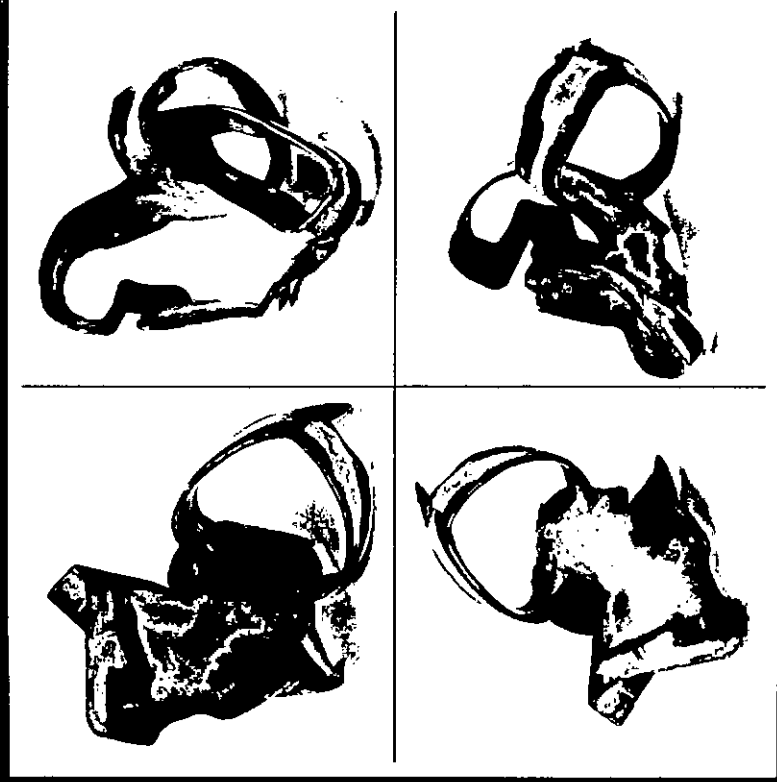


ISSN 1413-7097.

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



225



Ives Gandra da Silva Martins
 é Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Unip, Unifio, UniFMU, do Ciee/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - Eceme, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUC/Paraná, Catedrático da Universidade do Minho (Portugal), Presidente do Conselho Superior de Direito da Fecomercio/SP e Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU-Escola de Direito/Instituto Internacional de Ciências Sociais - ICS.

Elisão e Evasão Fiscal

Ives Gandra da Silva Martins

Princípio apresentando minha interpretação sobre a diferença entre elisão e evasão.

A compreensão do problema proposto passa necessariamente pela apreensão fenomênica da imposição tributária.

Para mim, reside a realidade tributária na província, hoje alargada, das normas de rejeição social, em face da crescente intromissão do Estado - teoricamente compositor de uma sociedade organizada e dela representante pelo governo que o empalma - na vida de cada indivíduo, tornando seu campo próprio de atuação livre, cada vez mais limitado e restrito¹.

A crescente regulamentação da sociedade - que torna falso um dos principais fundamentos do Direito, qual seja, o de que ninguém se exime, alegando o desconhecimento da lei, visto que na realidade atual ninguém pode alegar o conhecimento de todas as leis - tende a transformar o homem em prisioneiro de uma ordem legal, que não auxilia a criar e à qual se subordina, por interesses tidos por superiores, mesmo nos autênticos regimes democráticos.

O homem do século XXI é um prisioneiro da regulamentação crescente e sua liberdade de agir mera ficção, posto que só a poderá exercer no cipoal legislativo que controla sua vida, desde que dentro dos padrões permitidos pelo Direito de seu país².

Daí decorre a elevada interferência do Estado - e a essência da crise do Direito reside nesta interferência na vida

- 1 Peter Berger, no livro *The capitalist revolution*, ao examinar o quadro internacional das economias em crise e daquelas em pleno crescimento, detecta realidade que merece reflexão, qual seja a de que quanto maior a presença do Estado no processo produtivo e na vida de cada cidadão, tanto menor o desenvolvimento. Conclui que, apesar de suas deficiências, o sistema capitalista provocou a partir da década de 1980, verdadeira revolução na Economia mundial, com sensível redução dos impostos diretos e adequado remanejamento dos indiretos e dos tributos sociais.
- 2 Gerson Pereira dos Santos traduziu o livro de Eduardo Novoa Monreal intitulado *O Direito como obstáculo e transformação social* (Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris) em que o problema é admiravelmente tratado: abre o ilustre ex-presidente do Tribunal de Justiça da Bahia o livro com o seguinte gráfico trecho: "Um novo modelo de jurista está em vias de nascer: distingue-se do modelo anterior, antes de tudo, pelo fato de que o seu propósito está no trabalho crítico sobre o Direito e, todo, pelo fato de que o seu propósito está no trabalho crítico sobre o Direito e, com ele, na compreensão do político e do social, também na atitude de responsabilidade visando a determinar-lhe a imagem para o porvir." (Do informe apresentado pela República Federal da Alemanha e Unesco para a comunicação sobre As ciências sociais no ensino superior, cuja parte relativa ao Direito ficou a cargo de C. Eisenmann)

do indivíduo - e, portanto, o surgimento em escala maior das denominadas normas de rejeição social, ou seja, daquelas normas que só são passíveis de cumprimento por receio das sanções³.

Nas normas de aceitação social, como queria Cóssio, as normas de comportamento são primárias, visto que aquelas de caráter sancionatório só seriam aplicáveis a casos patológicos, isto é, aos descumprimentos produzidos por pessoas descompassadas da sociedade⁴.

