

Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: Conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*

FUNDAMENTAL RIGHTS OF TAXPAYERS AND TAX INTERPRETATION: CONCEPT AND APPLICATION OF THE PRINCIPLE IN *IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM*

Paulo A. Caliendo V. da Silveira*

Resumo: O presente artigo trata dos métodos de interpretação em Direito Tributário, bem como da passagem do cânone in dubio contra fiscum para uma formulação atualizada, conforme os direitos fundamentais, sob a forma de in dubio contra sacrificium.

Palavras-chaves: Interpretação Tributária; In dubio contra sacrificium; Interpretação Sistemática.

Abstract: This paper deals with the methods of interpretation in Tax Law, as well as the passage of the canon in dubio contra fiscum for an updated formulation according to the theory of fundamental rights, in the form of in dubio contra sacrificium.

Keywords: Legal Tax Interpretation; In dubio contra sacrificium; Systematic Interpretation.

* Professor Titular na PUCRS, onde compõe o corpo permanente do Mestrado e Doutorado, lecionando na Disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-Graduação no país. Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP e Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. Autor do livro “Direito Tributário e Análise Econômica do Direito”, publicado pela editora Elsevier. Conselheiro do CARF. E-mail: p.caliendo@terra.com.br

INTRODUÇÃO

A teoria da interpretação é diferente para cada modo de pensar jurídico, produzindo diferenças claras nos seus resultados concretos e nas soluções práticas para os dilemas jurídicos. A *interpretação tópico-sistemática* é capaz de dotar o intérprete de uma gama vasta e sofisticada de instrumentos de análise, que lhe dão prevalência sobre os modelos anteriores. A proposta do presente artigo é responder ao questionamento sobre a existência de um posicionamento interpretativo geral, que oriente a compreensão e construção de sentido das normas tributárias.

1 DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA NO PENSAMENTO SISTEMÁTICO

O *pensamento sistemático* irá permitir uma interpretação *tópico-sistemática*, organizando a possibilidade de soluções decorrentes de considerações e conexões valorativas, do caso concreto e à referência necessária com o sistema jurídico.

A interpretação sistemática é um caso de interpretação constitucional e decorre da existência do Estado Democrático de Direito (Estado Constitucional), que por sua vez representa uma evolução institucional importante perante o Estado de Direito. A passagem do Estado de Direito para o Estado Constitucional constitui uma mudança de paradigmas¹:

i) no Estado de Direito prevalece o princípio da segurança jurídica e do consenso; enquanto que no Estado Constitucional ocorre a prevalência do equilíbrio entre o consenso e o conflito. O Estado Constitucional deve prever dois grandes princípios: a preservação do pluralismo de valores e seu confronto leal;

ii) o Estado de Direito tenta preservar um modelo de coesão social (noção de vida boa identificada com o burguês, *pater familias* e comerciante); no Estado Constitucional não há conceito de vida boa, não existem modelos fechados de vida. Os direitos fundamentais é que constituem o substrato do *ethos* social;

iii) o Estado de Direito representa uma situação ideal (*ficção*) de indivíduos atomizados ou de uma estrutura social homogênea; o Estado Constitucional,

¹ Sobre o tema veja-se Zagrebelsky, Gustavo. *Il diritto mite: legge, diritti, giustizia*. Torino : Einaudi, 1992.

por sua vez, representa o claro reconhecimento de uma base fática plural e conflituosa;

iv) o modelo hermenêutico típico no Estado de Direito é o raciocínio subsuntivo da regra (silogismo legal) do Direito, consagrado na Jurisprudência de conceitos; o modelo do Estado Constitucional é a concreção de valores, onde existe uma dogmática fluída, na aplicação de princípios e valores (Jurisprudência de valores);

v) no Estado de Direito apresenta-se uma homogeneidade do Estado legislativo, em que o ordenamento jurídico aparece como dado; por sua vez, no Estado Constitucional aparece a heterogeneidade do ordenamento jurídico como problema. Se no primeiro caso a lei é pacificadora de conflitos sociais; no segundo caso, a lei representa um compromisso entre valores pluralistas. Ela não é mais produto neutro. Os princípios correm o risco de se tornarem um recurso de esvaziamento semântico de soluções substanciais, pela inexistência de regras e compromissos. Fim da “*beleza*” lógica defendida pelos normativistas.

É com base nestes fundamentos que se sustenta a natureza valorativa da resolução de conflitos² no ordenamento jurídico constitucional³.

Uma interpretação sistemática objetiva antes de mais nada, na elaboração de uma *nova dogmática*, aberta e flexível, atenta aos desafios de nosso tempo.

2 DA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Considerando que o sistema jurídico é um todo ordenado de princípios, regras e valores, cabe destacar o papel de relevo desempenhado pelos princípios em uma teoria sistemática do Direito Tributário. Dentre os diversos aspectos podemos destacar que:

- as normas de comportamento, tais como as regras, teriam os seus fundamentos normativos derivados direta ou indiretamente dos princípios.

- os princípios possuem uma prevalência sistêmica em relação às regras em função de sua relevância.;

- os princípios possuem um conteúdo axiológico claro e, portanto, seriam detentores dos valores normativos de um sistema jurídico;

² Sobre o assunto veja-se STEINMETZ, Wilson Antônio. Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

³ Para uma completa verificação da proteção dos Direitos Fundamentais veja-se a obra de SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. (Edição desatualizada).

- os princípios são detentores de “*forma jurídica e conteúdo moral*” (VIGO, 2005, p. 152). Eles teriam o sentido de racionalidade prática, desta forma eles representariam uma forma de superação da tese positivista da separação entre o direito e a moral.

Desse modo, as regras apresentam uma densificação de princípios, carregadas d valores. Assim, se houver o conflito entre uma norma de conduta descrita (regra) e uma norma que fundamenta condutas necessárias (princípios), o conflito irá ser deslocado para o fundamento (princípio) da regra sobre uma conduta e a norma de fundamento de condutas necessárias (princípio). Se esses fundamentos ou princípios ainda estiverem no mesmo nível ou não se possa solucionar o seu conflito, então caberá ao intérprete verificar os fundamentos dos fundamentos, ou seja, os valores normativos que o ordenamento jurídico tenta proteger por meio de normas jurídicas. Assim, caberá ao intérprete proceder a *escolhas axiológicas* com base no sistema constitucional⁴.

Determina o Capítulo IV do CTN, relativo à “*Interpretação e Integração da Legislação Tributária*” que: “*Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo*”.

Este dispositivo tem sido muito criticado pela doutrina nacional, visto que não esgota ou encerra todos os métodos hermenêuticos, não supera ou dissolve os mecanismos abertos de interpretação em uma sociedade democrática (Judiciário, Executivo e Legislativo), nem tampouco resolve os problemas hermenêuticos de conflitos interpretativos. Sua inutilidade não prejudica, contudo, o texto do CTN.

Não podemos concordar, entretanto, que não exista uma especificidade na interpretação tributária. Por óbvio que a interpretação jurídica é um modo de interpretação particular. Assim mesmo considerando que não existe uma interpretação para cada área do conhecimento jurídico, não se pode afirmar absolutamente que a interpretação no Direito Tributário deve ter os mesmos princípios que a interpretação no Direito Civil, no Direito Penal, etc., é algo totalmente diverso. Cremos que os princípios públicos que regem a justa repartição de encargos públicos exige um modelo argumentativo distinto. A

⁴ Leciona Juarez Freitas com propriedade que: “*Mais: a antinomia entre as regras oculta, necessariamente, uma antinomia ente princípios. Estes ostentam validade formal e não são mais devidos do que aquelas. A diferença reside em que as regras apresentam função hermenêutica instrumental, isto é, devem servir à realização dos princípios. Aliás, a tarefa da hierarquização, no uso dos silogismos dialéticos, culmina justamente na positivação do princípio como superior*”; ver em: FREITAS, Juarez. A melhor interpretação constitucional “*versus*” a única resposta correta. In: AFONSO DA SILVA, Virgílio (Org.) *Interpretação Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005, pg. 318.

aplicação da justiça geral e particular no Direito Tributário é distinta da sua aplicação nas relações privadas. Os fins específicos são diversos (justiça fiscal, neutralidade fiscal-concorrencial e liberdade fiscal – agrupar adjetivos; evitar repetição de palavras), bem como os meios utilizados pelo sistema tributário, logo as normas interpretativas devem ser adequadas a produção coerente de normas jurídicas que melhor permitam esta combinação de meios e fins públicos.

A presença de um capítulo sobre normas de interpretação deve ocorrer somente para firmar cânones de interpretação sobre questões controversas, tais como: interpretação econômica, a questão da tipicidade, da boa-fé, da proporcionalidade, etc. Não se cogita de um código que pretenda superar a doutrina e a atividade jurisprudencial, mas de uma norma que estabeleça os limites e diretrizes de uma interpretação legal aberta. No entender de Ricardo Lobo Tôrres: “*os princípios de interpretação não se convertem em normas nem têm caráter obrigatório: são diretivas ou topoi*” (Cf. Tôrres, 2000, p. 59.).

Podemos encontrar também no direito estrangeiro a presença de dispositivos sobre a interpretação, tal como na *Ley General Tributaria* na Espanha⁵. Outros, contudo, preferiram evitar tal utilização, especialmente pela dificuldade de trazer em um corpo normativo uma dogmática da hermenêutica.

Os princípios tributários recebem principalmente da doutrina constitucional diretrizes para a coerente interpretação do Sistema Constitucional Tributário, de tal modo a permitir uma sintonia com as demais fontes. Tal postura revela-se inequivocamente adequada, visto que impede um isolamento dogmático da interpretação tributária, que deve necessariamente dialogar com os dispositivos da Ordem Econômica e da Ordem Social previstos na CF/88. A tributação não é um fim em si mesmo, nem seus meios de financiamento são isolados de sua finalidade: o financiamento dos direitos fundamentais. A norma tributária representa de modo densificado uma escolha democrática: os bens e as liberdades públicas a serem financiadas e os meios escolhidos para a justa repartição dos encargos públicos.

