

O DEVER GERAL DE VEDAÇÃO À ELISÃO: UMA ANÁLISE CONSTITUCIONAL BASEADA NOS FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA E DO DIREITO COMPARADO

The Anti-Avoidance General's Duty: a constitutional analyse grounded on Brazilian taxation's grounds and on Comparative Law

Daniel Giotti de Paula

Procurador da Fazenda Nacional em Itaboraí-RJ, pós-graduado em Direito Econômico e Empresarial pela UFJF, mestre em Teoria do Estado e Direito Constitucional pela PUC-Rio, professor de Direito Constitucional no Rio de Janeiro

RESUMO - Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. A livre iniciativa não pode implicar abuso das leis tributárias e condutas elisivas, violando a igualdade tributária, sobretudo em sua face de neutralidade fiscal entre os agentes econômicos, e o dever de solidariedade, requerendo de todos que paguem a quantia certa de tributos. O presente trabalho pretende analisar a norma geral antielisiva brasileira (o artigo 116, do CTN), investigando se ela deriva apenas de um dever geral de vedação a condutas elisivas com base nos princípios constitucionais tributários. Em seguida, busca-se uma nova abordagem da segurança jurídica, que seja adequada com a concepção de Sociedade de Risco de Ulrich Beck, na qual o direito, como técnica normativa, não mais é capaz de prever toda conduta humana e estipular para sua violação uma sanção.

Ademais, o artigo testa como tem funcionado a aclimação das doutrinas do propósito negocial e da substância sobre a forma no Brasil, partindo-se de uma perspectiva jurídica pós-positivista ou não-positivista. Ao final, mostra-se um modo dinâmico para se reconhecer condutas proibidas, utilizando uma interpretação das relações empresarias a partir dos critérios do tempo e contexto.

ABSTRACT - *Nowadays, the ground principles for taxation are liberty, equality and solidarity. The business freedom can not imply abuse of taxes law and avoidance activities, by violating the equality, mainly on account of fiscal neutrality among economic players and the duty of solidarity, requiring everybody to pay the right amount of taxes. The work aims to analyse the Brazilian General Anti-Avoidance Rule (Section 116 of the Brazilian National Tax Code), by investigating whether it derives only from the Anti-Avoidance General Duty based on constitutional taxation principles. Then, one*

looks for a new approach for legal certainty, that could be compatible with the Ulrich Beck's conception of a Risk Society, according which the law, as normative technique, is no longer capable of foreseeing every human activity and stipulating a sanction for its violation. Furthermore, this article checks how has been the acclimation of the business purpose and substance over form's doctrines in Brazil, from the legal perspective of post-positivism or non-positivism. Finally, it is shown a dynamic way to recognize forbidden behaviours, by using a business relations' interpretations through criterias like "step transactions".

PALAVRAS-CHAVE - Norma Geral Antielisiva. Sociedade de Risco. Neutralidade. Propósito Negocial. Substância sobre a Forma.

KEYWORDS - *General Anti-Avoidance Rule. Risk Society. Neutrality. Business purpose. Substance over form.*

INTRODUÇÃO

Tive a grata oportunidade de participar do Seminário sobre Norma Geral Antielisiva, coordenado pela Receita Federal do Brasil, nos dias 04 e 05 de outubro de 2010, em Brasília. Palestrantes de renome nacional e internacional, autoridades públicas e professores universitários, ofertaram entendimentos e críticas sobre o tema.

Não é a primeira vez em que a Receita Federal do Brasil trata do tema, pois entre 06 e 08 de agosto de 2001 houve seminário internacional sobre elisão fiscal em Brasília, disponibilizado na forma de anais no sítio do órgão fazendário. Repise-se, inclusive, que houve tentativa de regular a matéria, por meio da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 30.08.2002, cujos artigos 13 a 19, que tratavam da norma geral antielisiva, acabaram não sendo convertidos em lei.

No novo seminário realizado, que pretende dar subsídio para a fixação de parâmetros na regulamentação da norma geral antielisiva, alguns consensos foram firmados, segundo impressão pessoal: 1) a liberdade de conformação dos negócios privados pelo particular não está imune ao controle dos órgãos fazendários; uma vez que 2) o Direito Tributário não mais pode conviver com a tipicidade cerrada em um ambiente de solidariedade e neutralidade concorrencial da tributação; de modo que 3) deixar ao juízo exclusivo do Poder Executivo o estabelecimento do que seja ou não prática elisiva pode gerar insegurança e arbítrio.

A partir dessas premissas, das quais não me afasto, proponho estudo sobre a existência de um dever geral de repúdio a normas elisivas, fundamentada em tríplice base jurídico-normativa: solidariedade, isonomia tributária e neutralidade concorrencial da tributação e à segurança jurídica. Amparo-me, sobretudo, na experiência italiana, muito bem explorada por Marco Greggi, professor de Direito Tributário e Direito Tributário Internacional da Faculdade de Direito da Universidade de Ferrara durante o seminário, propondo uma leitura eminentemente constitucional do tema do planejamento tributário.

Sob esse viés, pretendo provar que não existe uma necessidade propriamente de ter sido inserida uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, estando ela dentro de uma visão não-positivista do direito, que repele qualquer abuso nas formas jurídicas, ao tempo, porém, em que defende ser interessante, do ponto de vista jurídico-econômico, estabelecer um procedimento claro de repúdio às condutas antielisivas, sobretudo no caso das pessoas jurídicas, cuja economia de tributação pode levar a conquistas de mercado. Segurança jurídica, sim, mas em termos pós-modernos, em uma sociedade de risco.

Por outro lado, repele-se qualquer tentativa antidemocrática e anti-republicana das autoridades fazendárias em fazer uso da norma geral antielisiva como expediente para aumento arrecadatório, ao mesmo tempo em que se critica postura que enxergue em pretensa liberdade negocial o espaço para que o dever de todos contribuírem com as despesas públicas seja desrespeitado.

No estabelecimento de critérios, deixa-se fixado que, no caso de práticas utilizadas por sociedades empresárias, mormente aquelas que atuem em campos altamente competitivos, que culminem na redução de pagamento de tributo, a análise do Fisco não pode desconsiderar os desequilíbrios gerados. No caso de uma prática elisiva cometida por uma pessoa física, embora a isonomia tributária seja afetada, pode-se graduá-la como menos lesiva juridicamente. Essa diferenciação, inclusive, pode levar a tratamentos diversos quanto às multas a serem aplicadas, a partir da lesão a bens jurídicos diversos.

Invade-se o campo aberto dos princípios, por óbvio, pois muitas vezes um princípio pode ser afastado em detrimento do outro. No entanto, opta-se aqui por se fazer um juízo duplo de proporcionalidade ou razoabilidade de medidas que possam constituir práticas abusivas, é dizer, estabelecem-se critérios apriorísticos na legislação tributária do que não seja vedado, embora no caso concreto se possa caracterizar uma prática como abusiva.

2 A LIBERDADE, A IGUALDADE E A SOLIDARIEDADE COMO FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO

O Direito atual, afastando-se do liberalismo político clássico, não trabalha mais no campo da liberdade absoluta. Discute-se, nos lindes do Estado Democrático de Direito, o status que a liberdade deve ter. Não que se esqueça da influência da filosofia contratualista na formulação do próprio conceito de Estado, concebido como um ente abstrato para garantir a segurança dos cidadãos, antes ameaçados por um ambiente no qual todos podiam tudo. Uma pretensa liberdade absoluta, sem limitações institucionais, escondia o risco de se instaurar uma guerra de todos contra todos (HOBBS, 2003: 109).

Liberdade e igualdade andam pari passu nesse sentido. Poder-se-ia argumentar que em uma sociedade sem Estado a igualdade tenderia à plena concretização, pois os bens estariam disponíveis ao alcance de todos. Mas isso nada mais é que a gramática ilusória da igualdade (VEIRA, 2006, p. 283), pois seria a institucionalização do monopólio da força, como o veículo próprio da conquista dos bens da sociedade.

A solução inicial, e aqui se está pisando sobre o terreno do Estado de Direito, foi conceber o Estado como um ente que garantisse a segurança, interferindo o menos possível no campo da autonomia privada dos agentes econômicos.

No que concerne à tributação, tinha-se uma visão individualista-protetiva, de modo que se criaram normas jurídicas veiculando proibições ou restrições à atividade estatal. Falava-se aqui nos princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade e tipicidade (GRECO, 2009).