As normas de aceitação social quase sempre têm seu ancoradouro nas normas de Direito natural, que, por sua inerência à natureza humana, prescindem de criação legislativa. Esta, quando surge, surge apenas para reconhecê-las, como é o caso do direito à vida, que o Estado pode reconhecer, mas não criar⁵.

O desrespeito ao direito à vida é ação que se pune com norma sancionatória de caráter secundário, visto que, mesmo sem sua existência, a maior parte das pessoas não se transformaria em assassina.

A crescente interferência do Estado na liberdade dos cidadãos e a camisa de força, cada vez mais complexa, que lhes impõe vai, todavia, levando-o a criar campo próprio de atuação por normas de rejeição social, aquelas que o indivíduo aceita, por não ter outra alternativa, e que só cumpre, em face da existência de uma sanção à desobediência⁶.

Nas normas de rejeição social, a norma sancionatória é necessariamente primária, pois representa a própria razão de eficácia da norma de comportamento. Por isso, neste particular - e só nele - a teoria kelseniana de normas primárias e secundárias é correta⁷.

Ao contrário das normas de aceitação social, que ao Estado cabe apenas reconhecer, nas normas de rejeição social, o Estado as cria, sendo regras que nitidamente refogem ao Direito natural, completando a vida organizada em sociedade, ao lado daquelas próprias e exclusivamente nascidas no Direito natural⁸.

³ Desenvolvo, em meu livro *Teoria da imposição tributária* (2ª ed. São Paulo: LTR, 1997), o perfil das normas de rejeição social.

⁴ *Teoria egológica del Derecho*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

⁵ *O Caderno nº 2 de Direito Natural com estudos de Gustavo Miguez de Mello, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner e Walter Moraes* foi dedicado ao tema "Direito à vida" em sua visão de jusnaturalismo não racionalista (São Paulo: Cejup).

⁶ José Eduardo Faria, no estudo preparado para a Federação do Comércio de São Paulo e distribuído no dia 9 de junho de 1988, escreve: "Se no plano constitucional o recurso à abstração conceitual lhes permitiu ganhar tempo para evitar crises e tentar reduzir as incertezas, no plano da legislação ordinária não se pode ignorar um dado óbvio: a impossibilidade de se organizar uma sociedade dividida e contraditória por meio de leis e códigos caracterizados pela ausência de lacunas e antinomias e em condições de equacionar equilibradamente os aspectos formais e materiais de todos os conflitos. Inerente a qualquer lei ou código existe, de fato, a afirmação de uma vontade política, cuja formulação não se esgota na negociação entre os partidos, mas se estende às questões contraditórias do sistema econômico e do próprio controle das diferentes instâncias do aparelho estatal.

É, esse, portanto, o momento em que estarão sendo decididas a eficácia jurídica (isto é, 'técnica') e a eficácia real (isto é, 'sociológica') da futura Constituição, uma vez que os grupos e classes sociais derrotados em suas pretensões na 'batalha regulamentar' poderão optar pelo descumprimento de parte da nova Constituição, sob o argumento de que ela é ilegítima." (*Qual o futuro da nova Constituição?*, pp. 5/6)

⁷ *Teoria pura do Direito*. Coimbra: Arménio Amado.

⁸ Johannes Messner, em sua monumental obra *A ética social, política e econômica à luz del Derecho natural* (Espanha: Rialp), acentua as áreas de incidência, na vida social, de umas e outras, ou seja, as de Direito positivo e as de Direito natural.

O crescimento do tamanho do Estado e daqueles que o representam, através do Governo no poder, faz da imposição tributária nítida norma de rejeição social, pois busca o Estado retirar do contribuinte aquilo que o contribuinte ganhou para suportar suas necessidades tidas por públicas, apesar de, em todos os espaços geográficos e períodos históricos, os interesses da comunidade e os interesses exclusivos dos detentores do poder estarem amalgamados.

Por saber que sempre paga mais do que deveria pagar, a fim de prover aquilo de que a comunidade necessita, através do Estado, e aquilo que os governantes almejam com o único intuito de se manterem no governo, independentemente dos interesses comunitários, é que o indivíduo é levado ao cumprimento das obrigações tributárias, em face de temor de uma sanção que lhe pode ser mais onerosa que o próprio tributo.

Em última análise, nem a carga tributária exigida pelo Estado Moderno é "in-devida", como pretendiam os primeiros doutrinadores modernos, nem "sublimada", como formularam os autores do Estado do Bem Estar Social, mas é "desmedida" para que se atenda, simultaneamente, os interesses da comunidade e os exclusivos interesses dos detentores do poder⁹.

Sob esta realidade se assenta a tendência do pagador de tributos de fugir das leis impositivas, porque as sabe estruturalmente injustas, em sua dimensão atual. E os fenômenos da elisão fiscal e da evasão fiscal assentam-se nesta perspectiva de busca de meios para reduzir o tamanho crescente dessa carga desmedida.

A distinção básica entre elisão e evasão reside nos meios adotados para fugir ao peso, sempre injusto, da carga tributária no Estado Moderno, sendo tais meios legais ou ilegais, no que se conforma a elisão ou a evasão fiscal¹⁰.