São exemplos de princípios de interpretação constitucional que terão um papel relevante: da unidade da Constituição, da concordância prática, da força

⁵ “*SECCIÓN III. INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN. Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias. 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”.

normativa da Constituição e da interpretação conforme a Constituição, dentre outros tantos.

3 DA PASSAGEM DO “*IN DUBIO CONTRA FISCUM*” PARA “*IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM*”

A teoria geral da interpretação tributária irá presenciar a passagem do “*in dubio contra fiscum*” para o cânone interpretativo “*in dubio contra sacrificium*”, conforme os argumentos que veremos a seguir.

3.1 *In dubio contra fiscum*

O critério de interpretação *in dubio contra fiscum* não se confunde com uma regra geral de interpretação aplicável a todos os momentos interpretativos, mas tão somente para os casos onde existem mais de uma interpretação possível, que conduzem a resultados diversos para os contribuintes, sendo um deles menos favorável ao mesmo. Para Martínez seria “*uma regra de decisão de fato incerto na aplicação da lei*” (MARTÍNEZ, 1983, p.131). Preferimos entender que se trata de critério dirigido à solução de dilemas na interpretação, ou seja, à situação interpretativa que exige a escolha entre duas alternativas antagônicas ou contraditórias.

A sua origem no famoso texto de Herennius Modestino no Digesto (“*Liber Singulis De Praescriptionibus*”), em que afirmou que: “*non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit*” (“não se pode afirmar que comete delito, aquele que em caso de dúvida adota uma interpretação favorável ao contribuinte”)⁶. Outra redação famosa deste brocardo, com idêntico sentido é: “*In dubio, magis contra fiscum est respondendum*” (“na dúvida deve-se decidir contra o fisco”). Cabe lembrar que no mundo antigo o imposto tem sua origem na ideia de sujeição política onde o devedor tinha o poder de vida e de morte sobre o vencido e os dominados. Tributo neste período tem o forte e trágico significado de vassalagem, sendo claramente o oposto da liberdade e notadamente odioso.

O critério aparece em um contexto onde qualquer oposição à vontade do imperador podia ser entendida como afronta, oposição, rebelião e naturalmente como crime contra o Império. A relativização das duras regras fiscais imperiais foi alcançada somente por corajosa interpretação dos juriconsultos.

⁶ *D., de jure fisci*, 49,14, 10.

O critério interpretativo *in dubio contra fiscum* não se identifica imediatamente com o critério da “*odiosa restringenda*”, ou seja, na necessária interpretação restritiva das normas de caráter odioso, dentre as quais se destacam normas fiscais (MARTÍNEZ, 1983, p.129). Igualmente se destaca que não se afirma a aplicação de uma interpretação favorável ao contribuinte ou restritiva diretamente em função de sua natureza “*odiosa*”. Como bem ressalta *Pedro Martínez* a regra de *Modestino* surge após a Constituição de Caracala de 212, ou seja, em um período em que houve um alargamento do direito de cidade a todos os habitantes do império. Assim, não teria o tributo nesta época uma vinculação à sujeição odiosa ou “*nota captivitatis*”, que excluía participação cidadã ativa na comunidade política. Assim, não se poderia alegar a restrição do critério somente aos períodos de opressão ditatorial, nem tampouco ressalte-se que a carga fiscal romana era considerada extorsiva no período.

O Direito Português irá aceitar, contudo, a identificação da tributação como norma odiosa, assim conforme antiga jurisprudência do Paço: “*gabella sempre est odiosa et ideo restringenda*” (MARTÍNEZ, , 1983, p.129). Mesmo no auge do absolutismo real português testemunha o Desembargador do Paço *Bermudes e Torres* que: “*he muito conforme com a Real intenção de Vossa Magestade, que vemos continuamente praticada a exemplo não só do Imperador Trajano, e de Filippe Prudente mas do Senhor Rey D. João II que com aquela integridade de animo, que bem testemunha a incorruptibilidade do seu corpo, louvava aos Ministros que aconselhando, ou votando, attendião, em dúvida, mais à utilidade dos Vassallos, do que às conveniências do Patrimônio Real, trazendo sempre na lembrança, e melhor na execução, a sentença que lemos do jurisconsulto Modestino na L. Non puto 10 ff de Jur. Fisci*” (LIMA, 1983, p.129).

Cabe, contudo, relativizar a noção de ausência absoluta de regras públicas entre os antigos. A grande invenção⁷ da “*tecnologia*” pública do mecanismo societário (*urbs civitas*) irá surgir justamente neste período, especialmente com a novel criação da República romana. O regime republicano romano irá distinguir três funções específicas (“*ipsum Romulum traditur populum in triginta partes divisse*”).

Inicialmente existe uma distinção entre legislação e governo, dado que a *lex* é a manifestação do *próprio populus*⁸. *O governo é considerada a*

⁷ Cf. LOBRANO, Giovanni. A teoria da respublica (fundada sobre a ‘*sociedade*’ e não sobre a pessoa jurídica’) no Corpus Júris Civilis de Justiniano (Digesto 1.2-4). Revista Sequência, n. 59, p. 13-41, dez. 2009.

⁸ D, 1.2.2 Pomp.

manifestação específica do rex-magistratus (et quidem initio civitatis nostrae populus sine lege certa, sine jure certo primu agere instituit, omniaque manu a regibus gubernabantur, em D.1.2.2.). A natureza dos poderes é distinta, enquanto o povo edita comandos gerais por meio da lei, o titular do “*imperium*” edita comandos individuais.

Outro elemento característico é a atribuição da legislação a um corpo distinto de pessoas, sendo que a história de Roma apresenta uma evolução em que o poder de “*imperium*” torna-se gradativamente pequeno e o poder da “*Lex*” consideravelmente amplo (IHERING, 1999, p. 259). Somente em períodos de contingências ou perigos, onde a República se une em torno de um ditador é que se reestabelece o formato original. Torna-se claro aqui, portanto, da falsa noção de que o critério *in dubio contra fisco* tenha surgido em uma época de ausência de poder legislativo ou popular, aparecendo somente nos séc. XVIII e XIX em função do papel da legislação como representante da vontade popular. Por fim, caberia à atividade integradora dos juristas em proceder a uma unidade sistemática da pluralidade de leis sob um *ius civile* comum.

Bartolo de Sassoferrato (1314-1357), professor de Direito em Pisa, irá novamente reafirmar o entendimento de que o poder de tributar (*collectas*), mediante a criação de rendas públicas (*vectigalia*) ou tributos (*census*) pertencia ao Rei, bem como o produto da sua arrecadação. A noção de fiscalidade encontra-se diretamente relacionada à ideia de obediência. Tal entendimento relaciona-se diretamente ao grave e histórico problema da resistência ou descumprimento aos comandos do soberano, especialmente em face à passagem de muitos regimes republicanos das cidades italianas para o despotismo oligárquico ou individual. *Bártolo* irá escrever justamente em uma época em o fenômeno da tirania se espalhava pela Itália. No livro *De regiminis civitatis* ressaltaria que “*hoje toda a Itália é plena de tiranos*” (*hodie Italia est tota plena tyrannis*), em uma das primeiras obras sobre o direito público e da responsabilização do soberano.

A defesa do critério *in dubio contra fisco* irá permanecer nos séculos XVI e XVII com base na interpretação contratual de que as cláusulas contratuais ambíguas devem ser interpretadas contra o redator do texto, com base no critério “*contra stipulatorem*”, oriundo do Direito Romano e previsto no *Code Civil* da França, em seu art. 1162, que determinava que: “*Em caso de dúvida a convenção se interpreta contra aquele que a estipulou e a favor de quem surge a obrigação contratada*” (“*Dans le doute, la convention s’interprète contre celui qui a stipulé et en faveur de celui qui a contracté l’obligation*”).

Este mesmo preceito foi incorporado como máxima interpretativa do Direito Contratual em diversos países (UK, EUA, Canadá, Índia, Bélgica, Espanha⁹, Itália¹⁰ e outros países), sob a forma do critério “*contra proferentem*”, ou seja, no sentido de que uma cláusula contratual ambígua deve ser interpretada contra o seu proponente, em um caso de disputa contratual.

Tal critério aparece no Capítulo 4 dos Princípios da *Unidroit* para os contratos comerciais internacionais (“*Principles for international commercial contracts*”). Determina o art. 4.6 que: (*contra proferentem rule*) “*Se os termos de um contrato proposto por uma das partes não é suficientemente claro, deve ser preferível a interpretação contra a parte proponente*” (“*If contract terms supplied by one party are unclear, an interpretation against that party is preferred*”). Os fundamentos para esta interpretação decorrem do fato de que a parte que propõe a cláusula deve suportar os riscos pela falta de clareza da formulação realizada (“*Such a party should bear the risk of possible lack of clarity of the formulation chosen*”). Esta regra trata de alocar o ônus da prova para a parte que originalmente propôs a cláusula e no caso de conflito contratual exige o seu cumprimento, de tal modo que não tire vantagem indevida desta. Os Princípios da *Unidroit* ressaltam, contudo, que esta cláusula deve ser analisada em suas circunstâncias, de tal modo que quanto mais as partes se envolveram em negociações menor é a sua força absoluta.

Esta cláusula passou a ser utilizada na proteção do consumidor em diversas leis e códigos nacionais. No caso brasileiro este critério interpretativo tornou-se princípio contratual no art. 47 do CDC que impõe: “*Art. 47. As cláusulas contratuais serão interpretadas de maneira mais favorável ao consumidor*”.