Dentre os princípios, o mais importante era o da legalidade tributária. Embora se possa associá-lo a movimentos anteriores às revoluções liberais do Século XVIII, como à Magna Carta de 1215, estreme de dúvidas que ele encontrou eco, sobretudo, nas constituições surgidas após as revoluções americana e francesa. Do princípio derivou a máxima no taxation without representation, assumindo-se que como a tributação invadia a esfera de liberdade privada só o consentimento poderia levar à legitimidade do tributo (LODI, 2008: 216-217).

Com a criação de Estados Sociais, tentaram-se anular os reducionismos que a proposta liberal fazia da sociedade, que em essência mantinham uma gramática ilusória da igualdade, pois se contentavam apenas em mitigar a força física como critério justo de distribuição de recursos por outros tipos de força, mais veladas, como a força política, a força econômica, a força social etc.

O discurso de que com liberdade se garantia um campo próprio para a realização do homem escondia as relações de hipossuficiência que os momentos constituintes ignoravam.

Criaram-se, então, direitos econômicos, sociais e culturais, tentativas de o Estado equilibrar relações que, analisadas sob o prisma da realidade, já se regiam pela diferença e não pela igualdade. O direito de propriedade, por exemplo, não era mais visto como absoluto, devendo atender a uma função social. Essa tentativa de conciliar liberdade e igualdade gerou reeleições em todo o Direito, não ficando o Direito Tributário infenso ao novo papel que se lhe atribuía.

A partir dessa nova perspectiva, os tributos deixam de ser excepcionais, passando a instrumentos de receita pública derivada, dos quais, continuamente, o Estado se valia para atender aos objetivos assumidos na redução das desigualdades sócio-econômicas.

Nesse sentido, não bastava mais a observância de critérios formais para se chegar à juridicidade de um tributo, sendo importante a observância da capacidade de cada cidadão ou sociedade empresária para arcar com a tributação devida.

A dinâmica das relações sociais, porém, não se contentou com a pretensa conciliação entre liberdade e igualdade. Não bastava a mera preservação de um espaço próprio para a realização do ser humano, nem que as desigualdades fossem atenuadas por atuação do Estado ou de particulares, tornando-se premente um terceiro passo, dando-se concretude ao valor da solidariedade.

Na verdade, sem adotar a postura de que tributo é norma de rejeição social, parece que “é um fato cultural, histórico, desconfiar do Estado e ver a arrecadação dos impostos como ‘subtração’, ao invés de contribuição a um Erário comum” (SACHETTO, 2005: 14).

Além de se buscar igualdade material no ônus de suportar a carga tributária, enfatiza-se um dever geral de que todos arquem com o custeio das despesas públicas. O exemplo mais claro de país em que se adota, expressamente, a solidariedade como fundamento da tributação é a Itália, em cuja Constituição está estabelecido que “todos devem concorrer com as despesas públicas em relação com sua capacidade contributiva” (art. 53, da Constituição italiana).

Segundo o jurista italiano Claudio Sacchetto, a mudança não é apenas semântica, significando, sim, que a prestação tributária deixa de ser entendida como “fruto de uma auto-imposição da comunidade organizada à vista da atuação dos valores compartilhados de liberdade e dignidade da pessoa humana, mas, ao contrário, como imposição heterônoma desarticulada das razões do vínculo social mais geral e abrangente, entre aqueles que se entrelaçam na comunidade politicamente organizada” (SACHETTO, 2005: 14).

A seguir, o tributarista pontua que a Constituição italiana fez uma opção pela solidariedade como “critério de avaliação primária do legislador quando tiver de decidir se os interesses que irá regular devem ser entregues à autonomia privada ou a disciplinas de natureza pública” (SACHETTO, 2005: 14).

Essa idéia, expressa na Constituição italiana, porém, não é meramente paroquial. No Brasil, entende-se que a solidariedade na tributação advém do próprio propósito que se tem com o Estado brasileiro de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, CF).

Infelizmente, os estudos sobre a solidariedade como fundamento da tributação, no Brasil, não têm o mesmo grau de sofisticação da doutrina italiana, que chega a diferenciar o tratamento fiscal dado a residentes e estrangeiros: os primeiros onerados em razão da solidariedade política; os outros, em razão da solidariedade econômica e social, muito embora se reconheça, por óbvio, que o fundamento é um só – a solidariedade – e que a diferenciação entre uns e outros é de quantidade de obrigações advindas (SACHETTO, 2005: 19-20).

A partir dessa perspectiva, não há como se entender o tributo apenas radicado na liberdade, como se fora prestação correspectiva-comulativa diante da distribuição de vantagens específicas para o obrigado, mas como dever de concorrer para a própria subsistência do Estado (SACHETTO, 2005: 21).

Não se deve olvidar, portanto, que o tributo, embora originariamente vinculado às liberdades civis, atualmente, ganha contornos mais amplos.

Prossegue sendo o preço da liberdade, segundo Ricardo Lobo TORRES (2005:567), com apoio na lição de Josef Isensee, mas tem algo mais, pois representa, a um só tempo, um dever fundamental e gera o direito de exigir a prestação de serviços públicos.

Se esse entendimento pode ser mais aceitável para os tributos vinculados, como as taxas e as contribuições, parcela considerável na doutrina, apegada a um textualismo jurídico, que erige legalidade e tipicidade como vigas-mestras do sistema tributário, tem dificuldades em ver essa característica nos impostos. Afinal, os impostos não têm destinação específica, é a lição dada pela doutrina tradicional.

Essa visão jurídica encontra eco na análise econômica da atuação dos agentes privados. Segundo o economista Luiz Arruda VILELLA (2002:33), embora coletivamente se perceba certo equilíbrio entre o que a sociedade paga a título de tributo e aquilo que recebe em contraprestação, o agente privado sabe que não existe essa correspondência unívoca entre o que paga e o que recebe. Essa postura se mostra racional economicamente, pois a ausência de recolhimento de tributo, encoberta por uma prática aparentemente lícita, não gera a suspensão dos benefícios estatais, afinal a máquina judiciária continuará a existir, os serviços públicos continuarão a ser prestados.

No entanto, além da questão de os impostos poderem ter parte de suas receitas constitucionalmente definidas, o que mais interessa marcar é que muitas vezes essa postura textualista, exigindo uma previsão cartesiana de quais condutas são ou não tributáveis, não se compatibiliza com o discurso que cobra do Estado a concretização de uma infinidade de direitos fundamentais que a pródiga Constituição brasileiro nos relegou.

Nega-se, portanto, a face oculta dos direitos fundamentais, que são os custos necessários para sua implementação (HOLMES; SUSTEIN, 1999), obtidos pelo Estado, sobretudo, pelo pagamento de tributos, falando-se, em um dever fundamental de pagar tributos.

Fique esclarecido que não só os direitos de segunda e terceira gerações, mas também as liberdades civis, envolvem custos, como é o caso da propriedade, cuja garantia se liga umbilicalmente à existência de um aparato repressor, como a polícia, e de um órgão capaz de afastar práticas lesivas ao patrimônio privado, como o judiciário.

Afasta-se, porém, o senso comum de que os deveres negativos não implicariam custos (SILVA, 2008: 591), de modo que nenhum direito persevera com o Tesouro vazio (HOLMES; SUSTEIN, 1999: 121).

O conceito contemporâneo de tributo, assim, não pode afastar o fundamento da solidariedade, embora deva ser temperado com os valores da liberdade e da igualdade, que não foram superados, por óbvio. Os direitos ligados à liberdade e à igualdade, classicamente, foram relidos a partir da solidariedade. O planejamento tributário, decorrente da liberdade de iniciativa dos contribuintes, é um exemplo dessa releitura.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AUTONOMIA DA PRIVADA A PARTIR DE UMA LEITURA CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADA: LEITURAS CONSTITUCIONAIS POSSÍVEIS POR DISTINTOS ÓRGÃOS ESTATAIS

Não se vive mais sob as hostes de um liberalismo político clássico, em que a liberdade ganha contornos absolutistas. Tampouco se espera, na atual quadra histórica, que se viva sob o manto de um Estado totalmente paternalista, o qual, pressupondo que os cidadãos não tenham a capacidade racional para realizar suas próprias escolhas, tente normatizar todos os âmbitos da vida (GARCIA, 2005).

O Estado Democrático de Direito admite que haja um espaço próprio para a livre atuação dos indivíduos nas mais variadas esferas, entre as quais a econômica, por óbvio, mas, assumindo que a liberdade sem limites pode levar a uma situação de opressão de uns pelos outros, opta por colocá-la no mesmo plano de outros valores, como a igualdade e a solidariedade.