No mês de maio de 1989, realizou-se em Brasília simpósio sobre o tema "elisão fiscal", a que as autoridades legais de outros países denominavam de "sonegação legal", sem terem percebido que o que é legal não é sonegação. Ocorre que, moralmente, o Estado tem menos justificativas de cobrar o que cobra, pois que é, sem qualquer exceção, por melhor que sejam os governos, um notório desperdiçador de

⁹ O *Caderno nº 4 de Pesquisas Tributárias* (São Paulo: Resenha Tributária/Ceeu, 1979) com estudos de Dejalma de Campos, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaille, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Joaquim Luiz de Castro, José Carlos Graça Wagner, José Carlos de Souza Costa Neves, Juan Carlos Luqui, Leon F. Szklarowsky, Manuel de Juano, Roberto V. Calvo, Sacha Calmon Navarro Coelho e Ylves José de Miranda Guimarães foi dedicado ao tema da natureza jurídica das sanções tributárias, em perspectiva semelhante ao raciocínio exposto neste trabalho.

¹⁰ O 37º Congresso da IFA de 1983 dedicou um dos temas discutidos à evasão e elisão fiscal, tendo a Resolução de plenário obedecido às seguintes sugestões: "Les Congrès, se fondant sur le droit fondamental du contribuable d'organiser ses affaires de manière à minimiser sa charge fiscale, dans les limites fixées par la loi; Considérant que: a) l'augmentation de la pression fiscale incite les contribuables à essayer d'alléger leur charge fiscale; b) les gouvernements ont le souci d'empêcher la fraude fiscale et d'éliminer l'évasion fiscale; Recommande que: la législation soit toujours rédigée de manière à ce que: 1. l'intention du législateur soit exprimée en termes clairs; 2. les infractions fiscales soient clairement définies et entraînent des sanctions différentes selon qu'il s'agit d'infractions de nature purement administrative ou d'infractions qui peuvent être considérées comme frauduleuses; 3. l'évasion fiscale ne soit pas un acte illégal; 4. la libre circulation des personnes, des biens, et des services entre les États ne soit pas entravée; 5. les législations destinées à combattre l'évasion fiscale n'aient pas d'effet rétroactif; 6) les contribuables et leurs conseils n'encourent pas de sanctions, à moins d'être convaincus de fraude fiscale; 7) et la charge de la preuve n'incombe pas aux contribuables." (*Resolutions book* - IFA. International Bureau of Fiscal Documentation, 1988, pp. 316/317)

recursos públicos. Essa constatação é que levou Wagner - em gráfica afirmação, há mais de 100 anos - a enquadrar tal realidade na "teoria de expansão irreversível das despesas públicas"¹¹.

Do ponto de vista estritamente jurídico, por ser a norma tributária uma norma de rejeição social, o sujeito passivo é protegido por princípios fundamentais, como o da estrita legalidade, o da tipicidade fechada e o da reserva absoluta da lei formal e só pode ser obrigado a fazer o que na lei estiver¹².

Desta forma, a procura, dentro da lei, de meios para que se reduza a carga tributária, sobre ser procedimento absolutamente legal é, simultaneamente, medida de justiça, visto que busca o pagador de tributos reduzir o peso da carga desmedida e, portanto, da injustiça intrínseca que o excesso termina por causar.

A elisão fiscal, portanto, é procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas de lei, daqueles que lhe permitem pagar menos tributos.

Não o mesmo em relação à evasão fiscal, que adentra o campo da sonegação ou falta de recolhimento tributário, haja dolo ou culpa, sendo que na sua faceta dolosa, não de se considerar as formas previstas no Direito pátrio, como de simulação, fraude e sonegação¹³.

No Direito brasileiro, a elisão é permitida e a evasão, além de representar infração administrativa, muitas vezes implica delito penal, desde que a lei a defina como tal.

Tudo pode o Estado dentro da lei. Nada pode fora da lei. Tudo pode o pagador de tributos que não esteja em lei, nada pode contra o que na lei estiver¹⁴.

Esta é a razão por que os princípios próprios de Direito Penal são também de Direito Tributário, como os de vedação da integração analógica, "in dubio pro reo", retroatividade da lei mais benigna etc.¹⁵

¹¹ Adolf Wagner, *Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie*. Alemanha, 1893.

¹² O tema foi objeto do 6º Simpósio Nacional de Direito Tributário, tendo os trabalhos sido publicados no *Caderno nº 6 de Pesquisas Tributárias* (São Paulo: Resenha Tributária/Ceeu, 1981), de autoria de Aires Fernando Barreto, Ana Emilia Cordelli Alves, Antonio José da Costa, Aurélio Piranga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cecília Maria Piedra Marcondes, Célio de Freitas Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastorello, Edda Gonçalves Maffei, Fábio de Sousa Coutinho, Gilberto de Ulihôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yvonne Dolácio de Oliveira e Yoshiaki Ichihara. O *Caderno* foi intitulado de "O princípio da legalidade".

¹³ Antonio Roberto Sampaio Dória, em seu livro *Elisão e evasão fiscal* (São Paulo: José Bushatsky/Ibet, 1977, pp. 85/86/87) assim distingue as duas figuras: "Ora, enquanto não se realiza 'in concreto' a hipótese de incidência, enquanto o fato gerador está latente ou potencial, não terá cabimento que o fisco pretenda direito à percepção do tributo. Se pela elisão o fato gerador não chega a se manifestar, porquanto o contribuinte, que visava certo resultado econômico, foi suficientemente hábil na estruturação de seu negócio, afastando-se do protótipo previsto na norma, então a obrigação fiscal não se instaura, por estar ainda em sua primeira etapa, de caráter abstrato. Se, ao invés, o fato gerador ocorre, pela equivalência entre o pressuposto de incidência legal e a situação de fato, pode o fisco legitimamente pretender direito à percepção do tributo consequente, pouco importando os artificios dolosos utilizados para, no ato da verificação do fato gerador ou posteriormente, mascarar-lo ou distorcê-lo, de vez que uma situação jurídica já se havia consolidado em favor do Estado."