Outra versão do critério *in dubio contra fiscum* aparece reformulado sob a construção *in dubio pro libertate*, como decorrência do reconhecimento do direito fundamental à liberdade como um dos mais relevantes pilares da ordem constitucional. Na Constituição alemã (*Grundgesetz*) aparece claramente este sentido no art. 2 (2) que determina: “*A liberdade da Pessoa é inviolável*” (“*... Die Freiheit der Person ist unverletzlich...*”). No mesmo sentido determina a CF/88 que: “*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros*

⁹ Código Civil Espanhol: “*Art. 1288. La interpretación de las cláusulas oscuras de un contrato no deberá favorecer a la parte que hubiese ocasionado la oscuridad*”.

¹⁰ “*Art. 1370 Interpretazione contro l'autore della clausola. Le clausole inserite nelle condizioni generali di contratto (1341) o in moduli o formulari (1342) predisposti da uno dei contraenti s'interpretano, nel dubbio, a favore dell'altro*”.

residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)”.

Para esta tese o Estado deve assegurar a liberdade do cidadão e “(...) *não pode retirar essa liberdade com a simples aplicação do princípio da igualdade*”. Ressalte-se assim que o reconhecimento de que os direitos fundamentais possui um duplo sentido, tanto de proibição de intervenção (direito de defesa), como também como direito de proteção. Deve-se, cuidar, contudo, que não se trata de uma restrição ou limitação em sentido estrito dos direitos fundamentais.

Em alguns sistemas constitucionais, tais como a Bélgica¹¹, o critério é identificado e derivado do princípio da legalidade (legality), de tal modo que somente a lei poderá instituir obrigações tributárias materiais, sendo vedada à administração tributária e ao judiciário expandir o sentido da norma de modo a aumentar a carga fiscal do contribuinte. Não há como identificar, em nosso entender, diretamente este critério com o princípio da legalidade, mesmo que os seus sentidos se aproximem quanto à finalidade pretendida.

A moderna doutrina tributária e o constitucionalismo contemporâneo fundaram algumas indagações cruciais ao embate com o dogma trazido pela tradição anterior de interpretação conforme o célebre brocardo de *Modestino*. Novas compreensões foram introduzidas no sentido de relativizá-lo, tais como:

- i. nem sempre ser *contra fiscum* é *pro libertate*;
- ii. nem sempre ser *contra fiscum* é pro livre iniciativa ou individualismo e;
- iii. nem sempre *contra fiscum* é a favor da capacidade contributiva.

Vejam, pois, o caso de um contribuinte que sofre com a concorrência desleal por parte de concorrente que sistematicamente faz uso de esquemas societários ou tributários maliciosos, artificiosos, vazios de sentido econômico e adquire por força da má-fé vantagem econômica sem substrato na eficiência negocial. Neste caso, a ação do fisco contrária a estas ações não seria em favor de todos os demais contribuintes? Não seria apenas em prol do fisco, mas de cada um dos demais contribuintes em mesma situação? Não haveria aqui uma defesa do fisco da manutenção da manutenção do equilíbrio de direitos fundamentais em um plano horizontal (contribuinte-contribuinte), de caráter nitidamente isonômico?

¹¹ Art.170 da Constituição da Bélgica, “(...) § 1. *Taxes to the benefit of the State can only be introduced by a law*”.

Estas e outras questões serão objeto de questionamento e defesa de um novo ponto de vista radicalmente distinto: *in dubio pro fisco*.

3.2 *In dubio pro fisco*

Originalmente parece o critério *n dubio pro fisco* parecia ser apenas a defesa do poder sobre os vencidos ou os dominados, contudo, logo surgiram vozes alegando ser esta uma forma de defesa da igualdade.

Tais sentimentos tornaram-se ainda mais vivos com a identificação do fisco como uma forma de financiamento do Estado Democrático e Social. Este critério não aparece identificado pelos autores como sendo um critério enunciado nos textos legais romanos, nem tampouco como tendo sido adotado como modelo de interpretação geral. Identifica-se em passagem do Código Justiniano um critério favorável ao fisco (“*de sententiis adversus Fiscus latis retractantis*”)¹².

Contudo, alguns autores identificam indícios desta tese em Roma, dado que a expressão *fisco* detinha um duplo significado de um lado aparecia como a receita destinada ao tesouro privado do Imperador (*fiscus Caesaris*), de outro, aparecia como o conjunto de receitas públicas (*aerarium populi romani*) de competência do Senado Romano. Cabe ressaltar que no Direito Romano o Direito Tributário não detinha, um tratamento autônomo como disciplina de direito público, sendo que não existia claramente a noção da fiscalidade como fonte de financiamento do bem-comum.

A história do Direito Tributário irá apresentar essa dualidade de valores em choque, de um lado o interesse geral representado pelo fisco e de outro o particular representado pelo contribuinte. Some-se a isto o fato de que existia a percepção de que o poder exercido em suas diversas formas (monarquia, república ou aristocracia) buscava de algum modo o bem comum, o interesse geral e público e iremos entender a razão pela qual o critério irá ressurgir de modo avassalador com o aumento da cidadania, dos espaços de representação e do voto substituindo a vassalagem¹³.

O critério *in dubio pro fisco* é igualmente apresentado como um modo de combate ao comportamento fraudulento por parte do contribuinte (*in fraudem legis agree*), ou seja, em quem sem infringir as palavras da lei, contorna o seu propósito (*qui salvis verbis legis sententiam ejus circumvenit*, Dig. 1.3.29).

¹² Código Justiniano I, IX.

¹³ Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p.133.

O critério aparece como uma forma de superação do excessivo formalismo, que prejudica a igualdade na distribuição encargos¹⁴.

A defesa do critério seria igualmente uma fundamentação em prol dos interesses gerais de todos os indivíduos como um todo e de cada contribuinte mediatemente.

Estes argumentos, contudo, foram igualmente postos em cheque pela doutrina, dado que se assentam em alguns pressupostos questionáveis. Existe um salto lógico entre a afirmação de que o Estado busca o bem-comum, de que a fiscalidade financia os meios para alcançar estes fins e o entendimento de que *sempre* a interpretação *pro fiscum* representa uma solução justa. Não existe um axioma que diga que a justiça geral deve ser sempre preferível a justiça particular. Pelo contrário, em alguns casos a justiça particular possui maior valoração do que a aplicação da justiça geral.

De outro lado, o sistema é repleto de situações onde o interesse geral somente se sobrepõe ao interesse particular como exceção, onde o sacrifício individual mereça a justa reparação, tal como no caso da desapropriação¹⁵, na requisição administrativa, na vedação de confisco¹⁶, na proibição de privilégios para empresas públicas e sociedades de economia mista¹⁷, na garantia do mínimo patrimonial (bem de família), no princípio preservação da empresa, nas normas protetivas aos usuários de serviços públicos concedidos, permissionados ou delegados¹⁸.

Entender que existe uma cláusula geral *pro fisco* com base em um princípio pétreo da supremacia do interesse público com eficácia plena e

¹⁴ “L’opinione secondo cui una rigida interpretazione della legge meglio tutela il contribuente ha peraltro condotto, specie in Italia e in Francia, a un eccessivo irrigidimento del formalismo, che a sua volta si è risolto nel considerare legali gli stessi interventi elusivi”, POMPEO, Valeria. *La frode alla legge nel diritto interno e l’uniformazione europea della disciplina dei contratti. Tesi di Dottorato. Scuola Dottorale Internazionale di Diritto ed Economia “Tullio Ascarelli”.* Dottorato di Ricerca in “Diritto privato per l’Europa” – Diritto Civile, XXII ciclo Università degli Studi Roma.

¹⁵ “Art. 5 °. XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;”.

¹⁶ “Art. 150 (...)IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”.

¹⁷ “Art. 173, § 1º, (...) II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) e § 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

¹⁸ “Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Parágrafo único. A lei disporá sobre: I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão; II - os direitos dos usuários”.

irresistível seria admitir um sistema constitucional que não existe: o Estado Total. Nesse caso toda a sociedade voltar-se-ia para a realização dos interesses gerais, cada interesse particular estaria subordinado aos desejos públicos selecionados pelo corpo administrativo e dirigente. Haveria uma absorção de todos os patrimônios pela esfera pública e cada interesse particular somente seria legitimado se não entrasse em confronto com a vontade geral.

Pelo contrário, não há em nosso sistema nenhuma valoração absoluta da preferência econômica ou social pela intervenção do Estado na economia, de tal modo que inexistente uma absorção da esfera econômica privada pela estatal, pelo contrário esta esfera acaba sendo preterida em diversos casos pela atuação privada em setores de interesse geral mediante concessão ou delegação (telefonia, energia, transportes, água e saneamento, entre outros) ou pela atuação social complementar (imunidades às entidades sociais e educacionais). Igualmente há vedação constitucional expressa à atuação econômica direta do Estado na economia, ressalvados os casos de relevante interesse coletivo ou segurança nacional¹⁹.

O pior argumento, contudo, é o de natureza realista que afirma que o sistema tem adotado uma interpretação *pro fiscum* na maioria dos julgados e, portanto, trata-se da interpretação oficial dos intérpretes da constituição, com vigência real. Tal argumento teria o mesmo sentido que afirmar que o descumprimento sistemático de valores, princípios e regras juridicizou o ilícito, tornando valor o desvalor, lícito o ilícito e substitui a interpretação jurídica pela interpretação política do poder, que com sua força irresistível sufoca o jurídico. Neste caso não estaríamos mais tratando do “Direito” Tributário e nem de um Estado submetido ao Direito. Assim, não olharíamos mais o dever-ser, nos contentando com o ser das vontades volúveis do poder de sujeitar. Não precisaríamos mais estudar o Direito, mas estudar como titular-se com a outorga para decidir sem reservas.