Essa opção por conjugar valores que podem, concretamente, conflitar entre si, levou a adoção também de normas jurídicas que, sob o prisma dogmático-jurídico, podem colidir, reclamando dos intérpretes juízos de ponderação.

Tratando especificamente da autonomia privada, se essa era louvada como a essência de um Estado liberal, ao qual caberia apenas se auto-conter e conter os outros indivíduos para não agir em posição conflituosa contra a liberdade dos sujeitos de direito; nas Constituições dos Estados Sociais, que estabeleceram metas para a atuação do Estado e da sociedade e inseriram um catálogo de direitos econômicos, sociais e culturais, não mais tutelaram uma autonomia da vontade hipertrofiada, cobrando de todos atuação que vise à concretização das muitas promessas constituintes assumidas.

Essa equação ficou mais complexa, quando os Estados Democráticos de Direito incorporam direitos fundamentais novos, ligados à solidariedade, como a busca de um meio-ambiente equilibrado, paz mundial e tolerância entre os povos.

Nesse sentido, um direito classicamente erigido como liberal, que é o da propriedade, foi relido, primeiro para vedar que ela tivesse uma função puramente egoística, servindo a caprichos e, finalmente, para que, além de atender a interesses sociais, não colocasse em risco o meio-ambiente. Daí que hoje se fale em função sócio-ambiental da propriedade.

É que, segundo lição comezinha da dogmática constitucional, os direitos fundamentais não se sucedem em gerações, sendo conquista dos povos que merecem releituras conforme mudanças da própria sociedade.

Tal lição parece não ter sido compreendida em sua inteireza por parte da doutrina tributária que defende a possibilidade de um planejamento

tributário absoluto. Marciano Seabra de Godoi coloca que essa postura parte de certos valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais sejam,

o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XXI (GODOI, 2010: 4).

Frise-se que essa maneira de enxergar o problema, que parece retomar a liberdade em sua fase primeira, e por isso incompatível com a Constituição Federal de 1988, bem diversa das Constituições liberais do século XIX, não vem sendo aceita pelos órgãos fazendários. Ademais, essa perspectiva tem sido afastada por doutrinadores que se esforçam por encontrar um conceito constitucionalmente adequado para o planejamento tributário.

Proposta interessante é de Marcus Abraham (2007). O professor carioca erige como premissas necessárias para o entendimento adequado do problema: 1) a aproximação entre o Direito Público e o Direito Privado, instaurando-se mútua influência entre as normas de cada um deles; 2) a introdução de uma preocupação com o reflexo externo dos negócios particulares pelo Novo Código Civil, a partir dos princípios da função social, da boa-fé objetiva e da ética social.

Daí que Abraham conclua que, como o Direito Tributário é um direito de sobreposição, na análise dos negócios particulares realizados pelos contribuintes, deve a autoridade administrativa, ao dar apreciação fiscal a esses fatos, atos e negócios jurídicos, considerar se o propósito econômico dos negócios é apenas o de reduzir a carga tributária, não havendo um motivo intrínseco ao próprio negócio, sob pena de declaração da nulidade.

Perceba, porém, que o valor que norteou um novo direito civil constitucional, no Brasil, foi a solidariedade, compatibilizando-se com estudos da doutrina tributária brasileira que colocam a solidariedade como fundamento da tributação.

Com base nessas poucas premissas, soa desnecessária uma norma geral antielisiva, podendo os próprios Tribunais Superiores, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) como unificador da legislação federal, interpretando a apreciação pelo Fisco dos negócios jurídicos com fulcro nos parâmetros do novo direito civil brasileiro, e o Supremo Tribunal Federal (STF), como guardião maior da Constituição Federal, fazendo juízos de ponderação entre livre iniciativa, capacidade contributiva e dever fundamental de pagar tributos, construir jurisprudência segura quanto ao

planejamento tributário, adotando como parâmetro um dever geral de vedação a condutas elisivas.

Assim, têm atuado os tribunais italianos. Embora seja o exemplo, por excelência, de um direito estatutário, fez-se a opção por uma construção pretoriana ao tratar do tema, o que é muito válido nesses tempos em que a dinâmica das relações econômicas caminha mais rápido do que o processo legiferante, tema melhor explorado abaixo, quando se tratar da segurança na sociedade de risco.

A experiência constitucional italiana dá bons exemplos de como se deve entender a autonomia privada em termos de planejamento tributário.

Consolidou-se que qualquer negócio empresarial ou decisão econômica, tomada com o propósito único ou principal de reduzir a carga tributária é uma violação do dever de solidariedade, que se traduz na capacidade e na obrigação de todos pagarem (o montante correto) de tributos .

Essa visada principiológica ao tema permite desmistificar a tese de que a fonte para a desconsideração de operações elisivas é diretamente legal, e não constitucional. Nesse sentido, ainda que não existisse uma norma geral antielisiva e normas de legislação tributária que apontassem pela vedação a práticas que visem exclusivamente a redução de carga tributária, os agentes fazendários e os juízos poderiam afastar condutas elisivas.

Isso leva à pergunta: existiria um dever geral de respeito às normas impositivas? O propósito comercial deve ser levado em conta? A substância sobre a forma pode ser invocada? Esse tema é constitucional ou de legislação infraconstitucional tributária?

4 O RESGATE DOS FATOS PELO DIREITO E AS TEORIAS DA ARGUMENTAÇÃO: A CONSTRUÇÃO DE UM DEVER CONSTITUCIONAL DE SE AFASTAR PRÁTICAS ELISIVAS

O artigo 116, parágrafo único, do CTN, gera celeumas das mais variadas. Já foi dito que ele introduziu uma norma geral antielisiva, antievasão, antielusão, antidissimulação. Apropriando-se de um termo de Nelson Azevedo JOBIM (2002: 93), a doutrina tributária sobre elisão é anárquica e parece um extraordinário caos de idéias claras. O que, afinal de contas, é elisão? Ela é lícita ou ilícita?

Há quem adote uma divisão tripartite quanto às condutas de planejamento jurídico, que poderia caracterizar evasão, elisão e elusão, utilizando na diferenciação critérios cronológico, causal, econômico e sistemático (CALIENDO, 2009: 237-238).

Não existe dúvida de que a evasão se realiza após a ocorrência do fato gerador, por meio de “conduta de má-fé do contribuinte, por ação ou

omissão, de descumprimento direto, total ou parcial, das obrigações ou deveres tributários” (CALIENDO, 2009: 238).

Os dois outros conceitos, ao contrário, têm levado a enormes discussões na doutrina, embora haja predominância no entendimento de que elisão configura “uma conduta lícita em planejar os negócios privados de modo a produzir o menor impacto fiscal” (CALIENDO, 2009: 238), enquanto elusão seria “conduta em que o contribuinte modifica e distorce artificialmente as formas jurídicas de sua atuação, com o objetivo de se colocar fora do alcance de uma norma tributária ou com o objetivo de se colocar dentro de um regime tributário mais benéfico criado pela legislação para criar outras situações” (GODOI, 2010: 2).

A opção do legislador brasileiro, porém, aponta para se entender que ao lado da evasão, sempre ilícita, existiria a elisão, que poderia ou não ser lícita. Assim, o artigo 116, do CTN, parágrafo único, quer evitar justamente a elisão considerada lícita, mas inoponível perante o Fisco (TROIANELLI, 2010: 47). Saber o que é elisão inoponível é um problema de difícil solução. Seria o abuso das formas jurídicas? A realização de negócios privados sem o propósito negocial?

Ainda não se tratará dessa questão, antes sendo necessário enfrentar a crítica de parcela considerável da doutrina, no sentido de que o dispositivo gera insegurança jurídica e depende de lei ordinária para ser aplicado. Mas será que os planejamentos tributários inoponíveis podiam ser feitos antes da Lei Complementar (LC) 104/2001 e agora estão vedados? Será, porém, que essa vedação ainda depende de leis ordinárias federais, estaduais e municipais fixarem procedimentos para que a autoridade fazendária possa “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”?

Por óbvio, qualquer planejamento tributário que envolvesse atos e negócios fraudulentos ou simulatórios pode ser desconsiderado por autoridades fazendárias ou por juízos e, aqui, muitas vezes, poderia resvalar o campo da ilicitude.

