

PRODUÇÃO BNDES

BNDES
AP / COPED
Centro de Pesquisas
e Dados



T - 1693

UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO
PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”

BNDES/PR T-1693

Autor: Lima, Roberto Guérin Barcelo

Título: Análise de um caso de incor



17014775
208801

BNDES COPED

ROBERTO GUÉRIN BARCELOS LIMA

“ANÁLISE DE UM CASO DE INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS À LUZ DOS LIMITES
DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO”

Rio de Janeiro

Roberto Guérin Barcelos Lima

**“ANÁLISE DE UM CASO DE INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS À LUZ
DOS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO”**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação
Lato Sensu da Faculdade de Direito, da Universidade
Federal Fluminense, como requisito parcial à obtenção
do título de Especialista em Direito Financeiro e
Tributário.

Orientador: Prof. Sérgio André Rocha

RIO DE JANEIRO
2010

RESUMO

O presente trabalho retoma o estudo da questão dos limites do planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. Em particular, o objetivo é examinar a oponibilidade fiscal da situação concreta na qual uma sociedade deficitária incorpora outra lucrativa do mesmo grupo econômico, com a finalidade exclusiva de contornar regra que veda à sucessora a compensação dos prejuízos fiscais acumulados pela incorporada. O primeiro capítulo contextualiza as duas principais correntes do debate sobre o planejamento tributário: o positivismo e o pós-positivismo. No segundo capítulo, o estudo recai sobre os princípios da legalidade e da tipicidade, a interpretação da norma tributária e a liberdade contratual. Em seguida, são analisadas as visões das correntes positivista e pós-positivista sobre os limites do planejamento tributário, passando do sentido e alcance do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, ao cabimento da analogia e do combate à fraude à lei no Direito Tributário. A conclusão do trabalho não ignora a evolução da metodologia do direito e a necessidade de combater-se a elisão abusiva na sociedade atual, admitindo a aplicação, também no Direito Tributário, de institutos da teoria geral do direito, como a fraude à lei, para restabelecer a eficácia do ordenamento jurídico.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Limites. Positivismo. Pós-positivismo. Incorporação às avessas. Art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Fraude à lei.

RESUMEN

El presente estudio retoma el tema de los límites del planteamiento tributario en el ordenamiento jurídico brasileño. En particular, en él se objetiva examinar la eficacia fiscal de situación concreta en la que una sociedad deficitaria incorpora a otra lucrativa del mismo grupo económico, con la finalidad exclusiva de rodear la prohibición legal a la sucesora de compensar perjuicios fiscales acumulados por la que ha sido incorporada. El primer capítulo contextualiza las principales doctrinas del debate sobre el planteamiento: el positivismo y el post-positivismo. En el segundo capítulo, el estudio discurre sobre los principios de la reserva de ley y de la tipicidad, la interpretación de la norma tributaria y la libertad contractual. En seguida, en el tercer capítulo, se examinan las perspectivas de las doctrinas positivistas y post-positivistas sobre los límites del planteamiento, desde el sentido e extensión del párrafo único del art. 116 del CTN, introducido por la LC n° 104, de 2001, hasta la aplicación de la analogía y del combate al fraude de ley en el Derecho Tributario. La conclusión no ignora la evolución de la metodología jurídica ni la necesidad de combatir la elusión abusiva en la sociedad actual, admitiéndose la aplicación en el ámbito fiscal de categorías de la teoría general del derecho, como el fraude de ley, para restablecer la eficacia del ordenamiento.

Claves: Planteamiento tributario. Límites. Positivismo. Post-positivismo. Incorporación al revés. Art. 116, párrafo único, del CTN. Fraude de ley.

LISTA DE SIGLAS

CC	Código Civil brasileiro de 2002
CCMF	Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
LC	Lei Complementar
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 PERSPECTIVAS SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO.....	10
1.1 Doutrina positivista-formalista.....	10
1.1.1 Contextualização	10
1.1.2 Princípio da estrita legalidade ou da legalidade absoluta	13
1.1.3 Tipicidade fechada.....	17
1.1.4 Interpretação mecanicista e conceitos de direito privado	20
1.1.5 Liberdade contratual	24
1.2 Perspectiva pós-positivista	26
1.2.1 Contextualização	26
1.2.2 Reflexos dos paradigmas pós-positivistas no Direito Tributário.....	30
2. LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	39
2.1 Elisão (planejamento tributário) e evasão fiscal	39
2.2 Pensamento positivista-formalista	42
2.3 Perspectiva pós-positivista	46
2.3.1 Elisão fiscal abusiva	48
2.3.1.1 Fraude à lei	51
2.3.2 Reação do ordenamento à elisão abusiva	54
2.3.2.1 Eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva	57
2.3.3 Art. 116, parágrafo único, do CTN: norma geral antielisiva	59
3 INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS	64
3.1 Incorporação às avessas como manobra típica do planejamento tributário	64
3.2 Incorporação às avessas	65
3.3 Caso concreto: incorporação às avessas com finalidade exclusivamente fiscal..	67
3.4 Caracterização do caso concreto: simulação ou negócio jurídico indireto?.....	71
3.5 Perspectiva positivista: ato lícito oponível ao Fisco	74
3.6 Perspectiva pós-positivista: elisão abusiva	75
CONCLUSÃO.....	80
REFERÊNCIAS	87

INTRODUÇÃO

A chamada “incorporação às avessas”, cuja versão mais comum consiste na absorção da sociedade controladora pela controlada, constitui hipótese típica de planejamento tributário.