3.3 *In dubio pro lege*

Outro critério utilizado é *in dubio pro lege* como uma forma de superação do clássico impasse entre a defesa do critério *in dubio pro fiscum* e do *in dubio contra fiscum*. Este é oriundo da opção pelo brocardo latino

¹⁹ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

“*ut res magis valeat quam pereat*”, que determina que quando uma norma não é suficientemente clara deve ser buscado o sentido que preserve a sua utilidade, de tal modo que é melhor a sua utilização (*valeat*) do que simplesmente ignorá-la (*pereat*). Trata-se de uma norma com sentido valorativo neutro, que não explicita exatamente qual o valor ou finalidades a serem buscadas, devendo ser apreciadas caso a caso na *interpretação útil* da norma. O efeito prático é estabelecer um comando de autorização para o intérprete aplicar no caso concreto a sua axiologia, as suas preferências e ideologias, em um modelo decisionista tão ao gosto do positivismo. Os critérios uniformes são substituídos pela decisão individual do intérprete, como se o sistema não elegeisse previamente quais os valores, e não apenas as normas, que devem ser respeitados.

3.4 *In dubio contra sacrificium*

Em nosso entender o critério que melhor evoca o sentido constitucional é *in dubio contra sacrificium*, no sentido que a exigência de sacrificio particular não pode ser deduzido de preceitos tácitos. Todo sacrificio decorre de uma norma expressa do ordenamento, sob pena de se traduzir em arbítrio, abuso ou confisco.

Este critério evoca o problema da restrição constitucional de direitos fundamentais, visto que a tributação sempre significará uma retirada de patrimônio do contribuinte em prol das tarefas públicas. Para *Jorge Reis Novais*: “*no texto constitucional ou na literatura especializada são correntes as referências a ‘restrições’, ‘limites’ ou ‘leis restritivas’ de direitos fundamentais para significar uma idéia comum de afectação ou intervenção estatal no domínio dos direitos fundamentais com algum sentido desvantajoso para os interesses da liberdade*” (NOVAIS, , p. 155). Tem-se entendido que há três limites aos direitos fundamentais: i) os imanes que excluem certos modos de seu exercício; ii) os que resultam de colisões, ou seja, de limitações recíprocas e iii) os decorrentes de leis restritivas na salvaguarda dos valores constitucionais (PEREIRA, 2006).

As *limitações imanes dos direitos fundamentais* são aquelas que excluem certos modos de seu exercício. Esta teoria parte do entendimento de que os direitos fundamentais possuem um conteúdo mínimo, que não pode ser violado, sob pena de ofensa direta ao direito fundamental. Encontraremos na Constituição alemã: “*em nenhuma hipótese um direito fundamental poderá*

*ser afetado em sua essência*²⁰. Ao assim se admitir pressupõe-se igualmente que os direitos fundamentais não podem uma estrutura e limites e não são absolutos. Assim, o direito fundamental à liberdade à auto-organização dos negócios privados do contribuinte não autoriza que atue em fraude a lei.

Situações diversas decorrem quando as limitações resultam de colisões, ou seja, de *limitações recíprocas e os decorrentes de valores e princípios constitucionais*. O texto constitucional brasileiro apresenta um caráter nitidamente complexo, visto que sendo fruto de um esforço político de base ampla na superação do regime autoritário, contemplou um amplo espectro ideológico na eleição de seus valores fundamentais: individualismo, Estado Social, liberdade, igualdade, entre outros. Estes se apresentam axiologicamente no mesmo plano normativo, fazendo com que os métodos tradicionais de interpretação (hierárquico, cronológico e especialidade) não funcionem adequadamente. Como solução exige-se a ponderação como método complementar na busca da unidade constitucional. Assim, por exemplo, permite-se igualmente o direito fundamental à liberdade à auto-organização dos negócios privados desde que o contribuinte não ofenda outros princípios constitucionais, tais como a livre concorrência. O abuso de direito do contribuinte é vedado se praticar a uma ofensa a outros princípios constitucionais, a serem verificados no caso (PEREIRA, 2006, p. 289). Podemos citar como exemplo o caso *American Virginia*, em que o contribuinte se utilizava sistemática e dolosamente da inadimplência como mecanismo anticoncorrencial.

Podemos citar como exemplo de *lei restritiva na salvaguarda dos valores constitucionais*. (o que?) Vigora de modo geral a eficácia imediata dos direitos fundamentais (aplicabilidade imediata), conforme o art. 5º, § 1º do texto Constitucional (“*As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata*”). Em determinados casos o texto constitucional expressamente instituiu reservas ou restrições, tais como no caso das imunidades das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que devem atender os requisitos da lei (art. 150, inc. VI, alínea c da CF/88).

A interpretação *in dubio pro fisco* se caracterizaria em nossa opinião em uma restrição a direito fundamental não expressamente autorizada pelo texto constitucional e não prevista em nenhum dos casos anteriores. Esta renúncia tem sido aceita no direito comparado em relação aos direitos da

²⁰ “Art. 19. (2) *In keinem Falle darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt angetastet werden*”.

comunidade, ordem pública e vedação de abuso de direito, contudo a sua admissão deve ser realizada sob severos limites, sob pena de ofender o conteúdo essencial do direito, a prerrogativa de estabelecer restrições concedida ao legislativo e a prevalência *a priori* dos interesses individuais.

Cabe ressaltar a pertinência do texto de Reis Novais: “*daí resulta esse atributo de entricheiramento (Nino) dos bens jusfundamentalmente protegidos contramedidas restritivas que visem o benefício de outros de entidades supra individuais ou do interesse geral. Desde que estas medidas afetem desfavoravelmente o âmbito nuclear da liberdade individual, ou seja, a área de autonomia exigida pelo princípio da dignidade da pessoa humana, o sacrifício imposto, mesmo que o seja a uma só pessoa e mesmo que tenha como contrapartida, numa perspectiva utilitarista, o incremento significativo das utilidades da sociedade no seu conjunto é inadmissível*” (NOVAIS, p. 604).

No mesmo sentido expressa Ingo Sarlet (SARLET, 2012, p. 411) de que:

“*A idéia fundamental desse requisito é a de que existem conteúdos invioláveis dos direitos fundamentais que se reconduzem a posições mínimas indisponíveis às intervenções dos poderes estatais*”.

Entendemos, desse modo, que a atribuição de sacrifício aos contribuintes deva ser realizada nos limites expressos do ordenamento e somente em situações excepcionais muito claras.

4 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO *IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM* E FIGURAS AFINS

A aplicação princípio do *in dubio contra sacrificium* pode ser vislumbrado em uma multiplicidade de situações interpretativas ou de integração normativa dentre as quais podemos vislumbrar os casos abaixo para análise.

4.1 Vedação de analogia gravosa ou desfavorável ao contribuinte.

Determina o art. 108, § 1º do CTN que “*o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei*”. O texto funda claramente a vedação da *analogia gravosa* no princípio legalidade, mas igualmente poderíamos citar o princípio do *in dubio contra sacrificium* como

limite material ao surgimento de imposições decorrentes de raciocínio analógico. Desse modo, podemos admitir que em Direito Tributário nacional somente se permite o recurso à analogia *in favorem*.

Vejamos detalhadamente o conceito de analogia e a sua relação com outros conceitos.

A analogia pode ser entendida como o meio de integração jurídica onde em razão da presença de indeterminação normativa determinado caso é disciplinado com fundamento em tratamento semelhante utilizado para caso similar.

Inicialmente cabe observar que a etimologia da palavra analogia decorre do grego e significa proporção, sendo “*ana*” implicando “*de acordo*” e “*logia*” como “*estudo*”, melhor dizendo trata-se de uma relação entre coisas que possuem um traço comum. Os latinos, especialmente *Cícero* e *Boécio*, traduziram como proporção, mas a versão grega de semelhança prevaleceu no pensamento jusfilosófico.

É em *Aristóteles* que o termo terá as suas primeiras conceituações ou como um caso da metafísica (*analogia entis*) ou como um procedimento de *raciocínio por semelhança*. Como um caso da metafísica significa um nível intermediário entre o Um e a Multiplicidade, ou seja, entre o Criador e Criatura no pensamento medieval tomista. O problema filosófico aqui era como encontrar uma elemento de diálogo entre os múltiplos gêneros e a unidade do Ser. De outro lado, o problema em termos de raciocínio será outro e partirá da noção de relação. A analogia será considerada como “*a regra baseada nas coisas que guardam relação semelhante, diferente da regra que se baseia nos atributos que pertencem de igual maneira*” (ARISTÓTELES, 1987, p. 150). A analogia não implica em uma relação de pertinência, mas de comparação entre atributos.

Para *Aristóteles* a analogia é uma relação de quatro membros (“*analogia é uma igualdade de relações que supõe, pelo menos, quatro termos*”), em sentido geométrico podemos representar da seguinte forma $a/b = c/d$, assim A está para B, do mesmo modo que C está para D. Não se tratam de termos idênticos, mas que possuem uma relação de semelhança. Transferindo esse entendimento para as regras de raciocínio poderíamos dizer que se trata de um juízo por semelhança e não pode inclusão de classes por identidade. Assim o analogia entre a forma de um pé de mesa e a pata de um animal, tratam de seres diferentes mas como funções ou formas símeles.

O *raciocínio por analogia* possui grande importância na filosofia e nas ciências, pois permitiu a construção de conhecimento partindo de um objeto

conhecido para compreender um objeto em estudo ainda não conhecido²¹. Conquistava-se assim um instrumental para além da experiência capaz de formular modelos provisórios, probabilísticos ou testáveis.

