita aos ilícitos administrativos que não contenham algum tipo de falsidade, porquanto, nesta espécie de ilícito administrativo, a penalidade tributária pecuniária é agravada, independentemente de outras penalidades administrativas e da ação criminal cabível.

Tem cabimento a aplicação do artigo 112 do CTN - *A lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades ... em caso de dúvida deve ser interpretada mais favorável ao acusado* - especialmente quando não ficar configurada a prática criminal, devendo ser aplicada a multa menos gravosa.

Quanto aos incisos do artigo 112, é óbvio que os fatos ilícitos devem ser rigorosamente comprovados, não havendo alguma margem para uma dúvida.

## **10. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DA NORMA TRIBUTÁRIA**

Ordinariamente, a razão de ser de um tributo é a de fornecer recursos financeiros ao Estado. As receitas públicas sinalagmáticas, como a taxa e o preço público, correspondem ao custo da atividade pública fornecida ao pagador. Já o imposto é uma expropriação da renda/riqueza do contribuinte.

Como os contribuintes são pessoas que exercem uma atividade econômica, seja coletivamente (empresas), seja individualmente, e até mesmo as pessoas que não são empresários (pessoa física), de um modo ou de outro, participam do mercado, os impostos atingem a economia do país, razão pela qual a sua incidência não pode deixar de ser interpretada através de critérios econômicos.

Desta forma, a lei tributária não poderá ser interpretada somente através de critérios jurídicos, como ensina Ricardo Lobo Torres:

*“A interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, pois a finalidade econômica vive sempre **sub specie juris**. Relevantes, por conseguinte, os resultados da Economia Política e da Economia do Direito, inclusive no que concerne ao planejamento estatal e das empresas e à economicidade dos tributos.”*<sup>35</sup>

Leis tributárias, que têm de levar em conta a capacidade contributiva econômica, afirma Tipke, conectam-se a acontecimentos e condições econômicas e necessitam por isso especialmente de uma interpretação econômica, que é caracterizada como ponto de vista econômico. O ponto de vista econômico não é nenhum método especial de Direito tributário, mas deve prevalecer sobretudo onde o legislador tem de regular estado de fato econômico. Ele é parte da interpretação teleológica da lei, visto que leis tributárias servem a fins de oneração de acontecimentos e condições econômicas.<sup>36</sup>

A interpretação econômica da lei tributária tem como premissa básica evitar um excessivo formalismo jurídico, segundo Kruse:

*“O significado econômico do suposto de fato há de determinar segundo seu conteúdo real, não segundo suas formas de manifestação exteriores. A legislação austríaca determina como decisivo o autêntico conteúdo e não a forma de manifestação exterior do suposto de fato. A caracterização dirige-se aqui a alcançar de tal forma o suposto de fato como realmente é, não como se apresenta em base a formais configurações jurídicas. Não é a vestimenta técnico-jurídica ca-*

<sup>35</sup> Obra citada. p. 162.

<sup>36</sup> Klaus Tike e Joachim Lang, *Direito Tributário*, Porto Alegre, Fabris, 2008, p. 321.

*sual ou arbitrária a que deve ser gravada, senão o núcleo econômico do suposto de fato, posto que as leis impositivas ligam-se a procedimentos e organizações econômicas.”<sup>37</sup>*

O contribuinte do imposto deve fornecer ao Estado uma parcela de sua renda ou de sua riqueza, fenômenos econômicos, razão pela qual a interpretação da dívida tributária, primordialmente, deve examinar esse pressuposto fático, como esclareceu Heinrich Beisse:

*“A consideração econômica como princípio de interpretação legal se liga à avaliação da situação fática, além de ser uma interpretação mais livre de conceitos jurídicos.”<sup>38</sup>*

Posteriormente, reiterou que, ao critério econômico, na interpretação das leis, corresponde, segundo a lógica jurídica, a compreensão e a valoração dos fatos da vida, sobre os quais se não de aplicar as leis e um julgamento econômico dos fatos. Sendo assim, o critério econômico no direito tributário, uma forma de aplicação do método teleológico da investigação jurídica.<sup>39</sup>

A consideração econômica na interpretação das leis tributárias foi bem explicada por Heinz Paulick ao justificar o parágrafo 42 da Ordenação Tributária Alemã (*A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer o abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada*):

*“Que na interpretação e aplicação das leis tributárias e no entendimento dos fatos há de ter-se em conta também seu significado econômico, quer se dizer que não somente deve*

<sup>37</sup> Heinrich Wilhelm Kruse, *Derecho Tributário*, Madri, Editorial de Derecho Financiero, 1978, p. 199.