Na jurisprudência do STF, encontram-se julgados de fins da década de cinquenta, em que o Tribunal desconsiderou contrato de seguro, resgatado prematuramente, apenas com o fito de o contribuinte fazer jus à dedução de imposto de renda. A decisão do Tribunal se deu sob a alegação de o ato do contribuinte ter fraudado a lei tributária, frustrando “a aplicação de normas a ele naturalmente aplicáveis” .

A construção da fraude à lei, criticada por muitos juristas, se antes poderia merecer uma reprimenda maior sob regimes constitucionais de feição liberal, não resiste a ordenamentos que apresentam uma feição social e deixam marcado o dever fundamental de pagar tributos, de modo a que todos arquem com os custos dos direitos.

Não pode soar natural, portanto, que uma lei tributária, prevendo determinada carga tributária, direcionada a todos contribuintes cujos atos se inseriram em determinada realidade econômica captada como hipótese de incidência, possa ser afastada por ardil.

Marco Aurélio GRECO (2009: 8), nesse sentido, coloca que a norma geral antielisiva, prevista no art. 116, CTN, apenas explicita algo “que já decorre do ordenamento jurídico, ou seja, não há proteção a condutas que visem neutralizar a eficácia ou a imperatividade de seus preceitos”.

É claro que não se veda a econômica de opção, é dizer, a escolha que se pode fazer entre se realizar ou não o fato gerador de um tributo (LAPATZA, 2006: 132). Como exemplo, entre optar pela aquisição de uma casa e de ações, pode o contribuinte fazer uma escolha por adquirir ações, sabendo que o ganho de capital não será tributado.

Antes de a doutrina tributária se perder na questão de se adotar ou não uma visão causalista no planejamento tributário ou ficar em estéril decisão sobre adotar o Direito Tributário uma tipicidade fechada – como se isso fosse possível em uma sociedade de risco –, vejo que a solidariedade como fundamento da tributação trouxe uma visada principiológica ao planejamento tributário, de modo que se entende que a liberdade de conformação dos negócios privados não pode frustrar a própria razão de ser da norma impositiva tributária, que é carrear recursos ao Estado para o atendimento dos direitos fundamentais.

Um princípio, portanto, pode vir a ser violado, sem que uma regra seja atacada. Duas pessoas que constituem uma sociedade, uma integralizando capital; outra, um imóvel, que, acaba sendo vendida para gerar pretensão de caixa para a pessoa jurídica. Se em espaço curto de tempo, a sociedade é desfeita, gerando ganho de capital para os dois sócios, evitando-se a tributação que o sócio deveria arcar, caso vendesse o imóvel como pessoa física, embora não se vislumbre a ofensa direta a alguma regra jurídica de direito civil – a venda foi realizada conforme as prescrições do Código Civil brasileiro –, de direito empresarial – a sociedade pode ser desconstituída pela livre vontade dos sócios a qualquer tempo – ou de direito tributário, vê-se que a causa do negócio foi elidir o pagamento de um tributo e não o exercício de uma atividade empresarial, afetando a capacidade contributiva, a igualdade tributária (ou no caso de pessoas jurídicas, a neutralidade concorrencial) e a solidariedade.

Claro que o fator tempo – a perenidade ou não do negócio praticado – não deve ser havido como critério absoluto de análise, pois circunstâncias empresariais podem levar a que uma sociedade seja desconstituída em pouquíssimo tempo. Um cotejo entre o que se obteve com a venda do imóvel e o efetivo investimento realizado no negócio pode deixar claro que havia apenas um propósito comercial, que foi frustrado pelo mercado.

Coibir práticas elisivas, portanto, não pode ser mera retórica, nem desculpa para aumentar arrecadação, inserido em um projeto maior de reaproximação da moral e do direito.

Não se contenta mais com o feitiçismo da lei, como se os códigos pudessem tudo prever. Nem se toma a forma sobre a substância. Atualmente, valoriza-se a inquirição sobre os motivos e as intenções dos sujeitos de direito, mas sem cair em um subjetivismo, antes analisando as condutas a partir de um prisma de objetividade .

Nesse sentido, não se entende a insistência em defender que, como o Direito Tributário trabalha com tipos, não se poderia perquirir o propósito negocial dos atos segundo o ordenamento jurídico brasileiro. A doutrina do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*), segundo Arnaldo Sampaio de GODOY (2010), foi fixada a partir de 07 de janeiro de 1935 pela Suprema Corte dos Estados Unidos (*case Gregory v. Helvering*).

Trata-se de postura jurisprudencial que pronunciou ser a substância negocial e, não a formatação jurídica do negócio, a demarcadora do alcance fiscal das transações (GODOY, 2010).

Hamilton Souza DIAS e Hugo FUNARO (2007: 63) defendem que o art. 109, CTN, atendendo o art. 146, III, CF, afastaria a possibilidade de a substância econômica prevalecer sobre a forma jurídica.

Trata-se de postura que pretende ler a Constituição pelas lentes do direito infraconstitucional, na medida em que se pretende fixar que apenas se existir lei complementar estabelecendo efeitos tributários para o abuso das formas de direito civil sem propósito negocial, poder-se-ia descaracterizar o negócio jurídico.

Lê-se, em tiras, a Constituição, desconsiderando que as ordens econômica, social e tributária devem ser interpretadas em conjunto e, mais que isso, sendo a solidariedade um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, não se pode admitir que haja uma liberdade absoluta no uso das formas jurídico-civis e empresariais, a ponto de frustrar princípios caros à tributação, como a capacidade contributiva e a isonomia.

Entender, portanto, que esses princípios se dirigiam apenas ao legislador, e não ao intérprete (DIAS; FUNARO, 2007: 64), é desconsiderar uma nova perspectiva do direito nas sociedades contemporâneas, que não podendo ser extraído de uma única fonte social acaba sendo interpretado por vários atores sociais, a começar pelo próprio contribuinte que, previamente e analisando a jurisprudência administrativa e judicial, realiza a conduta que lhe parece adequada e menos onerosa do ponto de vista fiscal.

O pós-positivismo ou as teorias não-positivistas contemporâneas apostam que haverá muitos casos difíceis, cujas soluções não se encontrarão em regras prévias e claras, de modo que os juízes precisarão inventar novo

direito sem seguir as fontes sociais (CALSAMIGLIA, 1998: 214), sobretudo a legislação, incapaz de acompanhar a complexidade das relações humanas.

Afastando-se a hegemonia do legislador, não se pode admitir que o administrador não possa definir condutas como elisivas.

Embora atreladas ao common law, as doutrinas do business purpose e substance over form tem aplicação em países de direito legislado, como é exemplo característico a Itália.

Na Sentença 1465/2009, a Corte Italiana definiu que à Administração Tributária incumbe a definição do que seja planejamento tributário lícito, ou na tradução literal do termo, poupança de imposto.

Veja que essa decisão revela um ponto que será explorado no próximo tópico, que é o de que a Administração Tributária teria maior expertise para definir práticas lícitas ou não de planejamento tributário. Isso, porém, não afasta a participação do legislador que pode, a partir da experiência sobre o tema, prever leis e do judiciário, que pode sindicat atos e decisões administrativas.

O Direito Tributário recuperou a análise da substância dos atos, perspectiva que vem sendo chancelada, tanto pela jurisprudência administrativa, quanto pelo Judiciário.

A verdade é que se tem uma nova dimensão de entendimento do direito, que admitindo a limitação cognitiva do homem que, seja como legislador, seja como julgador, seja como administrador, seja como contribuinte, não consegue tudo prever, não mais se fiando que apenas as regras jurídicas possam dar conta de todo o fenômeno tributário, como se fosse possível estabelecer todas as hipóteses de incidência para um tributo e quais as condutas do contribuinte se adéquam ou não ao fato gerador.

Não, por acaso, a legislação que regulamentou o artigo 116, parágrafo único, a MP 66/2002, que acabou não sendo reeditada, veio a colocar a falta de propósito comercial ou o abuso de forma como critérios na desconsideração do ato ou negócio jurídico (art. 14, parágrafo primeiro, MP 66/2002).

Essa maneira de encarar o fenômeno tributário, portanto, guarda pertinência com um novo modo de encarar o direito. O Direito não é mais um punhado de regras que tenta captar os fenômenos possíveis em sua completude, deixando uma discricionariedade forte para o juiz na hora de resolver as lacunas possíveis.

Nesse ponto, veja que o próprio Código Tributário Nacional tentou limitar a atuação dos magistrados e, nesse sentido, foi aquém da própria proposta do positivismo normativista.

Seja como for, não se admite mais que o Direito esteja reduzido a regras, recebendo influxo importante dos princípios que acabam por limitar a possibilidade de lacunas no ordenamento jurídico.