A analogia jurídica foi entendida originalmente como um caso distinto da interpretação extensiva. No caso da interpretação extensiva existe um texto normativo, contudo, a aplicação normativa ocorre em uma situação de incerteza jurídica. O texto normativo não impõe uma aplicação inequívoca, torna-se necessário realizar um procedimento de correção para que o sentido do texto normativo (*voluntas legis*) seja compreendido conforme o seu *sentido jurídico (animus)* e não meramente pelo sentido literal (*verba*). A interpretação extensiva seria uma forma de ajuste entre o sentido normativo e uma aplicação conforme um sentido jurídico coerente com este. Como exemplo de interpretação extensiva podemos citar o caso do julgamento pelo STJ da lista de serviços bancários, onde decidiu-se que apesar da Lei Complementar nº 56/87 ser taxativa na enumeração dos serviços, admitia uma interpretação extensiva dos seus itens, abarcando todas as espécies do gênero tributado. Assim, deveria prevalecer não a denominação prevista na Lei ou utilizada pelo banco, mas a natureza jurídica do serviço prestado pelo mesmo (RESENDE FILHO, 2002, p. 170).

A interpretação extensiva prevê três elementos: i) presença de *dispositivo normativo*; ii) *indeterminação aplicativa* quanto ao conteúdo ou alcance dos casos abrangidos pelo texto normativo e iii) *necessidade de correção*, ou seja, ajuste entre o sentido normativo do texto e o sentido jurídico pretendido pela norma.

A *analogia* originalmente foi pensada como um caso diverso da interpretação extensiva. Para a doutrina clássica na *analogia* ocorre em um contexto de indeterminação normativa que exige a aplicação de um raciocínio por semelhança para casos similares (*argumentum a simili*). A analogia era conhecida dos romanos que propugnavam: *ubi eadem ratio ibi idem jus*, ou seja, “onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito ou *ubi eadem legis ratio ibi eadem dispositio* “onde impera a mesma razão deve prevalecer a mesma decisão”.

A analogia possui os seguintes elementos: i) *indeterminação normativa* com ausência ou indefinição do texto normativo aplicável; ii) *aplicação por meio de raciocínio por semelhança* pela utilização casos semelhantes para

²¹ RESENDE FILHO, E. P. . Pierre Aubenque e a Idéia da Analogia do Ser Aristotélica. O Que nos Faz Pensar, v. 15, p. 169-183, 2002, p. 170.

resolver casos similares e iii) *permissão normativa para a correção por analogia*, ou seja, não pode existir vedação legal ao uso da analogia.

Mais recentemente a doutrina jusfilosófica passou a questionar a distinção entre a analogia e a interpretação extensiva. *Emilio Betti* será um dos primeiros e mais importantes doutrinadores a questionarem tal situação alegando que os dois procedimentos interpretativos se equivalem, na medida que a interpretação extensiva ultrapassa o mero propósito de clarificação normativa, possuindo uma força criativa. A interpretação extensiva possuiria mais do que uma mera força cognoscente ou simples conhecimento dos casos de aplicação da norma, mas também uma força prescritiva, ou seja, produtora de normas jurídicas (JUSTO, 1988, p. 253).

Não há como negar que tanto a interpretação extensiva, quanto a analogia possuem força criativa, contudo, o ponto de partida de cada uma delas é diverso. Não há como reduzir a analogia a *interpretatio*. No primeiro caso existe um texto normativo, mas a indeterminação está na abrangência ou sentido dos casos previstos na norma; enquanto que na analogia há inexistência ou indeterminação texto normativo aplicável, sendo necessário a solução por recurso a um procedimento por semelhança.

A analogia tem sido distinguida em *analogia legis* e *analogia juris*²². Na primeira espécie face a inexistência de uma norma diretamente aplicável ao caso a solucionar, procura-se uma norma que possua um sentido (*ratio*) de regência a casos semelhantes. Assim, pesquisa-se uma norma cuja hipótese tipifica caso similar. Não ocorre, contudo, a subsunção de um caso análogo a hipótese de uma norma que rege casos semelhantes, mas a adoção de uma solução com base na *ratio* daquela norma. Assim, se uma norma de processo administrativo federal prevê o prazo de 30 dias para a prática de determinados atos, então em face inexistência de lei estadual expressa sobre matéria e presente um caso semelhante poder-se-ia utilizar a lei federal como modelo para solução estadual. Nesse, caso não houve subsunção do fato jurídico estadual a uma hipótese normativa federal, mas o uso por analogia daquela norma para fins de resolução do problema.

Na *analogia juris* diversamente extrai-se de um conjunto de normas o sentido capaz de resolver o caso *sub judice*. Geralmente esta operação tem

²² Há controvérsias nesta distinção. De um lado, *Miguel Reale* e *Paulo Nader* entendem não existir a *analogia juris*, sendo esta mera aplicação dos princípios, de outro, temos *Rubens Limongi França* que entende ser distinta a aplicação direta dos princípios e a sua aplicação indireta por meio de analogia.

sido entendida com a realização de algumas etapas: i) identificação das normas aplicáveis a casos semelhantes; ii) determinação por indução dos princípios gerais e iii) aplicação do princípio geral para a solução do caso. Nesse caso, verifica-se a construção por analogia de uma norma principiológica que se existisse resolveria o caso. Esse raciocínio teria tal formulação: se existisse uma norma jurídica que subsumisse o caso em questão, esta teria tal hipótese normativa à semelhança dos casos similarmente tratados por tais normas expressas com *ratio* semelhantes.

A doutrina opta por denominar a operação de uma *aplicação por recurso à interpretação principiológica*. Novamente não cremos que se deva entender a analogia como um caso da *interpretatio*. A distinção entre os dois casos ainda parece ser útil. O procedimento lógico-argumentativo é diverso em cada caso, mesmo que o resultado originado seja semelhante a produção de uma norma para solucionar um caso perante uma situação de indeterminação, seja esta textual ou normativa.

A analogia poderia em princípio ser utilizada de maneira gravosa ou favorável ao contribuinte. Em nosso sistema jurídico não há permissão legal para a analogia gravosa e para criação de tributos por meio da analogia. Nesse ponto, segue o Direito Tributário o modelo adotado em Direito Penal brasileiro, onde inexistente a possibilidade de aplicação de norma penal incriminadora por meio de analogia *in malam partem*, mas tão somente *in bonam parte*. Em Direito Penal este entendimento decorre diretamente do art. 3º do Código Penal (CP) que determina: “*Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal*”.

Igualmente em Direito Tributário não há a possibilidade de surgimento de tributos por analogia, mas cremos que mais do que isso deva existir em nosso sistema o uso restrito da analogia em favor do contribuinte (*analogia in favorem*). Assim, salvo em casos de quebra direta da isonomia, da neutralidade concorrencial e da capacidade contributiva, a analogia deve ser evitada para agravar a situação do contribuinte em matéria tributária, seja quanto as obrigações principais ou quanto os deveres formais ou de colaboração com o fisco. A analogia *in malam partem* não pode ser fundamento para exigência de deveres formais não previstos em lei ou de cooperação adicional com o fisco para além do sentido legal.

Um exemplo interessante de aplicação de analogia em matéria tributária encontra-se na decisão que afastou a exigência do IOF em operações de contracorrente realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico, com o

argumento de que essas operações não podem ser equiparadas imediatamente a operações de mútuo. Desse modo, essa decisão afastou o Ato Declaratório nº 07/99, que equiparou os contratos de mútuo e os de contracorrente, com base no entendimento de que o texto do artigo 13 da Lei nº 9.779 não dispunha expressamente sobre as operações de conta-corrente²³.

A *analogia* igualmente se diferencia do argumento a *contrario sensu*. Enquanto o primeiro é um argumento por semelhança o outro é por exclusão ou negação. O *argumento a contrario sensu* é um tipo de interpretação inversa. Assim, por exemplo no princípio da legalidade decorre que aquilo que não é proibido é permitido (AMADO, 2001, p. 05). Cabe notar que a utilização do argumento *a contrario sensu* não possui expressa previsão legal, sendo um caso geral de interpretação inversa, mas que deve ser utilizado com bastante cuidado.

A estrutura lógica deste argumento exige a presença de duas proposições de mesmo gênero, que o valor lógico do contrário de uma proposição seja o seu inverso. Assim, o contrário de verdadeiro deve ser falso e vice-versa. Se eu digo A é verdadeiro, então não A será falso. Cabe recordar que nem toda hipótese impõe diretamente um resultado direto, visto que a inversa de uma proposição falsa pode ser igualmente falsa e não verdadeira. Não basta serem as proposições referentes ao mesmo gênero, devem também ser da mesma espécie. Se afirmo “*todos os tributos são impostos*” esta afirmação é falsa, bem com o seu contrário “*nenhum tributo é imposto*”, visto que existe a categoria alguns.

Conforme a lógica silogística são proposições contrárias quando se diz que “*Todo S é P*” e “*Nenhum S é P*” ou “*Alguns S são P*” e “*Alguns S não são P*”. Assim deve-se atentar se o argumento se refere a uma proposição *universal* (*Todo ou Nenhum S é P*); *particular* (*Alguns S são/não são P*) ou *singular* (*Este S é/não é P*). Alerta *Aristóteles* que duas proposições que não podem ser verdadeiras ao mesmo tempo, por exemplo “*todos os homens são mortais*” e “*nenhum homem é mortal*”.

O uso do raciocínio *a contrario* exige regras especiais de lógica para que não redunde em um argumento falso. Legítima-se argumentação *a contrario sensu* sempre que impliquem em um raciocínio a favor do contribuinte, de tal modo que o princípio da legalidade afasta tanto a argumentação *a simile* e *a contrario* desfavoráveis ao contribuinte.

²³ Acórdão nº 3101001.094, 1ª Câmara, 1ª Turma, CARF.

4.2 Equidade

O conceito de equidade está longe de ser unívoco, sendo fortemente influenciado por múltiplos sentidos. Aparece no art. 108 do CTN de modo expresso e é exigido quando os demais métodos de interpretação e integração forem insuficientes. Assim determina:

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

(...)

IV - a equidade.

(...)