<sup>38</sup> *Estudos Tributários*, em homenagem a Rubens Gomes de Sousa, São Paulo, Resenha Tributária, 1974, p. 42.

<sup>39</sup> *Direito Tributário*, em homenagem a Ruy Barbosa Nogueira, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 6, 30 e 36.

*interpretar atendendo à aparência externa dos fatos, tal como se manifesta no texto quando se trata de negócios jurídicos, senão que há que atender também o conteúdo economicamente relevante que está na base de tais fatos. Há que indagar o sentido econômico que está detrás dos fatos externos e tê-los em conta na valoração jurídico-tributária.”<sup>40</sup>*

Em suma, a interpretação da lei de um imposto, tendo em vista que um imposto costuma ser regido por dezenas de leis, razão pela qual o artigo 212 do CTN exige uma Consolidação anual de cada imposto (nunca cumprida), deve levar em consideração o que Klaus Vogel denominou de instituto jurídico do imposto, isto é, um núcleo de regras básicas que devem ser consideradas no contexto da interpretação de uma lei tributária, até mesmo as de exoneração do pagamento.<sup>41</sup>

## **11. DESCONSIDERAÇÃO DA FORMA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO**

Tendo em vista que a finalidade do imposto é fornecer recursos monetários para o Estado, o fato gerador desse tributo não pode deixar de ser um fato indicativo da renda ou da riqueza do contribuinte, desde que sua forma jurídica seja compatível com o respectivo fato econômico.

A doutrina de direito tributário, de longa data, tem esclarecido este fato, conforme parecer de 1933 de Francisco Sá Filho:

*“O direito tributário, e é este o caso mais geral, serve-se dos institutos de direito privado como dados de fato, fenômenos quaisquer da vida jurídica e econômica, que, regulados em normas definidas pelo direito privado, são referidos pela lei tributária, apenas no seu sentido genérico essencial, no seu **abstractum** originário. Esta é, em sentido imperfeitís-*

<sup>40</sup> Ordenanza Tributaria Alemana, Madri, Instituto de Estudios Fiscales do Ministério de Hacienda, 1980, p. 50.

<sup>41</sup> “Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República da Alemanha”, no livro citado acima, p. 547.

*simo, a lição de Becker, o inspirador da lei básica do direito tributário alemão, a Reichsabgabenordnung, de 1929, de Blumenstein, de Max Lion, de Vanoni, que os cita, do mesmo Trotabas, de Griziotti e da grande torrente dos financistas hodiernos.*”<sup>42</sup>

O negócio jurídico praticado pelo contribuinte nada mais é do que um *pressuposto de fato*, como esclareceu Carlos da Rocha Guimarães:

*“Quando o direito fiscal tributa um ato jurídico, esse ato, para a lei fiscal, constitui um mero fato. A vontade das partes manifestada no negócio jurídico não é fonte da obrigação tributária; a fonte desta é a lei; assim sendo, o ato jurídico funciona como mero pressuposto de fato, para que nasça o crédito fiscal. Não é, pois, a forma escolhida pelas partes, que é objeto da tributação, mas o seu conteúdo econômico.*”<sup>43</sup>

O que interessa ao Direito Tributário é a relação econômica, conforme Amílcar Araújo Falcão:

*“Um mesmo fenômeno da vida pode apresentar aspectos diversos, conforme o modo de encará-lo e a finalidade que, ao considerá-lo, se tem em vista... Aquilo que em direito privado é um ato jurídico produto da vontade do indivíduo, em direito tributário é um mero fato -fato gerador ou imponible. Daí o diverso tratamento de situações jurídicas que se supõe iguais, mas que de fato, não o são. É que, enquanto nas civis ou comerciais, é relevante a *intentio juris*, interessa ao direito tributário somente a vontade empírica, ou seja, a *intentio facti*.*”<sup>44</sup>

<sup>42</sup> *Estudos de Direito Fiscal*, Rio, Procuradoria Geral da Fazenda Pública e Imprensa Nacional, 1942, p. 4

<sup>43</sup> *Dívida Fiscal - Crédito Fiscal*, verbete no *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, Volume XVIII, Rio, Borsoi, p.120:

<sup>44</sup> *Introdução ao Direito Tributário*, Rio, Forense, 1993, 4ª Edição, p. 76/78.