¹⁴ Cuidei da matéria, a partir das diversas correntes que conformam o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal, no livro *Sanções tributárias* (São Paulo: Saraiva, 1980).

¹⁵ Os artigos 106, 108 e 112 do CTN têm a seguinte dicção: "Art. 106: A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

Lembro, por fim, que o parágrafo único do artigo 116 do CTN ainda não tem eficácia, à falta de legislação procedimental.

Entendo, pois, que, na elisão, o afastamento da imposição tributária se faz pela utilização de mecanismos legais, sendo incensurável a adoção dessa técnica de planejamento tributário, o mesmo não acontecendo com a evasão, em que o afastamento da imposição se obtém pela ruptura da norma legal.

Passo a outro tema relacionado à elisão e à evasão fiscal, ou seja, o da interpretação econômica das leis tributárias.

De início, no plano meramente doutrinário, não aceito possa existir interpretação de conteúdo econômico que supere o comando plasmado na lei.

A discussão acerca da possibilidade de a interpretação de conteúdo superar a conformação legal, embora em formulação inadequada, pode ser mais fartamente colocada no Direito privado, em que as normas jurídicas são sempre examinadas, à luz de uma elasticidade exegética não pertinente ao Direito público.

Por outro lado, uma interpretação do conteúdo relacional além das formas é também admissível nos sistemas jurídicos que são plasmados na tradição costumeira ou na elaboração pretoriana, visto que a norma costumeira e aquela legislativa conformam o ordenamento de tais países¹⁶.

Nos países, todavia, que adotam a elaboração legislativa como fonte primeira e absoluta do Direito, sendo todas as demais decorrentes, devem os intérpretes do sistema afastar, pelo menos nas normas de relação impositiva, a interpretação de conteúdo superativo da exteriorização formal.

À nitidez, a interpretação do conteúdo não se confunde com aquela aplicável à teoria da superação da forma, posto que naquela se objetiva afastar conteúdo diver-

I. em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática;

(...)

Art. 108: Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I. a analogia; II. os princípios gerais de direito tributário; III. os princípios gerais de direito público; IV. a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

(...)

Art. 112: A lei tributária que define infração, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira, mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I. à capitulação legal do fato; II. à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III. à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV. à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

¹⁶ L. H. Hart, em seu livro *The concept of law* (Oxford University Press: Clarendon, 1961, p. 138), fixa as bases para uma teoria geral do Direito a partir da experiência inglesa, onde o poder decorrente dos Tribunais é particularmente relevante: "A supreme tribunal has the last word in saying what the law is and, when it has said it, the statement that the court was 'wrong' has no consequences within the system: no one's rights or duties are thereby altered. The decision may, of course, be deprived of legal effect by legislation, but the very fact that resort to this necessary demonstration of the empty character, so far as the law is concerned, of the statement that the court's decision was wrong, Consideration of these facts makes it seem pedantic to distinguish, in the case of a supreme tribunal's decisions, between their finality and infallibility. This leads to another from of the denial that courts in deciding are ever bound by rules: 'The law (or the constitution) is what the court say it is'."

so ao que a norma poderia exteriorizar, por força de aprofundamento de sua percepção, e nesta a forma jurídica é deliberadamente utilizada para se obter efeito diverso daquele que o ato ou situação jurídica deveriam veicular.

A interpretação de conteúdo, embora desejável, não pode, como se pretende projetar, oferecer desenho legal distinto daquele expresso na norma, risco de se estar ofertando realidade exegética diversa daquela esculpida pelo legislador¹⁷.

À evidência, que as técnicas exegéticas - todas, sem exceção, devem ser utilizadas na percepção do texto a ser examinado, ou seja, a histórica, a gramatical, a lógica, a sistemática, a restritiva ou extensiva, conforme a natureza da norma, a teleológica e até mesmo a integração analógica (não aceito a corrente dos que a fazem conviver com a interpretação analógica), em face também do perfil do texto a ser estudado. Não podem, pois, jamais ser excluídas.

A norma, todavia, não deve ser examinada além de seu conteúdo intrínseco, posto que abordar realidade diversa da configuração mandamental leva necessariamente ou à deturpação da norma ou à criação legislativa pela Hermenêutica, em ambos os casos gerando para os que possam sofrer sua aplicação restritiva, prejuízo ou benefício indevido¹⁸.

Há que se considerar, todavia, que afastar a interpretação de "conteúdo presumível" não significa adotar técnica meramente formalista, nos ordenamentos jurídicos em que o processo legislativo é a fonte primeira do Direito. A interpretação de "conteúdo presumível" só pode ser utilizada no concernente às normas referentes à relação de coordenação, em face da maior maleabilidade exegética, que lhes pertinem, sempre nos limites que o próprio procedimento legislativo permite.

No que diz respeito, todavia, ao Direito Tributário, tal formulação não encontra respaldo, em face dos limites estritos permitidos ao legislador e ao intérprete¹⁹.

A interpretação de "conteúdo presumível" apenas é admitida no concernente à denominada interpretação econômica.