As teorias não-positivistas, dando força normativa aos princípios jurídicos, no entanto, não deixaram o terreno aberto para que se tivesse um decisionismo judicial exarcebado. Na verdade, dois dos maiores entusiastas da força normativa dos princípios, costuraram teorias que mostram estar o magistrado atrelado à discricionariedade fraca, seja porque existe apenas uma única decisão correta, na medida em que o magistrado deve estar circunscrito à jurisprudência firmada em observância aos princípios constitucionais e aos próprios valores morais de uma sociedade (Ronald DWORKIN, 1997 e 2003; FIGUEROA, 1998), seja porque existem concretizações de princípios jurídicos que os próprios legisladores fazem, ao editar as regras jurídicas, e a construção de sólida jurisprudência em tema de princípios constitucionais (Robert ALEXY, 2001 e 2008).

As duas propostas teóricas acabaram por oferecer base para a construção das teorias da argumentação jurídica, colocando ênfase especial na construção de argumentos racionais, construídos em ambientes de discursos livres, para se encontrar os sentidos consensuais dos textos jurídicos (ATIENZA, 2007).

Do ponto de vista puramente jurídico-normativo, sabe-se que na maioria dos Estados Democráticos de Direito, a motivação de atos decisórios é uma necessidade para a própria validade da decisão. Daí que o perigo de lidar com princípios redundar em mero decisionismo seja mitigado, construindo-se um ambiente em que para se afastar uma regra jurídica ou um precedente judicial exige-se um ônus argumentativo (BRANCO, 2009: 243).

É, por isso, que não se admite lógica a tentativa de se introduzir discussões sobre o abuso de formas jurídicas e o desrespeito ao propósito negocial para aferição da licitude de um planejamento tributário desnatura a tipicidade cerrada do Direito Tributário, que deve se utilizar apenas de regras claras e prévias na definição do fato gerador e de todos os outros elementos do tributo.

Além de o propósito negocial ter raiz no direito norte-americano, a fraude à lei e o abuso do direito serem construções que o próprio Estado liberal já repudiava, havendo jurisprudência das décadas de 50 e 60 do STF as vedando, fato é que a interpretação econômica não mais merece a reprimenda que teve pela doutrina tributária, fruto de um uso enviesado e ideológico realizado pela Alemanha nazista, pois hoje se deve evitar a tributação de uma situação econômica sem lei; a legalidade sem capacidade contributiva; a segurança jurídica sem justiça (TORRES, 2002: 194).

Parece-me que os avanços conquistados no âmbito da teoria do Direito, muito embora possa sempre haver algum excesso, devem afastar qualquer preconceitos quanto às análises substanciais das condutas dos contribuintes que visem, apenas e tão-somente, a uma redução ou eliminação de carga fiscal, com abuso de formas jurídicas.

Nesse sentido, abandona-se qualquer tentativa de se criar uma interpretação que seja unicamente jurídica e uma subserviência total do Direito Tributário ao Direito Civil, representada pela Escola Positivista do Direito Tributário brasileira, bem representada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, como apontou o Ricardo Lobo Torres durante o 1º Seminário sobre Normal Antielisiva promovido pela Receita Federal do Brasil (TORRES, 2002: 193).

Nesse sentido, as normas antielisivas são fruto de um momento de pós-positivismo (ou anti-positivismo), e, embora aumentem a insegurança, refletem essa mudança rumo a um Direito Tributário que não admita elisão abusiva ou planejamento inconsistente (TORRES, 2005/2006: 5).

Entender o problema, porém, passa pela compreensão de um novo modelo de sociabilidade humana que foi instaurado pela sociedade de risco e que trouxe nova roupagem para a segurança jurídica, não tendo o planejamento tributário ficado ileso a essa mudança.

5 SEGURANÇA JURÍDICA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: O FATOR RISCO COMO MITIGADOR DA TIPICIDADE CERRADA E COMO CRITÉRIO DE MENSURAÇÃO DA MULTA POR CONDUTAS ELISIVAS

A história do surgimento do Estado pode ser contada como a gradual busca por segurança. Todavia, assim como todos os direitos fundamentais foram relidos durante os anos, a segurança que se objetiva, hoje, não é a mesma que se almejava nos albores do Estado de Direito liberal.

As teorias liberais se fiaram numa natureza humana invariável (ROUANET, 2003: 19), mostrando que, “arrancado de sua ligação umbilical com a natureza, o homem imaginado pela modernidade carrega um corpo que é pensado conforme a metáfora da máquina, e um psiquismo em última instância reduzido à consciência racional” (PLASTINO, 2008: 203).

Se como já dito o homem teme uma vida sem Estado, em que haveria guerra de todos contra todos, pode-se dizer que o medo é um constituinte importante da sociabilidade humana. O homem só avança vencendo seus medos, arriscando-se, como revela a evolução humana.

Riscos sempre houve e eram elementos importantes da constituição do indivíduo, a ponto de o burguês típico querer segurança nos mais variados aspectos de sua vida: contra concorrentes, que pudessem aniquilar seus negócios jurídicos; contra o Estado e seu ímpeto para a arbitrariedade; entre outros. Mas por que hoje se fala em uma sociedade de risco?

A resposta é que a sociedade atual vive sob o influxo de outros riscos. Segundo Ulrich BECK (1999), a aceleração do processo de globalização provocou, em nível mundial, um aumento das situações de risco, a ponto de se falar que vivemos numa sociedade de risco (Risikogesellschaft). Os riscos vêm de todos os lados. Verifica-se o risco de uma catástrofe

ecológica, capaz de subverter os equilíbrios naturais do planeta; persiste o risco de uma destruição atômica que dizimaria a civilização; a instabilidades dos mercados financeiros pode levar a um colapso financeiro com efeito dominó imprevisível – e a crise econômico-financeira de 2008 corroborou o risco –; isso sem falar no risco do terrorismo, nome genérico e ambíguo a indicar um conjunto de complexas e globalizadas formas de violência.

Os riscos, assim como as riquezas, são distribuídos no interior da sociedade, constituindo posições de ameaça ou de classe. Mas ao contrário delas, que seguem uma lógica positiva de apropriação, eles são geridos por uma lógica negativa do afastamento pela distribuição (BECK, 2010: 31-32).

Fala-se, portanto, em sociedades de risco, marcada pela ambivalência, pela insegurança e pelo redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade (TORRES, 2005/2006: 6).

A ambivalência se dá com a impossibilidade de que se construam políticas públicas consensuais, já que várias medidas a serem tomadas pelo Estado, a par de gerarem benefícios para alguns, ensejam riscos a outros, que devem ser distribuídos.

Isso leva à modificação do próprio conceito de segurança. No Estado Liberal clássico, a segurança jurídica tinha por objetivo a proteção dos direitos individuais do cidadão (TORRES, 2005/2006: 6).

Na verdade, revela-se, acima de tudo, uma crença de que existe algo intrinsecamente bom na técnica normativa em que consiste o Direito, de modo que quando o poder político atua mediante normas prévias e conhecidas pelos destinatários, os sujeitos submetidos a ele tem a capacidade de prever o seu exercício e conformarem suas atitudes. Essa previsibilidade acaba por dotar de certa legitimidade o poder jurídico e seu direito, independentemente do conteúdo das normas jurídicas (MANRIQUE, 1994: 247).

Assim, tinha-se a segurança jurídica como “a certeza a respeito do conteúdo das normas jurídicas vigentes e a respeito do fato de que as normas jurídicas vigentes são aplicadas de acordo com seu conteúdo” (MANRIQUE, 1994: 483), conceito capaz de atender propostas teóricas do direito tão dispares como as de Gustav Radbruch e de Hans Kelsen.

Esses autores, portanto, cujas teorias foram forjadas ainda sob um viés liberal, acreditavam que a segurança jurídica era apta a fomentar ou permitir a autonomia do indivíduo, valor tão caro ao homem moderno, pois lhe permitia adequar suas vontades pessoais aos comandos normativos (MANRIQUE, 1994: 486).

As normas jurídicas, em sociedades menos complexas, permitiam projeções seguras para o futuro, não sendo casual a ênfase que se dava na legislação como fonte social. Havia tempo para que o Legislativo analisasse a realidade e, a partir dela, estipulasse comandos genéricos e prospectivos sobre como a sociedade deveria atuar.

A sociedade de risco contemporânea, porém, marcada por acentuada complexidade, oferece outra realidade, de modo que não é possível prever todos os riscos existentes, o que desnatura um pouco a possibilidade de normas jurídicas serem genéricas, prévias e abstratas.