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

Não há, contudo, um conceito legal para equidade, sendo que doutrina diverge bastante sobre o seu sentido (CANARIS, 1983). Igualmente no Direito nacional não existe uma regra clara. A antiga LICC, de 1917, dispunha em seu artigo 5º que:

Art. 5º - Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Este artigo tem sido citado pela doutrina civilista com a base para a equidade em nosso sistema. Esta tem sido entendida como *ideia de “justiça do caso concreto”*, tratamento isonômico (igualdade), moderação, conduta virtuosa, critério ético de decisão, justiça na decisão, julgamento benevolente, justiça natural, sentido de justiça, decisão preponderante pela *ius* contra a *lex*, entre tantos outros (ARAÚJO, 2013, p. 13419).

Cabe realizar duas distinções, de um lado o julgamento por equidade difere do uso de juízos de equidade. No primeiro caso a equidade é um critério direto de deliberação para a integração normativa, no outro reflete um juízo que deve permear todas as decisões ou interpretações normativas: a ideia de justiça, de bem comum, de solução ética e virtuosa. Nesse caso o julgamento ocorre com base em dispositivos, normas ou critérios interpretativos, mas sempre possuindo por horizonte a noção de justo (*ius*).

A equidade pressupõe igualmente a situação de confronto entre o justo (*ius*) e o legal (*lex*). Para longe da noção de equidade como prevalência da

ordem natural sobre a ordem positiva, podemos pensa-lo como um critério de correção normativa. A equidade seria uma espécie de redução ou extensão axiológica, ou seja, frente a uma grave incongruência entre os valores que uma norma pretende proteger e sua aplicação a um caso concreto a equidade funcionaria como um corretivo impedindo uma aplicação que em si gerasse uma solução inadmissível com o conjunto de valores protegidos pelo ordenamento jurídico, tais como tratamentos discriminatórios injustificados, ofensa à dignidade da pessoa humana por normas que pretensamente deveriam protegê-la, soluções contrárias à boa-fé ou ao bem comum.

A equidade possuiria os seguintes elementos: i) dispositivo normativo a ser aplicado; ii) situação de fato a ser regulada; iii) cotejo entre o estado de coisas a ser protegido pela norma e o resultado concreto a ser atingido pela aplicação da norma; iv) apreciação ou juízo de desconformidade entre os valores a serem protegidos pela norma e o efeito concreto da aplicação da norma v) utilização de meio de correção por afastamento da norma e aplicação de uma solução conforme ao pretendido no espírito da norma ou do ordenamento.

Cabe observar que não precisa existir uma norma ao caso concreto, sendo suficiente a possibilidade de existência de um caso concreto que exija a aplicação normativa. A situação a ser regulada é um caso concreto que irá exigir uma solução, que poderá estar prevista na norma ou mesmo decorrer de sua situação única e não prevista em alguma norma específica (*justiça do caso concreto*).

Tal situação ocorre especialmente em situações de mudanças sociais onde não existe ainda norma clara para regular a situação, por exemplo tratamento da clonagem ou computação nas nuvens. Um exemplo de julgamento por equidade está na aplicação da taxa Selic às execuções fiscais, visto que os pedidos de compensações e ressarcimentos são corrigidos por estes índices. A utilização da equidade deve ser realizada em último caso, como defesa em *ultima ratio* contra uma aplicação injusta. A equidade se trata da última linha de defesa dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana e assim não é a primeira linha de defesa ou um salvo conduto para o afastamento de leis e regras jurídicas com base em argumentos genéricos de igualdade. As regras buscam sempre cumprir com o desiderato de realizar a justiça, a igualdade e o respeito aos fundamentos da Constituição, salvo contrário submetem-se ao juízo de inconstitucionalidade e são extirpadas do sistema, se permanecem é porque respondem aos requisitos mínimos de

pertinência. Afastar uma regra com base em argumentos genéricos de equidade é tão grave como afastar um princípio.

Somente quando o caso é tão excepcional que o arcabouço normativo falha, inexistem princípios jurídicos, argumentos a símile ou presença de critérios interpretativos frágeis é que a equidade pode ser levantada como último bastião contra a injustiça, discriminação ou julgamento malevolente.

A noção geral de equidade é justamente de atuar como uma forma de atenuação na aplicação estrita de uma norma, de tal modo que a sua aplicação geraria um efeito injusto ou mesmo contrário a própria finalidade da norma. Sua utilização visa evitar aplicações esquemáticas da norma jurídica, bem como permitir a sua aplicação adequada às peculiaridades do caso concreto. Aqui a idéia de equidade é comparada ao mito da “*régua de Lesbos*”, que seria flexível e se adaptaria ao caso concreto. Esta era feita de metal e podia se adaptar a forma da pedra, permitindo a medição de blocos de granito.

Em sentido diverso entende Ricardo Lôbo Tôrres que a equidade em Direito nacional possui natureza de conceito indeterminado, ou seja, como sede material para a interpretação e valoração e não como instrumento de correção normativa (TÔRRES, p. 134). Cremos, contudo, que o sentido esboçado pelo texto é justamente como norma integradora com sentido de correção normativa e assim está expresso no texto legal como última *ratio* ou como última linha de defesa dos direitos fundamentais do contribuinte. Seu limite é a vedação à dispensa do pagamento de tributo devido, contudo, nada impediria a dispensa de exigência de obrigação acessória indevida no caso concreto.

Somente a lei pode proceder a dispensa do pagamento de um tributo sendo que nesse caso

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante”.

Nesse caso a discricionariedade para agir não decorre da vontade da administração fiscal, mas dos propósitos previstos na própria norma legal, que já explicita os fins e os meios a serem alcançados, deixando ao administrador o juízo de adequação entre a finalidade da norma e a situação concreta. Nesse caso vislumbra-se a situação que a cobrança de tributo é instrumento de injustiça e desigualdade material. A equidade surge nesse caso como correção legal de determinada situação de injustiça, em que exigir a cobrança do tributo implicaria ofender ao sentido de bem comum e não realizaria a igualdade. Cabe lembrar que a própria lei de dispensa fiscal deve obedecer aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, proporcionalidade e responsabilidade fiscal.

Sua importância dogmática tem sentido cada vez mais reduzida em função da utilização mais adequada e tecnicamente mais apropriada do uso do juízo de proporcionalidade sobre a correta relação entre os meios a serem aplicados e os fins jurídicos pretendidos. Sua permanência manifesta-se no Direito Penal Tributário sob a forma *in dubio pro reo* e no Direito Tributário como um todo como *in dubio contra sacrificium*.

4.3 Interpretação benéfica

O uso de interpretação benéfica aparece diretamente no art. 112 do CTN que determina a sua aplicação nos casos de sanções tributárias, da seguinte forma:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, 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.

Esse dispositivo se aplica unicamente em casos de dúvida sobre a aplicação da lei, não havendo a presença desta não há como se afastar a aplicação normativa sob pena de ofensa ao princípio da legalidade e da isonomia tributária. A dúvida difere da ausência de norma ou da lacuna, ela pressupõe a existência de uma norma, contudo, o seu sentido é polissêmico, ambíguo, poroso ou obscuro. Essas dúvidas ocorrem em virtude de um mal uso de conceitos

polissêmicos. Todas as palavras são polissêmicas, contudo, o falta de adequação entre a extensão, compreensão e sentido destas podem gerar problemas sérios de entendimento. A *ambiguidade* ocorre quando a palavra possui mais de um sentido e estes forem antinômicos não permitindo indicar com clareza qual o sentido adequando para a utilização no caso concreto; a *vaguidade* ocorre quando a palavra denotar um conjunto extenso de significações, dificultando a sua compreensão atual, visto que a aplicação impõe um resultado diverso da aplicação de outro sentido possível. A *obscuridade* implica na ausência de um sentido útil a ser aplicado.

A deve ser fundada, ou seja, deve estar um dos três casos de vícios de sentido, decorrentes de uma polissemia disfuncional (CORDEIRO, 2001. p. 1176-1177), ou seja, do mal uso de palavras com sentido aberto ou muito amplo. Esta deve ser entendida como uma patologia semântica a ser tratada com um terapia analítica capaz de reconstruir um sentido sistemático. Tal situação ocorre especialmente no uso de conceitos indeterminados, cláusulas abertas ou tipos abertos, que geram clara dúvida sobre a conduta a ser seguida pelo contribuinte. Em especial tal situação ocorre nos casos em que o contribuinte deve proceder ao lançamento por homologação, tentando determinar o sentido de normas que nem sempre são muito claras.

Um exemplo de aplicação desta está no entendimento que seja estendido à concordata o disposto no art. 23 do Decreto-Lei nº 7.661/45, o qual prevê a exclusão da multa moratória aos casos de falência.²⁴

Não há incompatibilidade entre o art. 112 e o art. 136 do CTN como inicialmente poderia parecer, nem tampouco uma antinomia entre o conceito de responsabilidade objetiva (art. 136) e de responsabilidade subjetiva (art. 112). O texto do CTN determina que a responsabilidade por infrações é objetiva e independe da intenção do agente ou do responsável, contudo, essa regra não pode ser aplicada de modo esquemático em qualquer situação de tal modo que quando essa aplicação se der na presença de dúvidas razoáveis quanto a capitulação legal do fato, natureza ou circunstâncias materiais do fato, autoria, imputabilidade ou natureza da penalidade aplicável então deve ser afastada a regra geral de responsabilidade objetiva e se aplicar uma norma corretiva do rigor legal desarrazoado.

²⁴ EMENTA: EMPRESA EM REGIME DE CONCORDATA. MULTA. INAPLICABILIDADE DO ART. 23 DA LEI 7661/45. Inaplicável à concordatária o preceito do art. 23 da Lei de Falências (Lei 7661/45), por tratar-se de situação jurídica distinta. Não incide no regime concordatário, a interpretação mais favorável, constante no inc. II do art. 112 do CTN, por inexistir, no caso, dúvida a ensejar sua aplicação. (TRF4, EIAC 96.04.06039-2, Primeira Seção, Relator Wilson Darós, DJ 22/03/2000).