Por esta, o conteúdo econômico da relação é que deve ofertar o perfil, a ser interpretado pelo jurista a partir do texto veiculado. Aqueles que a defendem objetivam, de início, a descoberta do conteúdo de natureza econômica - visto que sobre

¹⁷ Johnson Barbosa Nogueira em *Interpretação econômica no Direito Tributário* (São Paulo: Resenha Tributária, 1982) oferta, na parte do livro dedicada ao exame das correntes exegéticas, interessante abordagem da polêmica questão.

¹⁸ Edda Gonçalves Maffei ensina que: "O CTN apenas insinua a interpretação econômica, mas não a adotou de forma expressa.

Contudo o conteúdo das leis tributárias é de natureza econômica e resulta da aplicação de um princípio constitucional: o da capacidade contributiva; os efeitos que produz também o são. Mas, esse fato não pode levar à conclusão de que a interpretação econômica é critério que se sobreponha à interpretação jurídica.

A norma tributária tem vida ao lado das demais que integram o mundo jurídico. A especificidade porventura existente apenas traz cuidados especiais na eleição dos instrumentos de hermenêutica que sejam mais apropriados. Assim, o fator econômico apenas atuará no processo de interpretação, que é único, quando se pesquisar o elemento teleológico. Os outros elementos: lógico, sistemático, literal também devem estar presentes." (*Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 76)

¹⁹ Alberto Xavier (*Os princípios da legalidade e da tipicidade de tributação*. São Paulo: RT, 1976) e Yonne Dotácio de Oliveira (*O princípio da tipicidade no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980) ao apreenderem os princípios da tipicidade fechada, da estrita legalidade e da reserva absoluta de lei formal, próprios do Direito Tributário, terminam necessariamente por afastar, como decorrência, a interpretação econômica.

tal fato e matéria é que incide o fenômeno impositivo para conformarem a norma a tal realidade e não tal realidade à norma.

Para tais intérpretes a teoria do conteúdo presumível é que subordina o texto à sua exegese e não o texto que configura os limites da realidade econômica subjacente²⁰.

À evidência, para estes intérpretes os princípios de tipicidade fechada, de estrita legalidade, de reserva absoluta de lei formal não esculpem o Direito Tributário, posto que a norma a ser interpretada é mais extensível do que a mera interpretação jurídica parece ensejar²¹.

Entendo, pois, que a interpretação econômica, enquanto instrumento para acrescentar conteúdo normativo não exteriorizado na lei a favor do sujeito ativo da relação tributária, não foi hospedada pelo sistema brasileiro, razão pela qual, sobre ser uma falsa proposição, representa técnica não pertinente aos sistemas em que a lei é a fonte primeira do Direito.

Poder-se-ia, todavia, alegar que se tal técnica exegética for de utilização a favor do sujeito passivo da relação tributária, poderia ela ser adotada, em face dos princípios elásticos que o Código Tributário Nacional adota em benefício do pagador de tributos.

Ainda aqui discordo, visto que a maior elasticidade permitida ao sujeito passivo, em sua defesa contra as normas impositivas de rejeição social, não lhe pode permitir a adoção de técnica capaz de distorcer o real conteúdo normativo.

²⁰ Em *Natureza e interpretação das leis tributárias* (Rio de Janeiro: Finanças) Ezio Vanoni e Ruy Barbosa Nogueira, em *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias* (São Paulo: José Bushatsky, 1974) recebem com reservas a interpretação econômica de superação da forma legal.

²¹ Escrevi que: "Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário. Como bem acentua Sainz de Bujanda (*'Hacienda y derecho'*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento da administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto. A exigência da 'lex scripta', peculiar à reserva formal da lei, acresce-se a da 'lex stricta', própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p. 39): 'E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*Handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo do seu comportamento' (grifos nossos). Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (*'Legislação tributária, tipo legal tributário'* in *'Comentários ao CTN'*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*'Direito tributário'*, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (*'O princípio da legalidade tributária'*, 5ª coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário consequente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade. É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou de penalidade; pelo princípio do 'numerus clausus' veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática, distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas.' (Resenha Tributária, 154:779-82, Seção 2.1, 1980)" (*Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982, pp. 57/58)

Devo lembrar que na minha concepção tridimensional da norma tributária, coloco o fato na Economia e em sua disciplina jurídica macroeconômica, que exsurge no Direito Econômico; a valoração nas Finanças Públicas e na sua disciplina jurídica, que é o Direito Financeiro, e a norma no próprio Direito Tributário²².

De tal concepção decorre que a norma tributária incide sobre uma realidade necessariamente econômica, já nascendo com o seu conteúdo real, nos estritos limites de sua veiculação. Ao conteúdo econômico já idealizado pelo legislador ao produzir a norma, não se acrescenta qualquer outro conteúdo também de natureza econômica, posto que ou a interpretação da norma se faz de acordo com a realidade que a fez nascer - e é essencialmente interpretação jurídica dentro dos limites dessa realidade - ou se faz acrescentando nova realidade não prevista pelo legislador, com o que se adiciona novo comando legal, inexistente nas normas tributárias, em que a reserva é absoluta, violentando-se os princípios da tipicidade fechada e da legalidade estrita²³.

Não há, portanto, que se considerar possível a interpretação econômica no Direito Tributário. O Direito Tributário incide sobre o fato econômico, mas a interpretação que lhe pertence é necessariamente jurídica.

Por esta razão, entendo que a interpretação econômica, como pretendem determinados autores, não foi hospedada pelo sistema brasileiro, em face do conteúdo de rejeição que as normas tributárias têm e em face dos rígidos princípios que plasnam a produção normativa nesta província do Direito²⁴.

Examino a teoria desconsiderativa.