É que os riscos, mesmo aqueles que poderiam ser mensurados pelas ciências ditas naturais, baseiam-se num castelo de conjecturas especulativas, de modo que o risco pode esconder o ainda não-evento que desencadeia a ação (BECK, 2010: 36 e 39).

Há danos previsíveis e a crença num suposto amplificador de riscos.

Captando isso para o Direito Tributário, Ricardo Lodi aponta que, na sociedade de risco, a segurança ainda se volta para o passado, mas não pode, em absoluto, ser garantida para o futuro, de modo que a “mutabilidade da lei tributária muitas vezes é exigida pela dimensão plural da Segurança Jurídica e na Igualdade da Repartição de Receitas” (RIBEIRO, 2010: 14).

Ricardo Lobo Torres vai mais longe e trata do chamado risco fiscal, mal que pode surgir tanto da atuação de agentes estatais pelo descontrole orçamentário, da gestão irresponsável de recursos públicos e da corrupção; quanto do contribuinte pela sonegação e pela corrupção no trato com os funcionários da Fazenda e pelo abuso da forma jurídica no planejamento dos seus negócios ou na organização de sua empresa (TORRES, 2005/2006: 8).

O risco fiscal, no que tange ao planejamento tributário, passa a ser problema de capital importância para se atender aos fundamentos contemporâneos da tributação: liberdade, igualdade e solidariedade.

Assim, quem advoga a necessidade de a lei ordinária regular previa e especificamente todos os atos passíveis de serem enquadrados como elisivos ainda está preso a uma visão eminentemente liberal, em um mundo homogêneo e sem grandes abalos. Se um dia essa foi a realidade, não é mais.

O Estado Democrático de Direito, assumindo o papel de gerenciar riscos, aumentou, de modo que “a necessidade de financiamento de tais atividades estatais coloriu com novas cores o fenômeno da tributação, trazendo consigo o risco da quebra do Estado e as nefastas conseqüências que daí adviriam” (GUERRA, 2006: 215).

Daí que se possa concordar com a insuficiência normativa do art. 116, parágrafo único, do CTN, mas o que não afasta essa proibição constitucional de que os planejamentos tributários encubram desrespeitos às normas jurídico-tributárias, que sempre chegam com um déficit natural, dada a impossibilidade de prever totalmente o futuro.

A tipicidade cerrada não pode mais ser abraçada como a essência do direito tributário. Fala-se, hoje, em diálogo institucional entre os órgãos políticos (MUNHÓS SOUZA, 2010: 17), tendo ficado claro que qualquer pessoa é um intérprete autorizado da ordem jurídica, muito embora essa

interpretação possa sucumbir diante de uma orientação administrativa, da edição legislativa ou da decisão final de um órgão judicial.

Tomando de empréstimo uma idéia atual de como se enxergar a interpretação constitucional, no sentido de que todos podem participar da formação da verdade, a partir da busca de um consenso, é possível se pensar que, no que toca ao planejamento tributário, contribuintes, membros dos órgãos fazendários, legislativo e judiciário, cada qual a seu tempo e em rodadas procedimentais diferentes, formatarão um inventário de atividades permitidas e atividades elisivas.

Nesse sentido, é pertinente a proposta de Marco Aurélio Greco, no sentido de que o art. 116, parágrafo único, CTN, deva ser regulado por lei ordinária apenas no que tange a aspectos procedimentais (GRECO, 2001: 437), de modo a que haja um procedimento administrativo, com a possibilidade de contraditório, e que o contribuinte possa mostrar sua boa-fé em atender ao dever fundamental de pagar tributos, mas apresentando uma conduta que possa implicar redução lícita no montante a ser pago.

Assim, não se abandonou a legislação como fonte por excelência do direito tributário – pelo menos é essa a intenção constitucional, um pouco frustrada por cada vez mais o Parlamento se manter inerte sobre a matéria -, mas não se pode desconhecer que, muitas vezes, é a autoridade administrativa quem tem experiência para regular o assunto e pode ter contato mais direto com a matéria – afinal, ela sabe as brechas utilizadas - e, a partir daí, tentar formular padrões de conduta (VILELLA, 2002: 36).

A experiência jurisprudencial brasileira mostra que a legalidade tributária não é absoluta, pois se chancelou a possibilidade de autoridade administrativa fixar o grau de risco da atividade preponderante de uma sociedade empresária para fins de estabelecer a alíquota do Seguro sobre Acidente de Trabalho (SAT) . Essa guinada do dogma liberal da tipicidade fechada para a juridicidade e legalidade da sociedade de risco, aplaudida por parte da doutrina (LODI, 2010: 46), revela que nem sempre manter exclusivamente na arena legislativa o monopólio da produção do direito tributário implica atender os fins constitucionalmente colimados à tributação, muito embora não seja impossível que o Parlamento, a partir de dados estatísticos coligidos, venha a criar outros graus de risco no caso do SAT.

Assim, contribuintes, agentes do fisco, legisladores e juízes podem ter atuação relevante na definição de ser ou não uma conduta específica elisiva. Trata-se de incorporar a um processo administrativo-tributário, consultando o arcabouço jurisprudencial administrativo e judicial, elementos que permitam aferir condutas do contribuinte. Não havendo mais a crença em uma segurança jurídica absoluta, buscam-se indícios de quais práticas sejam lesivas e a partir daí fixam padrões de conduta, embora provisórios, pois uma nova rodada procedimental (MENDES, 2008: 166)

de discussão pode ser aberta no judiciário, o que inclusive pode motivar alguma correção legislativa da jurisprudência.

Esse trabalho de construção compartilhada da verdade, não mais aceita como uma correspondência entre fato e realidade, na esteira do essencialismo lingüístico, também afasta uma pretensa vulnerabilidade cognoscitiva do contribuinte (MARINS, 2009: 40), pois se é verdade que é difícil acompanhar a legislação tributária, não é menos verdade que a criatividade humana na tentativa de realização de economia de tributos é inabarcável e, muitas vezes, a complexidade se deve à tentativa de se criar justiça fiscal, coibindo práticas elisivas e pugnando por isonomia nas relações jurídico-tributárias.

Por outro lado, não se deve desconsiderar que as autoridades fazendárias, quando quiserem afastar um planejamento tributário, possuem duplo ônus de prova, não lhe bastando provar a finalidade de elidir, mas também de qual fato gerador efetivamente ocorreu (DI PIETRO, 2002: 117).

Ademais, adotando-se a complexidade como um fato marcante da legislação tributária, não se pode tolerar a tentativa de impor multa de ofício, qualificada, para qualquer tentativa de economia de tributo.

Um primeiro ponto que chama a atenção é que a conduta do contribuinte deve ser analisada à luz da jurisprudência firmada ao tempo do ato ou negócio celebrado. Se havia reiterados julgamentos administrativos ou judiciais apontando para a oponibilidade de sua conduta ao Fisco como um planejamento tributário lícito e eficaz, não há razão para que se tente censurar a conduta, ainda que seja possível modular efeitos da decisão, no sentido de que a partir de determinado momento não mais se admitirá a “economia de tributo”.

Isso gera problemas em saber o que seria a jurisprudência reiterada. Se pode haver alguma zona cinzenta, no caso de, por exemplo, entre dez decisões, verificar-se que seis são a favor da inoponibilidade e quatro a favor da oponibilidade, a medida em que aumenta a diferença, dentro de um certo quadro temporário, fica fácil aquilatar qual a jurisprudência.

Ademais, os próprios Tribunais administrativos e judiciais, não raro, apontam em uma decisão paradigma que estão empreendendo mudança de orientação, o que serve para aquilatar o marco inicial da nova jurisprudência.

O segundo ponto foi bem captado por Gabriel Lacerda Troianelli. Na verdade, analisando o art. 44, parágrafo único, da LF 9.430/1996 e a referência que esse parágrafo fez a dispositivos da lei 4.502/64, concluiu pela impossibilidade de aplicar-se a multa agravada aos contribuintes que, “às claras e sem tentar ocultar a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, praticar ou negócios que, embora lícitos, tenham seus feitos tributários desconsiderados pelo Fisco” (TROIANELLI, 2010: 55).