4.4 Incidência normativa dos direitos fundamentais

A doutrina dos direitos fundamentais modificou fortemente o debate constitucional, abrangendo diversas inquietações teóricas sobre pontos absolutamente instigantes, tais como: qual o núcleo essencial dos direitos fundamentais? Qual a sua eficácia e estrutura normativa? Como se relacionam com os princípios formais e de competência? Serão princípios, regras, valores objetivos ou outro gênero? Existe sopesamento ou balanceamento entre direitos em colisão? Todas as questões tem sido amplamente debatidas no moderno debate constitucional (SILVA, 2005). O Direito Tributário ainda não se apropriou completamente dos avanços interpretativos, contudo, esta tarefa se torna ainda mais urgente em função da necessidade de instrumentos teóricos que auxiliem quando o intérprete é exigido a tomar posição perante normas com diretrizes opostas.

Um exemplo está na utilização da *redução teleológica*, em que se produz uma redução de sentido de um dispositivo por ele ser muito amplo ou da *extensão teleológica* onde se amplia o sentido de um dispositivo por eles ser muito restrito em relação a sua finalidade. Os dois casos exigem a análise dos seguintes elementos: i) dispositivo normativo a ser interpretado; ii) sentidos possíveis em sua interpretação e iii) análise da finalidade do dispositivo. Decorre dessa análise o pressuposto de prevalência da finalidade sobre o sentido, de tal modo que um sentido muito amplo em relação a uma finalidade prevista implicará em uma redução interpretativa e no caso inverso uma ampliação de sentido.

Vejam, por exemplo, a extensão do conceito de imunidade (*norma negativa de competência*) dos livros. Entender que a palavra livro signifique somente a obra produzida em papel e encadernada seria ignorar séculos de história onde este foi produzido sem a presença de prensas ou papel. Seria equivocado pensar que esta imunidade não abrange os livros eletrônicos, somente porque não são encadernados, sendo necessária uma ampliação teleológica em função da finalidade a ser protegida: os valores constitucionais da liberdade de informação, a promoção da cultura e da educação.

Verifica-se como por óbvio que o elemento nuclear nessa técnica interpretativa está na identificação e delimitação da finalidade normativa que ordena o dispositivo e seu sentido. A presença Cartas Constitucionais muito amplas, ambíguas, porosas e vagas torna essa tarefa interpretativa muito mais difícil. Exigir um texto constitucional exato ou muito preciso seria uma

inadequação técnica, visto que ofenderia a sua natureza de carta de compromisso social e político, típico de sociedades plurais.

Deixar ao sabor do intérprete do momento escolher a melhor resposta ou melhor finalidade gera insegurança e injustiça. As finalidades mais amplas da norma tais como o bem-comum, o interesse social ou o interesse público não podem fundamentar diretamente restrições não expressamente autorizadas de direitos fundamentais, sob pena de ofensa direta ao princípio da legalidade e segurança jurídica.

4.5 Restrições não autorizadas a direitos fundamentais: análise lógico-normativa

Os direitos fundamentais possuem limites e um conteúdo essencial e é justamente sobre a determinação dos limites imanentes que tem surgido a principal linha teórica de autorização à restrições não-autorizadas aos direitos fundamentais, inclusive dos contribuintes. O primeiro argumento tem sido alegado por meio da chamada “*cláusula da comunidade*” (NOVAES, 2003, p. 448), no sentido que os direitos fundamentais individuais derivam da comunidade e portanto havendo confronto entre eles deve prevalecer o bem jurídico superior, ou seja, aquele que protege a existência de todos outros: a comunidade. O problema desse argumento está em desconsiderar que se todos os direitos e bens jurídicos decorrem da comunidade, todas as situações concretas tornam-se precárias, pois sempre poderão a qualquer momento serem afastadas em prol do bem maior da comunidade. O próprio sistema constitucional limita esta saída ao determinar que é protegida a coisa julgada, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito. Igualmente deve ser respeitado o princípio da boa-fé e da segurança jurídica.

Dessa forma, a *cláusula da comunidade* não pode ser utilizada como uma autorização genérica de limitação ou correção no exercício de direitos fundamentais, nem como uma autorização genérica ao poder discricionário para agir ou como norma ampliativa de competência (limite da estrita legalidade e da cobrança vinculada), tampouco como uma finalidade imediata a ser perseguida a todo momento para interpretação do sentido de dispositivos normativos. A busca dos interesses da comunidade está pressuposta em todas as normas do sistema, sendo que a própria defesa dos direitos individuais é tida como uma das finalidades máximas da comunidade.

Recorda *Jorge Reis Novaes* que se alega como limitação não expressamente autorizada o argumento do direito dos outros. Assim, os direitos fundamentais para existirem devem respeitar logicamente os direitos de outros indivíduos, sob pena dessa violação implicar em ofensa ao sistema geral de direitos. Novamente aqui cabe meditar no sentido que toda a aceitação de direitos individuais implica em certa medida em uma restrição aos direitos de outrem, veja-se o direito de propriedade que limita diretamente os interesses de terceiros, se configurando como oponível *erga omnes*. A possibilidade de existirem direitos excludentes aos interesses de terceiros ou da comunidade é a própria base dos direitos da propriedade protegidos constitucionalmente. Desse modo, somente quando o direito dos outros estiver claramente delimitado é que ele pode ser oponível a um direito igualmente delimitado. Como exemplo poderíamos citar o direito de vizinhança. Em matéria tributária os direitos do fisco ou da sociedade não podem se impor ao direito do contribuinte assentados sob clamores gerais.

Por último, cabe analisar o caso de restrições com base em leis gerais, conceitos indeterminados, cláusulas abertas ou *standards* de conduta (NOVAES, 2003, p. 460). Tem sido alegado que as leis gerais possuem eficácia a ser observada pelos direitos fundamentais especialmente quando existir a proibição por parte de uma lei geral. O problema da restrição não expressamente autorizada de direitos fundamentais por leis gerais poderia ocorrer em situações diversas: i) quando o texto da lei diretamente proíbe determinada conduta ou restringe direito de forma genérica, sem determinar seus limites precisos; ii) quando o texto da lei não proíbe mas restringe abstratamente o exercício do direito; iii) quando o texto da lei estabelece condições para o exercício de um direito fundamental.

As leis gerais podem e devem delimitar os direitos fundamentais com base na ordem pública (saúde, segurança, etc.), bem como determinar requisitos para a realização de direitos fundamentais. A própria existência das taxas de fiscalização ou de polícia determinam que esta atividade é constitucionalmente prevista e deve ser financiada por quem tenha interesse em seu exercício, contudo, as próprias leis gerais devem estar submetidas ao controle de vedação de proteção excessiva e insuficiente, bem como ao princípio da proporcionalidade.

Os conceitos indeterminados, cláusulas abertas ou *standards* de conduta igualmente devem estar sujeitos a controle e não podem proibir, limitar ou restringir direitos claramente definidos.

Como bem ressalta *Ingo Sarlet*: “a garantia de proteção do núcleo essencial dos direitos fundamentais aponta para a parcela de conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia, deixando, com isso, de ser reconhecível como direito fundamental” (SARLET, 2012, p. 411).

4.6 Normas anti-elisivas, anti-abusivas, anti-evasivas e similares.

As normas *anti-elisivas*, *anti-abusivas*, *anti-evasivas* são outra classe de restrições não-expressamente autorizadas destinadas a combater condutas consideradas inadmissíveis. Tratam-se vedações fundadas em uma finalidade meritórias, visto que a evasão significa uma distribuição desigual (assimétrica) do dever de contribuir com tributos em uma sociedade democrática. A evasão implica em ofensa à moralidade tributária; ao princípio da livre concorrência e ao princípio da igualdade na aplicação da norma tributária.

A evasão fiscal ofende o princípio constitucional da livre concorrência²⁵, visto que opõe os contribuintes em situações diversas de competitividade, beneficiando os contribuintes que se eximem ao cumprimento de seus deveres e penalizando, no mercado, aqueles que se esforçam em estar em dia com seus deveres. A isonomia é igualmente prejudicada, na medida em somente parte dos contribuintes irá cumprir um ônus que deveria ser dividida entre todos.

Cabe, contudo, diferenciar condutas absolutamente diversas: os casos de fraude e de abuso. A fraude caracteriza-se como uma forma de descumprimento direto as normas jurídico-tributárias, por sua vez o abuso representa um descumprimento indireto da norma jurídica.

A *evasão* é a conduta de má-fé do contribuinte, por ação ou omissão, de descumprimento direto, total ou parcialmente, das obrigações ou deveres tributários²⁶. Configura-se um caso de descumprimento direto, visto que a conduta decorre de fuga ao dever fiscal surgido pela ocorrência do fato gerador. Concretizando-se o fato gerador não há como se furtar ao cumprimento da obrigação tributária.

A *elisão* por sua vez em sido considerada a conduta do sujeito passivo em planejar seus negócios privados de modo produzir o menor impacto fiscal,

²⁵ Artigo 170, inciso IV da CF/88: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IV - livre concorrência;”.

²⁶ Veja-se, de modo similar, TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. SP: Revista dos Tribunais, 2003, p. 179. Esta obra constitui-se no mais significativo estudo sobre o tema.

ausente a presença de fraude ou de abuso. A elisão é o planejamento lícito de negócios, realizada conforme os princípios constitucionais que orientam a livre iniciativa e a livre concorrência, com o objetivo de obter o menor impacto fiscal.

O conceito de elusão tributária emerge, assim, como um modo particularmente relevante de compreensão de condutas ilícitas por manejo da ocorrência do fato gerador, ocultando, dificultando ou impedindo a sua ocorrência de modo ilegítimo.