As formas jurídicas nem sempre hospedam a materialidade dos fatos, não poucas vezes estando o "nomem juris" adotado, em dissonância com a ordem fática, que se serve da instrumentalização legal para obtenção de soluções diversas.

O objetivo pretendido pode ser distinto da forma jurídica adotada, cabendo ao intérprete a busca da solução mais adequada na apreensão fenomênica da norma²⁵.

²² *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.

²³ *O Caderno nº 9 de Pesquisas Tributárias* (São Paulo: Resenha Tributária/Ceen, 1984) com trabalhos de Aires Ferri, Fernando Barreto, Antonio Alberto Soares Guimarães, Antonio Bianchini Neto, Antonio Manoel Gonzalez, Cléber Giardino, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Roberto Catalano Botelho Ferraz, Vitorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães e Yonne Dolácio de Oliveira, abordou a impossibilidade de se acrescentar hipótese impositiva por força de exegese integrativa das normas tributárias. Intitulou-se "Presunções no Direito Tributário", tendo servido de base para discussão no IX Simpósio Nacional de Direito Tributário.

²⁴ A. J. Franco Campos escreve, na mesma linha, que: "1. No campo impositivo tributário, a teoria prende-se, basicamente, aos princípios seguintes: a. somente poderá haver imposição nos limites da lei - estrita legalidade; b. o objetivo da interpretação é estabelecer exata correspondência do valor do tributo, exigido segundo os princípios de justiça, e para isso buscam-se 'regras' métodos de interpretação; c. o cidadão tem a seu favor direitos constitucionais, que são as garantias decorrentes do Estatuto do Contribuinte, cujo fundamento pode ser resumido - só a lei pode criar imposições (EC nº 1/69, art. 153 §§ 2º e 29 e art. 9º do CTN); d. o dever impositivo fixado na norma deve ser interpretado para chegar-se à igualdade jurídica (art. 153, § 1º, EC nº 1/69); e. a desigualdade surge quando a interpretação estabelece tratamento 'di diverse persone sotto gli stessi presupposti di fatto'; f. a interpretação deve ser conforme com o 'único sentido possível', porque, caso contrário, haveria arbitrio." (*Direito Tributário* 3. São Paulo: José Bushatsky, 1975, pp. 175/176)

²⁵ O Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º, oferta gráfico exemplo de solução legal sempre que o divórcio se coloca entre os fatos e a forma jurídica adotada, estando o dispositivo assim redigido: "Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

A teoria da desconsideração da pessoa jurídica alicerça-se em tal dissociação de objetos.

Apenas para lançar as premissas da questão, mister se faz, de plano, esclarecer o tipo de superação da personalidade jurídica adotada, à luz do fenômeno desconsiderativo conhecido nos Direitos pátrio e comparado.

O fenômeno superativo reside na ultrapassagem dos termos formais da relação jurídica, ingressando na própria estrutura do negócio combinado ou proposto. Atinge a finalidade da operação ou da situação jurídica mantida, independente da forma adotada, mesmo que a forma adotada seja sob este prisma, absolutamente correta²⁶.

A doutrina estuda a desconsideração da personalidade jurídica sob dois aspectos fundamentais, a saber: à luz da operação realizada (teoria da desconsideração interna) e à luz das próprias forças da pessoa jurídica atuante (teoria da desconsideração externa), em que a desestimação da pessoa jurídica é tida por inteiro.

Embora alguns autores procurem desconhecer a denominada desconsideração interna, por entenderem que a pessoa jurídica não é superada, mas apenas a operação é que deve ser desconsiderada, não me filio a tal corrente, visto que em tais operações, em que o objeto supera a forma, não se pode desconhecer a existência de uma relação jurídica diversa, direta ou indireta, apenas sendo a realidade fenomênica menos abrangente²⁷.

Entendo haja a figura desconsiderativa tanto em uma singela distribuição disfarçada de lucros (desconsideração interna), como na criação de uma segunda empresa com o fito de, através dela, serem repassados para uma terceira os lucros que não poderiam ser diretamente destinados a esta (desconsideração externa). Prefiro inclusive a adoção de terminologia distinta, denominando a primeira relação de estática e a segunda de dinâmica.

O fenômeno desconsiderativo, todavia, existe nas duas hipóteses, visto que a forma eleita não pode ser aceita, mas sim o objetivo pretendido, que introduz forma não utilizada para ser recepcionada pelo Direito, na recomposição do perfil jurídico da realidade antes disfarçada²⁸.

1. a denominação e demais características formais adotadas pela lei:
11. a destinação legal do produto da sua arrecadação."

²⁶ Henry Tilbery ensina:

"Em primeiro lugar, é preciso lembrar uma diferença básica entre o sistema de direito deste país em contraposição com o direito de raízes anglo-saxônicas, onde o juiz pode 'criar' o direito conforme o caso concreto. A casuística da doutrina do *disregard*, desenvolvida pelos juízes norte-americanos, não pode ser aplicada nos países onde o ordenamento jurídico tem suas raízes no direito romano, sem que haja base em norma legal para este procedimento. Neste país, o primeiro estudo em profundidade desta matéria do qual temos conhecimento, foi elaborado pelo Prof. da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, Rubens Requião, publicado em 1969, seguido por outros autores, entre eles Fábio Konder Comparato, João Casillo, Egberto Lacerda Teixeira em co-autoria com José Alexandre Tavares Guerreiro." (*Imposto de Renda - Pessoas jurídicas integração entre sociedade e sócios*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1985, p. 97)

²⁷ Rubens Requião, hospedando a concepção original de Rolf Serick, adota idêntica postura, admitindo para a desconsideração operacional a não negativa da personalidade jurídica de uma maneira geral, mas apenas sua ineficácia para determinado efeito em virtude de abuso do direito e fraude (*Abuso do Direito e fraude através da personalidade jurídica*. São Paulo: RT, 1969, p. 410).