Sucedendo que, como o art. 33, *caput*, do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, nega à sociedade sucessora a compensação dos prejuízos fiscais acumulados pela incorporada, para fins de apuração da renda tributável, o contribuinte inverte os fatores da operação e realiza uma reorganização societária de contornos artificiais e atípicos, porém lícitos, com a finalidade de evitar a aplicação da referida regra proibitiva e, por conseguinte, obter ganhos fiscais.

Em outros termos, para contornar a proibição estampada no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, a operação é desenhada de maneira que a empresa lucrativa seja incorporada pela deficitária (ou, desde que conduza ao mesmo efeito, que a controladora seja absorvida pela controlada), visando a possibilitar a manutenção dos prejuízos fiscais acumulados pela empresa deficitária e a sua compensação com os lucros auferidos pela superavitária incorporada.

Diante de casos assim, a Primeira Turma do STJ já entendeu, em decisão majoritária, que a “empresa incorporadora não pode compensar prejuízos apurados em determinado exercício com lucros obtidos pela incorporada, para fins de imposto de renda, por ausência de previsão legal” (Cf. Resp 307.389/RSD; rel. min. José Delgado; D.J. 17/03/2003, p. 179; disponível em <www.stj.gov.br>; acesso em 02/06/2010).

Mais recentemente, a Segunda Turma do STJ não conheceu de recurso especial interposto por uma empresa que havia incorporado outra lucrativa na parte em que aquela pleiteava a compensação de prejuízos fiscais próprios com os lucros obtidos pela incorporada, assentando que, naquela sede, não caberia o exame dos fatos que levaram o tribunal de origem a caracterizar a operação como simulação (Cf. Resp 946.707/RS; rel. min. Herman Benjamin; julgado em 25/08/2009; disponível em <www.stj.gov.br>; acesso em 02/06/2010).

Não obstante indiquem a atualidade e a relevância da matéria, as decisões acima transcritas apresentam pouco significado para o estudo dos limites do planejamento tributário que se pretende neste trabalho.

A questão tem sido apreciada com maior aprofundamento no âmbito administrativo tributário.

A despeito das particularidades de cada caso examinado, as decisões do Primeiro CCMF, nem sempre unânimes, têm se firmado invariavelmente no sentido de que, por não se tratar de conduta ilícita ou vedada, a incorporação às avessas não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, devendo produzir, portanto, todos os efeitos fiscais pretendidos pelo contribuinte (Cf. <www.conselhos.fazenda.gov.br>).

Em se tratando de incorporações envolvendo empresas ativas sob controle comum em que a intenção de poupar imposto não é exclusiva (ainda que seja relevante ou determinante), a posição do Primeiro CCMF – se não pelos seus fundamentos, mas, pelo menos, no que respeita à oponibilidade da operação ao Fisco – encontra defensores mesmo na fileira daqueles que criticam a posição clássica quanto aos limites do planejamento tributário.

Todavia, e aí está o problema, no julgamento do Recurso nº 131.653 (Sessão de 28 de fevereiro de 2003), em que foi analisada a incorporação de sociedade superavitária ativa por outra deficitária inativa após uma série de atos encadeados para esse fim, a Primeira Câmara do Primeiro CCMF assentou que a operação realizada é plenamente eficaz perante o Fisco, pois, embora atípica, encontra amparo na liberdade contratual.

Diante de tal cenário, em que o contribuinte manipula instrumentos ou formas do Direito Privado com a intenção deliberada de contornar a norma tributária, ainda que lícitamente, revela-se necessário retomar o debate sobre os limites do planejamento tributário.

Assim, o objetivo do presente trabalho é examinar a situação concreta vertida no referido julgamento da Primeira Câmara do Primeiro CCMF – qual seja, a incorporação às avessas com o

propósito exclusivo de produzir economia de imposto – à luz da polêmica questão dos limites do planejamento tributário.

No primeiro capítulo, serão analisados os dois principais pensamentos jurídicos que influem no debate sobre a elisão fiscal: o positivismo e o pós-positivismo. Pretende-se contextualizar historicamente as duas correntes e apresentar as perspectivas de cada uma sobre temas diretamente relacionados com o objeto deste estudo, como os princípios da legalidade e da tipicidade, a interpretação da norma tributária, a liberdade contratual e a justiça fiscal.

O segundo capítulo será dedicado ao estudo dos pensamentos positivista e pós-positivista sobre os limites do planejamento tributário. Objetiva-se, outrossim, analisar diferentes óticas sobre o significado, o alcance e a aplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC 104, de 10.01.2001.

No terceiro capítulo, o estudo recairá sobre a situação concreta examinada pela Primeira Câmara do Primeiro CCMP no julgamento do Recurso nº 131.653, acima referido, que será delineada e caracterizada. Por fim, a questão será analisada sob as principais perspectivas doutrinárias sobre o planejamento tributário.