Deve, no entanto, ficar provado cabalmente a ausência de propósito fraudulento e ainda verificar se não há norma que rotule a conduta, imputando-a alguma multa em percentual próprio, em exercício legítimo do legislativo para coibir condutas que afetam os pilares constitucionais da tributação, desde que observe, por óbvio, os critérios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Embora aponte que os artigos 17 e 18 da MP 66/2002, deixavam claro que não deveria haver multa agravada no caso dos planejamentos tributários inoponíveis com base na boa-fé dos contribuintes (TROIANELLI, 2010: 55), seria bom, de lege ferenda, determinar a aplicação de multas agravadas para manifesta má-fé, que pode ser dar, por exemplo, para o caso de contribuintes que defendem, no âmbito do CARF, que existiam, de fato, estruturas empresariais diversificadas, enquanto no Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), por hipótese, defendem que determinado arranjo empresarial apenas serviu para propósitos fiscais.

Após as investigações realizadas, chega-se ao derradeiro passo: como se verificar real propósito comercial e não mera tentativa de economia de tributo?

6 ANÁLISE DINÂMICA E COMPLEXA DOS NEGÓCIOS PRIVADOS: OS FATORES TEMPO E CONTEXTO COMO VETORES IMPRESCINDÍVEIS NA ANÁLISE DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS À LUZ DA LIVRE CONCORRÊNCIA E OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A tributação se presta, dizem os economistas, a uma transferência de recursos do setor privado para o setor público, que pode gerar distorções na economia, orientando conduta dos consumidores conforme o preço de produtos e serviços, afetados pelos preços, proporcionais aos custos que os tributos geram.

Isso seria um efeito não-intencional da tributação que merece ser evitado pelo direito.

Todo agente econômico, portanto, tentará evitar o tributo, o que é normal em um processo de aquisição de riqueza. Sem importar com os rótulos jurídicos para essa prática, se elisão ou evasão, Luiz Alberto Vilella assevera que as economias de escala obtidas por um agente econômico que recolher menos tributo ou deixa de recolhê-lo, gera distorções no mercado.

Na verdade, essas distorções dependem de duas variáveis importantes: o número de competidores envolvidos e o peso da carga tributária nos custos envolvidos (VILELLA, 2002: 32). Quanto menor o número de competidores e maior a carga tributária, mais a tributação pode influir na concorrência, de modo que se torna difícil para que um dos players, o qual esteja de acordo com a tributação na forma abstrata e genericamente prevista na legislação tributária, concorrer com aqueles que evitam ou evadem tributos, mesmo que seja mais eficiente.

É bem verdade que há estudos que indicam que o repasse ao contribuinte de fato, o consumidor, é uma realidade brasileira, ainda carente de uma reforma tributária e de mais cidadania fiscal, concretizando o comando constitucional que visa a informar o contribuinte sobre o quanto se paga de tributo em cada produto ou serviço, enfim, que trague transparência fiscal (art. 150, § 5º, CF).

De qualquer sorte, o problema dos efeitos tributários para a concorrência não passou despercebido ao legislador constituinte reformado que, nesse sentido, instituiu o artigo 146-A, CF, constitucionalizando expressamente algo que adviria implicitamente de outros princípios constitucionais (PAULA, 2008).

A neutralidade fiscal, termo preferido pela doutrina tributária européia, vem sendo aplicado no âmbito do direito comunitário europeu, servindo como orientação na feitura e interpretação da legislação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), de modo a que ele seja um tributo neutro, e, no campo das estruturas negociais, tem-se a neutralidade como fundamento para diretiva que conduza a edição de legislação européia favorável a rearranjos societários, transformando empresas nacionais em “comunitárias”, sem que a taxaçaõ diferente entre os países possa obstaculizar a reestruturação (NOVOA, 2010: 5).

Se, no Brasil, ainda não se tem uma construção teórica e aplicação prática da neutralidade fiscal nos moldes europeus, tampouco se pode falar na inexistência de literatura jurídica sobre as conseqüências não-intencionais na criação ou majoração de um tributo (CALIENDO, 2009: 100), já tendo o próprio STF utilizado a neutralidade concorrencial da tributação como vetor de interpretação em caso, no qual se discutia, justamente, o perigo alertado pelo economista Luiz Alberto Villela de o não pagamento de tributos leva à grave distorção concorrencial em mercado oligopólico .

A neutralidade concorrencial da tributação, decorrente da igualdade diante e perante a lei tributária, surge como um fundamento último para a existência de um dever geral de vedação a condutas com exclusivo propósito comercial, de modo que não se bloqueie “a atuação individualizada da fiscalização, mediante a alegação de que a norma geral [de tributação] não abrange o seu caso, devendo ela, no seu entendimento, ser aplicada indistintamente, apesar das diferenças do seu caso” (ÁVILA, 2008: 19).

Assim, sem tentar se substituir a órgãos que visam justamente à proteção da concorrência, mas atuando em sintonia com o CADE, o Ministério da Justiça e o Ministério Público Federal (MPF), o Fisco deve analisar se rearranjos societários e de estrutura têm propósito comercial ou servem para mera economia de tributo.

A doutrina, analisando a jurisprudência administrativa brasileira, tem chegado a critérios que indicam a ausência de propósito comercial, marcando possível ofensa à concorrência por meio de planejamentos

tributários. Nesse sentido, Luís Eduardo SCHOUERI (2010: 19) verifica três elementos interessantes para se constatar ausência de propósito negocial:

- a) o elemento temporal, já que muitas vezes se verifica que o planejamento, em geral atividade pensada e preparada, é realizada às pressas, com a assinatura de vários documentos em um único momento, alguns desfazendo transações que se celebram no mesmo instante;
- b) a independência ou não das partes, eis que muitas fusões, cisões e incorporações se dão apenas como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de mesmo grupo, sempre visando à redução da tributação;
- c) ausência de coerência, quando se realizam transações que não se inserem na rotina da empresa ou na lógica empresarial.

Marco Aurélio GRECO (2009: 8), a seu juízo, pondera que seriam indícios de mera tentativa de economia de tributo:

- a) operações estruturas em seqüência, em que uma etapa não tem sentido a não ser quando vista a partir do conjunto de etapas [...]; b) operações invertidas, no sentido de serem realizadas ao contrário do que indica o juízo comum, por exemplo, a incorporação da controladora pela controlada; c) operações entre partes relacionadas, pois nestas é mais rigoroso o juízo sobre os critérios de equitatividade em que devem ser feitas certas operações quando comparadas com operações com terceiros; d) o uso de pessoas jurídicas para realizar determinadas operações, pois além de poderem configurar uma interposta pessoa, estas sociedades podem se apresentar como meros instrumentos de passagens de recursos destinados a terceiros (conduint companies) ou assumirem a condição de sociedade aparentes, fictícias ou efêmeras; e) operações que impliquem deslocamento da base tributável para o exterior, pois isto afeta a soberania e a imperatividade da norma tributária; f) as substituições ou montagens jurídicas em que as formas contratuais são construídas meramente para vestir determinado conteúdo sem que haja razões reais e efetivas que as justifiquem.

Perceba que os dois juristas reconhecem que dois vetores são imprescindíveis na análise de quais condutas serão ou não oponíveis ao Fisco: o tempo e o contexto dos atos e negócios privados.

O antigo Conselho Superior de Conselhos Fiscais já analisou a ausência de propósito negocial a partir do vetor tempo:

ocorreu a proximidade temporal dos atos (uma hora entre a integralização de capital com ágio de cerca de 98% e a incorporação do ágio ao capital, e cisão no dia subsequente); não havia causa econômica (além da economia fiscal) para o aumento de capital, que foi usado

apenas como degrau para a objetivada alienação de participação societária; e seus efeitos foram desfeitos com a cisão. A simulação é incontestável.

No entanto, é necessária alguma cautela quando se toma o vetor tempo. LAPATZA (2006: 318) traz exemplo didático nesse sentido. Fala de uma pessoa, A, que deseja adquirir de outra, B, uma casa. Para evitar o pagamento de tributo, porém, constituem os dois uma sociedade, um aportando dinheiro; e o outro, a casa. Ao minuto seguinte, porém, dissolvem a sociedade, de modo a que A fique com a casa e B com o dinheiro integralizado, mostrando típico caso de “conflito de normas”, instituo espanhol que aqui poderia ser identificado com os negócios privados inoponíveis ao Fisco.

Se, porém, a sociedade se dissolve, mas porque B descobre, no minuto seguinte à constituição da sociedade, que ela pegou fogo, necessitando de liquidez, a operação não deve ser desconsiderada.

A cautela também deve se verificar quando se pensa no contexto de realização do negócio.