²⁸ João Casillo: "A posição doutrinária e jurisprudencial, quase dogmática, que vê a completa separação entre a pessoa jurídica e os membros que a compõem - sócios - sofre, há algum tempo, algumas reações. Pouco a pouco, em evolução, foi tomando corpo a idéia de que em determinadas situações não é possível manter-se a distinção clássica entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas que dela fazem parte.

O fenômeno da superação da pessoa jurídica ou da operação - para os que não aceitam o espectro abrangente do instituto - decorre ou da integração jurisprudencial ou da imposição normativa.

Negam, também, alguns autores, a existência do fenômeno desconsiderativo na imposição normativa, sob a alegação de que seria hipótese legal previsível e a que a desconsideração apenas poderia decorrer de integração pretoriana.

Ainda aqui divirjo de tais autores, posto que a teoria da imposição legal objetiva desconsiderar distorções que só se enquadrariam na hipótese de incidência, se a realidade a ser desconsiderada ocorresse, desaparecendo, na aplicação, a função constitutiva da jurisprudência para restringir-se à sua função interpretativa.

No Direito Tributário, por exemplo, a desconsideração da pessoa jurídica apenas ocorre, em havendo hipótese legal, como é o caso da distribuição disfarçada de lucros, visto que tal ramo da lei positiva é regido pelos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal²⁹.

No Direito privado, todavia, a desconsideração pode nascer de uma dupla formulação jurídica, ou seja, a jurisprudencial e a normativa, posto que a integração analógica, a interpretação extensiva e a flexibilidade exegética constituem elementos de utilização do intérprete para buscar o real desenho das realidades ocorridas no universo do Direito³⁰.

De há muito, portanto, está no Direito superada a teoria do formalismo, com a prevalência dos aspectos materiais do ato ou fato jurídico sobre sua conformação normativa.

Tais considerações fazem-se necessárias, visto que, sem elas, o impasse hermenêutico poderia ocorrer sem solução viável, no plano jurídico, ou com solução diversa das intenções e da justiça, objeto final do Direito no reger a sociedade.

Não sem razão, Hervada e Izquierdo definiram o Direito como a "ordem social justa", posto que a vida social é ordenada à luz de um ideal de justiça - mesmo que

Este movimento vem-se alastrando, sendo tratado em vários países e destinado a entrar e ficar nos próprios textos legais, como ainda vemos neste trabalho.

Na Alemanha, a posição doutrinária é conhecida como 'durchgriff der juristischen Personen', ou, ainda, 'misachtung der rechtform der Juristischen Personen'. No Direito anglo-americano, 'disregard of legal entity', completada pelas expressões 'to pierce the veil' ou 'lifting the corporate veil'; no direito italiano, 'superamento della personalità giuridica'; no Direito argentino, 'teoría de la penetración'; na França, 'mise à l'écart de la personnalité morale'; no direito brasileiro, 'teoria da desconsideração da pessoa jurídica', ou, ainda, 'teoria da desestimação da pessoa jurídica'.

Basicamente, os partidários da teoria da desconsideração afirmam que, quando a forma da pessoa jurídica, ou a própria pessoa jurídica, é utilizada com o intuito de fugir às finalidades impostas pelo Direito, deve ser, então, 'desconsiderada', ou melhor, não deve ser levada em conta sua existência, para, na decisão do caso que lhe é apresentado, o julgador decidir como se, na espécie, a pessoa jurídica não existisse, imputando as responsabilidades aos seus sócios ou, mesmo, a outra pessoa jurídica de que se tenha utilizado ou, mesmo, se escondido sob a forma daquela primeira." (*"Desconsideração da pessoa jurídica"*. Revista dos Tribunais vol. 528. São Paulo: RT, outubro de 1979, p. 24)

²⁹ Henry Tilbery esclarece:

"Manifestamos nossa opinião categórica de que, dentro do princípio da estrita legalidade tributária, a doutrina alienígena da desconsideração da pessoa jurídica não pode ser aplicada no direito tributário brasileiro sem base em norma legal." (Ob. cit., p. 98)

³⁰ Marçal Justen Filho, em sua tese para concurso de professor titular de Direito Comercial da Faculdade de Direito da Universidade do Paraná, que tive o prazer de examinar, oferta interpretação semelhante, em face da maior flexibilidade exegética aplicável às normas do Direito privado.

a prática demonstre o contrário - visão que supera de muito a concepção restrita e pequena do "mínimo ético" produzido pelo utilitarismo de Jeremy Bentham³¹.

A materialidade jurídica vale mais do que a forma adotada. É esta que se subordina àquela e não aquela a esta.

Um último ponto deve ser considerado. A superação da pessoa jurídica ou da operação formal não implica necessariamente fenômeno punitivo para os que as virem desfiguradas, mas exclusivamente o reconhecimento da real situação, trazendo-a para o mundo aberto do Direito, em face de seu perfil verdadeiro. Pode inclusive representar, ao se apresentar como é e não como era, para as partes envolvidas, um benefício maior do que a situação formal anterior. A figura da desconsideração objetiva apenas tornar clara uma realidade oculta, antes posta sob forma diversa da que lhe pertence por natureza³².