O valor da interpretação das leis tributárias foi adequadamente exposto por Eusébio Gonzáles Garcia:

*“O propósito de lutar contra a fraude à lei pode igualmente alcançar-se investigando a verdadeira natureza jurídica do contrato ou negócio realizado, e sem causar o caos interpretativo que se derivou da teoria da consideração econômica, com a subsequente incerteza, insegurança e freqüentes arbitrariedades... Pode-se afirmar que não haverá fraude à lei que resista através da adequada interpretação da natureza jurídica do contrato resultante”<sup>45</sup>*

A incompatibilidade da forma jurídica com a realidade do fato gerador foi adequadamente observada por Beisse:

*“Embora a forma do direito civil seja séria, não há nenhuma obrigatoriedade de tributação da forma escolhida, quando esta se apresenta como um abuso com o objetivo de evitar o imposto. Aqui de novo entra em jogo, inteiramente, o critério econômico na apreciação geral de um fato dessa espécie... Se se trata de intenção de evitar o imposto ou de uma forma abusiva utilizada para isso, é questão que novamente tem de ser compreendida em termos econômicos.”<sup>46</sup>*

Brandão Machado, prefaciando livro de Wilhem Hartz, apontou o abuso da forma jurídica como fraude ao pagamento do imposto:

*“Tomando-se como modelo a fraude à lei criou-se, como se disse, no direito tributário alemão, o instituto da fraude ao imposto. Que consiste precisamente no emprego de formas jurídicas lícitas para a obtenção de um resultado não propriamente proibido pela lei, mas não desejado pelo Estado, e que é o não pagamento do imposto num caso em que usualmente se deveria*

<sup>45</sup> *La Interpretación de las Normas Tributarias* - Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 66/73.

<sup>46</sup> *Direito Tributário*, Estudos em Homenagem a Ruy Barbosa Nogueira, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 32.

*pagar. Fraudar o imposto passou a ser não pagá-lo ou pagá-lo com redução mediante abuso de formas do direito privado.”*

Enquanto Hartz:

*“O critério econômico é um princípio de interpretação absolutamente jurídico que se insere claramente na teoria do direito tributário e na teoria geral do direito como outro qualquer e uma parte do sistema jurídico geral... É assim o critério econômico um princípio de interpretação... Na apreciação dos fatos geradores o que importa é compreendê-los em seu real conteúdo econômico, sem atentar para a forma accidental ou arbitrária que as partes lhes atribuíram. Casos com o mesmo apoio econômico recebem o mesmo tratamento tributário.”<sup>47</sup>*

O arrendamento mercantil é um negócio jurídico distinto da compra e venda desde que ao fim do seu prazo reste um saldo significativo a pagar. Caso o saldo a pagar seja insignificante ou zero, ou o bem tenha se esgotado, não haverá dúvida que o negócio realizado foi uma compra e venda, não sendo legítima, consequentemente, a forma jurídica adotada.

Já relatei uma hipótese de planejamento tributário ou economia fiscal em que foi utilizada uma forma lícita de direito privado quando se cindiu uma parcela do ativo da empresa constituindo uma segunda empresa, para, em seguida, vender as ações ou cotas desta última, operação esta, que na época, tinha um tratamento tributário mais favorável que o da venda do ativo da primeira empresa. Naturalmente que o resultado da economia fiscal provocava duas situações jurídicas diferentes, cabendo aos interessados fazer um balanceamento das vantagens e desvantagens da operação planejada.<sup>48</sup>

<sup>47</sup> Interpretação da Lei Tributária, de Wilhem Hartz, São Paulo, Resenha Tributária, 1993, p. 19/40/41/95.

<sup>48</sup> “A Interpretação Econômica no Direito Tributário e os Limites do Planejamento Tributário”, no livro O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo, Dialética, 2001, p. 15.