A *elusão se distingue da evasão* pelos seguintes motivos:

a) *Modo de descumprimento*: a evasão se constitui no descumprimento direto da norma tributária, enquanto que a elusão é o descumprimento indireto da norma;

b) *Natureza dos atos negociais*: a evasão é decorrente da prática de atos vedados pelo ordenamento (ex.: deixar de emitir nota fiscal); enquanto que a elusão é justamente a prática de atos permitidos pelo ordenamento que conduzem a resultados ilícitos;

c) *Momento da conduta*: a evasão é o descumprimento do dever tributário após a ocorrência do fato gerador; enquanto que a elusão é o descumprimento independente do momento cronológico do fato gerador, podendo ser praticada antes mesmo de sua ocorrência;

d) *Natureza da violação*: a evasão ocorre pela ofensa ao comando normativo (fazer ou não-fazer algo), enquanto que a elusão é o manejo de formas que oculta o verdadeiro conteúdo da operação.

e) *Quanto à causa negocial*: na evasão a causa do negócio jurídico é ilícita, enquanto que na elusão a ausência de causa deve ser depreendida da verificação da cadeia negocial envolvida. Vistos individualmente cada negócio ou ato jurídico contém uma presunção de licitude, na forma e conteúdo, somente a análise ordenada dos atos e de sua coerência negocial é que permite verificar a inexistência de causa.

O conteúdo da elusão é a manipulação artificiosa da estrutura negocial, ou seja, trata-se da alteração dos vínculos estruturais entre os elementos básicos do negócio jurídico. Dado que o critério cronológico (momento de ocorrência do fato gerador) não é suficiente para indicar a presença da elusão e permitir a sua distinção da elisão, torna-se necessário buscar-se novos critérios de análise. Considerando os mais recentes estudos sobre o tema, encontra-se no defeito de estrutura dos negócios jurídicos o elemento capaz de permitir a adequada análise do fenômeno da elisão e elusão.

O novo Código Civil irá conceituá-lo como sendo o exercício inadmissível de um direito, pela sua realização desconforme aos limites impostos pelo Direito, quanto aos seus fins econômicos e sociais.²⁷

O Direito Tributário brasileiro não prevê a existência de uma cláusula anti-abuso, de tal modo que o seu combate somente pode ocorrer por meio de expressa previsão legal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade. Veja-se por exemplo o caso do *abuso de formas* que não possui vedação expressa no direito tributário, mas encontra seu fundamento nos princípios que regem o sistema quanto à vedação à fraude à lei²⁸. Caberia questionar se pode-se desconstituir um determinado negócio com base simplesmente em princípios, cremos que não. Não é possível que ocorra tal restrição com base em vagas alegações de ausência de propósito negocial ou de ausência de substância econômica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente texto pretendeu demonstrar a relevância e importância da *interpretação sistemática* no Direito Tributário, bem como da prevalência de um cânone interpretativo fundado na noção de que havendo dúvida não devem ser criados sacrifícios injustificados e desnecessários ao patrimônio do contribuinte (*in dubio contra sacrificium*). Salvo em situações de clara excepcionalidade expressa é que devem se justificar novos encargos ao contribuinte, sob pena de ofensa direta ao núcleo de sua proteção em nome de um genérico direito da sociedade.

Um sacrifício particular não pode ser deduzido de preceitos tácitos. Todo sacrifício decorre de uma norma expressa do ordenamento, sob pena de se traduzir em arbítrio, abuso ou confisco.

A interpretação *in dubio pro fisco* se caracteriza como uma restrição a direito fundamental não expressamente autorizada pelo texto constitucional. Esta renúncia tem sido aceita no direito comparado em relação aos direitos

²⁷ “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

²⁸ No Processo Administrativo Federal nº 13921.000246/94-21, perante a Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes, “IPI - Isenção para carro a álcool (Táxi) - O descumprimento de preceito isentivo, durante o período determinado pela lei concessiva, enseja a perda do benefício fiscal e conseqüente exigência do imposto exonerado, acrescido dos consectários legais, calculados a partir do fato gerador (Lei nº 8.199/91 e IN/SRF nº 57/91). Contrato de Arrendamento particular é vestimenta do guarda-roupa do Direito Civil e não pode ser argüido em benefício do contribuinte, se o mesmo foi utilizado como *abuso de forma* para fruição indevida do tributo exonerado. Recurso negado” (grifos nossos).

da comunidade, ordem pública e vedação de abuso de direito, contudo a sua admissão deve ser realizada sob severos limites, sob pena de ofender o conteúdo essencial do direito, a prerrogativa de estabelecer restrições concedida ao legislativo e a prevalência *a priori* dos interesses individuais.

Entendemos, desse modo, que a atribuição de sacrifício aos contribuintes deva ser realizada nos limites expressos do ordenamento e somente em situações excepcionais muito claras.

No Direito Tributário não há a possibilidade de surgimento de tributos por analogia, salvo se for em favor do contribuinte (*analogia in favorem*). Assim, salvo em casos de quebra direta da isonomia, da neutralidade concorrencial e da capacidade contributiva, a analogia deve ser evitada para agravar a situação do contribuinte em matéria tributária, seja quanto as obrigações principais ou quanto os deveres formais ou de colaboração com o fisco. A analogia *in malam partem* não pode ser fundamento para exigência de deveres formais não previstos em lei ou de cooperação adicional com o fisco para além do sentido legal.

Cabe ressaltar o uso de interpretação benéfica prevista no art. 112 do CTN, aplicável nos casos de sanções tributárias, como um exemplo de interpretação sistemática *contra sacrificium*. Os conceitos indeterminados, cláusulas abertas ou *standards* de conduta igualmente devem estar sujeitos a controle e não podem proibir, limitar ou restringir direitos claramente definidos.

REFERÊNCIAS

AFONSO DA SILVA, Virgílio (Org.) **Interpretação Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**, 6a Edição, 2004, São Paulo: Saraiva.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1953.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária** (Uma introdução metodológica). São Paulo: Saraiva, 1984.

BUJANDA, Sainz de F. **Estúdio Preliminar In Giannini, A.D. Instituciones de Derecho Tributario**. Madri: Editorial de Derecho Financero, 1957.

CAMPOS, Antônio J. Franco. **Interpretação hermenêutica e exegese do direito tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1977. Campos, Antônio J. Franco **Direito Tributário**. São Paulo: J. Bushatsky, 1975.

CARVALHO, A. A. Contreiras de. **Doutrina e aplicação do Direito Tributário**. São Paulo/Rio de Janeiro: Freitas Bastos.

CARVALHO, P. B. ; Sousa, R. G. ; Canto, G. U. ; Jarach, D. ; Ataliba, G. . **Interpretação do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Homenagem a Alfredo Augusto Becker**. In: Dejalma de Campos. (Org.). **Tributo a Alfredo Augusto Becker**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário, 1995.

_____. **Sobre o percurso de construção de sentido: modelo de interpretação do direito tributário**. In: André Ramos Tavares; Gilmar Ferreira Mendes; Ives Gandra da Silva Martins. (Org.). **Lições de Direito Constitucional em Homenagem ao Jurista Celso Bastos**. São Paulo: Saraiva, 2005, v. , p. 09-24.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 68-69.

_____. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Teoria da norma tributária**. 2ª ed.. SP: Revista dos Tribunais, 1981, p. 18.

COELHO, Luis Fernando. **Lógica Jurídica e interpretação das leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FREITAS, Juarez. **A melhor interpretação constitucional “versus” a única resposta correta**. In: Afonso da Silva, Virgílio (Org.) *Interpretação Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.

GIANNINI, A.D. **Instituciones de Derecho Tributario**. Madri: Editorial de Derecho Financero, 1957.

GUASTINI, Ricardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

IHERING, Rudolf von. *Law as a mean to an end*. New Jersey: Lawbook Exchange, 1999.

JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

LOBRANO, Giovanni. **A teoria da respublica (fundada sobre a ‘sociedade’ e não sobre a pessoa jurídica’) no Corpus Júris Civilis de Justiniano (Digesto 1.2-4)**. *Revista Seqüência*, n. 59, p. 13-41, dez. 2009.

MARTÍNEZ, Pedro Soares. **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 1983.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Interpretação e integração da norma tributária** In Martins, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo Saraiva, 2001.

MERSÁN, Carlos. **Direito Tributário**. SP: RT, 1988.

MORSELLI, Emanuele. **Curso di Scienza della Finanza Pubblica**. Padova: CEDAM, 1949.

NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra, p. 155.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Intepretação constitucional e direitos fundamentais**. São Paulo, Renovar, 2006,.

POMPEO, Valeria. **La frode alla legge nel diritto interno e l'uniformazione europea della disciplina dei contratti. Tesi di Dottorato. Scuola Dottorale Internazionale di Diritto ed Economia "Tullio Ascarelli"**. *Dottorato di Ricerca in "Diritto privato per l'Europa" – Diritto Civile, XXII ciclo Università degli Studi Roma*. Sarlet, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SARTOR, Giovanni. **Teleological arguments and theory-based arguments. Artificial Intelligence and Law**. N. 10, Netherlands: Kluwer, p. 95-112, 2002, p. 103-104.

STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TÔRRES, Ricardo Lôbo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

VIGO, Rodolfo Luis. **A interpretação jurídica**. São Paulo: RT, 2005.

Zagrebelsky, Gustavo. *Il diritto mite: legge, diritti, giustizia*. Torino : Einaudi, 1992.

Artigo recebido em: 19/06/2014

Aprovado para publicação em: 19/07/2014

Como citar: SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. **Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: Conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium***. *Scientia Iuris*, Londrina, v.18, n.1, p.181-216, jul.2014. DOI: 10.5433/2178-8189.2014v18n1p181.