Isto posto, em face das colocações atrás expostas, entendo que a teoria da desconsideração foi estalada pelo Direito Fiscal brasileiro apenas e enquanto decorrente de hipótese normativa, vedada sua aplicação a partir da construção pretoriana, posto que tal concepção implicaria, se adotada, ofertar elasticidade exegetica à norma que os princípios da tipicidade fechada, reserva absoluta e estrita legalidade vedam.

O melhor exemplo da figura superativa, por força de imputação legal, é o da distribuição disfarçada de lucros, em todas as formas que assumiu, no Direito Positivo, após sua introdução no Brasil com a Lei 4.604/1964³³.

Não comento a Lei Complementar 104/2001, pois, a meu ver só aplicável após a produção legislativa, que ainda não ocorreu, visto que os artigos 13 a 19 da MP 66/2002 foram rejeitados pela Câmara.

São estas as considerações perfunctórias que faço sobre tema de minha permanente reflexão.

³¹ Izquierdo e Hervada (Compêndio de Derecho natural, 2 vols. EUNSA, 1980, p. 25 do 1º vol.) e Jeremy Bentham (*Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*, São Paulo, abril de 1974).

³² João Casillo, lembrando a teoria de Serick, escreve sobre as hipóteses superativas, onde haja boa fé, o seguinte: "Outras hipóteses: Além das quatro situações citadas por Serick até aqui (que, por sua vez, baseia-se em J. Maurice Wormser, 'Disregard of the Corporate Fiction and Allied Corporation Problems', Nova York, 1927), o mestre alemão informa, ainda, que os Tribunais americanos têm ampliado a aplicação da doutrina do 'disregard' também na interpretação das declarações de vontade e outros negócios jurídicos da mesma forma quando o exija a boa-fé. Exemplos vários são trazidos ('Fidelity Trust Co. vs. Servide Laundry Co.', 'Metropolitan Holding Co. vs. Snyder' e outros).

Também Sweeney mostra a tendência para a desconsideração em casos de sociedade unipessoal ('Pepper vs. Litton', 'Dixie Coal Mining and Manufacturing Co. vs. Williams', 1930); como, também, em questões onde se discute a nacionalidade da pessoa jurídica, sendo a forma desconsiderada e valendo a nacionalidade dos sócios ('Clark vs. Ubersee Finanz-Korporation A.G.', bem como em matéria de impostos ('Higgins vs. Smith')). É de se observar, pelo levantamento que os autores fazem nos casos norte-americanos, que eles vêm de longa data e, mesmo sem uma sistematização mais robusta, a teoria do 'disregard', vem sendo aplicada dia a dia, no interesse coletivo, fruto do desenvolvimento das relações jurídicas, cada vez em maior número e de maior complexidade, como é normal numa sociedade tão ampla como a dos Estados Unidos." (Ob. cit., pp. 27/28)

³³ Com Luciano da Silva Amaro, escrevi estudo para publicação pela Universidade de Buenos Aires em homenagem a Rafael Bielsa, intitulado "Discreción encubierta de beneficios", em que procuramos, os dois, evidenciar a sua conformação desconsiderativa (Revista da Universidade de Buenos Aires vol. 1, 1979, pp. 281/309).

Natureza Jurídica do Crédito e Débito no ICMS e suas Implicações no Ordenamento Jurídico

Jefferson Marcos Biagini Medina

O estudo da natureza jurídica do crédito e débito no ICMS e suas implicações no ordenamento jurídico é realizado por diversos cortes epistemológicos, sob o enfoque da teoria geral do conhecimento, da teoria geral do Direito Tributário, do Direito Constitucional e do Direito Tributário, coligada à semiótica. Destarte, a realidade jurídica é constituída e propagada pela linguagem normativa, vertida em normas de estrutura, de comportamento, gerais e abstratas, individuais e concretas, que habitam o mundo do dever-ser, cuja lei da causalidade é o sistema de Direito positivo que determina, ou seja, suas possíveis hipóteses e consequências. Portanto, a natureza jurídica do crédito e débito no ICMS é determinada por lei e irrompe das relações jurídicas entre Fisco e contribuinte na Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS e na Regra Matriz de Direito ao Crédito do ICMS; relações estas, que determinam implicações no ordenamento jurídico. Para tanto, são abordados os seguintes subtemas: a realidade jurídica constituída e propagada pela linguagem do Direito, a natureza jurídica do crédito e débito na legislação geral e do ICMS - aspectos gerais, impropriedades legislativas no uso dos termos "crédito" e "débito" em matéria tributária, natureza jurídica do crédito e débito na Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS, natureza jurídica do crédito e débito na Regra Matriz do Direito ao Crédito de ICMS - e, implicações do crédito e débito do ICMS no ordenamento jurídico, com o objetivo de facilitar o trato hermenêutico que o tema requer à mecânica da operacionalização do ICMS.

Introdução

Faremos cortes epistemológicos à construção do nosso pensamento em relação ao emprego dos vocábulos crédito e débito no contexto da legislação tributária e na mecânica operacional do ICMS, para extrairmos suas naturezas jurídicas e implicações no sistema de Direito positivo.

Nossa análise se pautará na teoria do conhecimento, teoria geral do Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Tributário e semiótica para limitar a cadeia de asso-



Jefferson Marcos Biagini Medina é Doutorando e Mestre em Direito do Estado - Direito Tributário - PUC/SP, Professor Assistente do Departamento de Direito do Estado - UEPG e Advogado no Estado do Paraná.