Não basta olhar a legalidade apenas, de modo que se criou orientação jurisprudencial no sentido de que “o fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio”

Destarte, tanto o vetor tempo, quanto o vetor contexto, devem ser analisados de forma dinâmica, de modo que se capte a realidade que se quer fotografar, na feliz expressão de Marco Aurélio Greco, em todos os seus quadros.

7 CONCLUSÃO

A liberdade, a igualdade e a solidariedade, como fundamentos contemporâneos da tributação em uma sociedade de risco e diante de uma visão não-positivista do direito, revelam que existe um dever geral de vedação a condutas com propósito exclusivamente de redução de pagamento de tributo e abuso de formas jurídicas. Esse dever geral se revela pelos fundamentos constitucionais da tributação: solidariedade, eficiência e isonomia.

Daí que o Fisco brasileiro venha, a par da ausência de regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN, afastando atos e negócios privados.

Não obstante a desnecessidade de regras sobre o tema, sendo comum em vários ordenamentos jurídicos que a “norma geral antielisiva” seja construção pretoriana, extraída dos princípios constitucionais que regem a tributação, como o caso italiano, a regulamentação da matéria, no Brasil, atenderá a reclamos de segurança jurídica, embora as incertezas da sociedade de risco possam pressionar por uma legislação específica.

Na verdade, talvez seja o caso de, na esteira do que já se propôs anteriormente nos artigos 13-19 da MP 66/2002, serem adotadas cláusulas gerais e regras estabelecendo o procedimento para a desconsideração de atos e negócios elisivos, deixando campo aberto para que se construa uma jurisprudência administrativa e, quiçá, judicial, que analise casos concretos e em torno deles construa orientações sólidas.

Se isso for atendido, chegar-se-á a um estado em que todos, na medida de suas capacidades contributivas, arquem com as despesas públicas, sem que a sanha de reduzir o pagamento de tributos menospreze a neutralidade concorrencial da tributação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

_____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. [trad. esp. *Teoría de los derechos fundamentales*. 2. ed. Tradução de Carlos Bernal Pulido. Madri: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2007.

ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. 3ª reimp., Universidad Nacional Autónoma del México: Ciudad del México, 2007.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Juízo de ponderação na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL, CARF Ac. n° 101-95.208.

_____, CARF, Ac. n° 104-20749, 4a Câmara, Rel. Cons. Aline Hungaro Cunha.

_____, CARF Ac. n° 104-21.675.

_____, STF, Pleno, RMS 3.419, Rel. Min. Orosimbo Nonato, j. em 06.07.56. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 out. 2010.

_____, STF, Pleno, RE 134.297, Rel. Min. Celso de Mello, disponível em www.stf.jus.br, acesso em 28.10.2010.

_____, STF, Pleno, RE 343-446, Rel. Min. Carlos Velloso, disponível em www.stf.jus.br, acesso em 28.10.2010.

_____, STF, Pleno, MS nº 24.159-DF (STF, DJ 31.03.2003, Rel. Min. Ellen Gracie, disponível em www.stf.jus.br, acesso em 28.10.2010.

_____, STJ, REsp 976836 / RS, 1ª Seção, Rel. Min, Luiz Fux, julgado em 25/08/2010, DJe 05/10/2010, disponível em www.stf.jus.br, acesso em 28.10.2010.

_____, TRF2, AC 199850010112387, 3ª Turma Especializada, Desembargador Federal Theopilo Miguel, E-DJF2R - Data::09/09/2010, disponível em www.trf2j.jus.br, acesso em 28.10.2010.

BECK, Ulrich. *O que é a globalização. Equívocos do globalismo. Respostas à globalização*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999.

BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a outra modernidade*. Trad. Sebastião Nascimento. São Paulo: Ed. 34, 2010.

CALIENDO, P. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elviesier, 2009.

CALSAMIGLIA, Albert. Postpositivismo. In: DOXA, Alicante, 21-I, 1998.

DIAS, Hamilton Souza; FUNARO, Hugo. A insuficiência da densidade normativa da “Norma Antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT*, São Paulo, n. 146, 2007.

DI PIETRO, Adriano. *A experiência italiana*. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, 202*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariointer/anaisseminariointerelisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2010.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2003

_____. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University, 1977.

FIGUEROA, Alfonso García. *Princípios y positivismo jurídico*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1998.

GARCÍA, Macario Alemany. *El concepto y la justificación del paternalismo*. Tesis doctorales, 2005, Directores Dr. D. Manuel Atienza y Dr. D. Juan Ruiz Manero, 2005. Disponível em: <<http://descargas.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/46861618090253619754491/014591.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. *Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos*. Disponível em: <<http://d.yimg.com/kq/groups/22127195/329815936/name/Artigo>>. Acesso em: 28 out. 2010, p. 4. Para ver o artigo publicado em “Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro – estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (Org.). Planejamento tributário à luz da jurisprudência. São Paulo: LEX, 2007, p. 237-288”.

GODOY, Arnaldo Sampaio de. *Interpretação econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (business purpose) e da substância sobre a forma (substance over form)*. Biblioteca Digital *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jun. 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 7, n. 42, ano 2009.

GUERRA, Sérgio André. A tributação na sociedade de risco. *Revista Ciências Sociais*, v. 12, n. 1, 2005.

HOBBS, Thomas. *O Leviatã*. organizado por Richard Turk. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. – Why Liberty depends on taxes*. New York: WW Norton Company, 1999.

ITÁLIA, Corte di Cassazione, Sentenza n. 30055/2008. Disponível em: <<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/executeSearchGiurisprudenza.do>>. Acesso em: 30 out.2010.

_____. *Corte di Cassazione, Sentenza n. 1465 della Corte di Cassazione*. Disponível em: <<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getGiurisprudenzaDetail.do?id={3A8516ED-F5DB-42D1-9334-650ED436021B}>>. Acesso em: 30 out. 2010.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Español – Instituciones*. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

JOBIM, Nelson Azevedo. Os limites da interpretação da lei tributária e o papel do Poder Judiciário. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*, Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariointer/anaisseminariointerelisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2010.

MANRIQUE, Ricardo García. Acerca del valor moral de la seguridad jurídica. *Doxa*, nº 15-16/I, 1994, p. 477.

MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

MENDES, Conrado Hübner. *Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação*. Tese de Doutorado apresentada ao Departamento de Ciência Política da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da USP. Orientado por Álvaro de Vita, 2008.

MIX, Brian. Form and Formalism: The View from Legal Theory. *Ratio Juris*. Vol. 20, No. 1, Março 2007.

NOVOA, César García. Neutralidad fiscal en la financiación de las empresas. El caso Español. *Estudios Tributarios Europeos*, jan. 2010.

PAULA, Daniel Giotti de. A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 153, jun. 2008.

PLASTINO, Carlos Alberto. Repensando a contribuição kelseniana: uma perspectiva paradigmática. *Direito, Estado e Sociedade*, n. 32, jan/jun 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

_____. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília a. 45 n. 177 jan./mar. 2008.

- ROUANET, Sérgio Paulo. *Mal-estar na modernidade*. 2. ed. São Paulo: Cia. das Letras, 2003.
- SACCHETTO, Claudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. In: “GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITRAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- SGARBI, Adrian. *Teoria do Direito: primeiras lições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- SILVA, Vírgilio Afonso da. O Judiciário e as políticas públicas: entre transformação social e obstáculo à realização dos direitos sociais. In: SOUZA, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direitos sociais: fundamentação, judicialização e direitos sociais em espécies*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- SOUZA, Jorge Munhós de. Teoria do Diálogo: o controle judicial fraco como forma dialógica de implementar direitos sociais e econômicos. In: NOVELINO, Marcelo (org.). *Leituras Complementares de Direito Constitucional: Controle de Constitucionalidade*. 3ª edição. Salvador: Jus Podium, 2010.
- TORRES, Ricardo Lobo. *A experiência alemã*. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariointer/anaisseminariointerelisaoofis2002.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2010.
- _____. Normas Gerais Antielisivas. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*. n. 4, nov./dez. 2005, jan. 2006.
- _____. O conceito constitucional de tributo. In: BORGES, José Souto Maior; TORRES, Heleno Taveira. *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento tributário e multa qualificada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 179, ago. 2010.

VIEIRA, Oscar Vilhena. *Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF*. 2006

VILLELA, Luiz Alberto. Significado econômico da elisão tributária: perda de receita, distorções econômicas, deslocamento da carga tributária, repercussões na política fiscal e na justiça fiscal. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão fiscal, Brasília, 2002*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariointer/anaisseminariointerelisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2010.