Ressalte-se que o presente trabalho abeberar-se-á em grande parte nos estudos já realizados pela doutrina pátria sobre o tema da elisão fiscal, uma vez que se pretende analisar hipótese típica de planejamento tributário diante do ordenamento jurídico brasileiro. Não obstante, recorrer-se-á mais de uma vez a contribuições da doutrina estrangeira, sobretudo no tocante a temas e institutos gerais do direito que são válidos tanto lá como aqui.

Por fim, quanto à abordagem do tema, será adotada uma perspectiva que não desconhece a importância dos valores na aplicação do direito, tampouco o papel criativo do intérprete da norma jurídica. Tal leitura se revela inevitável no contexto de um Estado Democrático de Direito como o nosso, ainda marcado por um quadro de profunda desigualdade social, em que, como bem observa Marçal Justen Filho (1999, p. 86), o principal conflito de interesses já não se põe

entre o Estado e o contribuinte, mas, sim, entre os detentores de capacidade contributiva e aqueles destituídos de riqueza, que dependem das prestações do Estado para sobreviver.

1 PERSPECTIVAS SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO

A questão sobre os limites do planejamento tributário constitui uma das principais arenas do Direito Tributário em que se confrontam as doutrinas positivista-formalista e pós-positivista.

Nesse sentido, convém analisar inicialmente os contornos das duas principais correntes ideológicas do Direito Tributário brasileiro.

1.1 Doutrina positivista-formalista

1.1.1 Contextualização

Conforme leciona Ricardo Lobo Torres (2005, p. 408), o positivismo formalista – também conhecido como cientificista ou pandetista – floresceu na Europa liberal da segunda metade do século XIX, caracterizando-se pela exacerbação do princípio da legalidade.

A preeminência dada pelo positivismo formalista à lei como fonte do direito se explica pela influência das ideias liberais.

Para os iluministas não bastava a monopolização do direito por parte do Estado, ideia tão cara ao absolutismo, que também foi acolhida pelo pensamento liberal como forma de limitar o poder dos juízes. Era preciso ainda que a produção da norma jurídica não fosse atribuída à arbitrariedade do príncipe (BOBBIO, 2006, pp. 38-39).

Assim, o dogma da onipotência do legislador, comum tanto à concepção absolutista como à liberal, encontra na última dois expedientes para proteger o cidadão contra os abusos do

príncipe: a separação dos poderes, que subordina o governo à lei aprovada por um órgão colegiado; e a representatividade do poder legislativo (BOBBIO, 2006, p. 39).

De acordo com a teoria de Montesquieu, mais do que uma mera técnica de divisão de trabalho, a separação dos poderes representava para o cidadão uma garantia de segurança do direito, uma vez que impunha a subordinação dos juízes ao texto da lei:

Assim, segundo Montesquieu, a decisão do juiz deve ser uma reprodução fiel da lei: ao juiz não deve ser deixada qualquer liberdade de exercer sua fantasia legislativa, porque se ele pudesse modificar as leis com base em critérios eqüitativos ou outros, o princípio da separação dos poderes seria negado pela presença de dois legisladores: o verdadeiro e o próprio juiz que poria subrepticiamente suas normas, tornando assim vãs as do legislador (Ibidem, p. 40).

Nessa mesma linha, Beccaria desenvolveu na seara do direito penal o princípio da estrita legalidade a partir de sua obra clássica “Dos delitos e das penas”, de 1764. Enunciou, assim, a máxima *nullum crimen, nulla poena sine lege*, segundo a qual seria vedado ao juiz não só a aplicação de penas fora dos casos e dos limites previstos em lei, mas também a própria interpretação da norma jurídica (Ibidem, pp. 40-41).

Influenciado por essas ideias da primeira fase do Estado Liberal, o positivismo formalista se ampara na “crença de que a lei geral e abstrata é apta a garantir a liberdade e a limitar o Estado” (TORRES, 2005, pp. 408-409).

Para além do contexto ideológico-político, António Menezes Cordeiro (2008, XIII-XIV) destaca que principal nota do positivismo jurídico é “a recusa de quaisquer referências metafísicas” no estudo do direito.

Ensina Bobbio (Op. cit., p. 136) que o positivismo jurídico deita um olhar cientificista sobre o direito, desprezando qualquer consideração fundada em juízos de valor. Para os positivistas, portanto, o direito interessa como fato; e não como valor.

Por sua vez, o formalismo jurídico – que se encontra na base do positivismo cientificista – afirma a contraposição entre o Direito e a Moral, reduzindo o primeiro a um mero esquema

idealista que se encerra em sua própria estrutura e se isola da realidade dos fatos e do contexto social sobre os quais atua (CORDEIRO, 2008, XII e XIII).

Todo esse arcabouço filosófico e metodológico – que, conforme leciona António Menezes Cordeiro (Ibidem, XV-XVI), deixou profundas marcas no pensamento jurídico do século XX¹ – ingressou tardiamente no Brasil, quando o positivismo formalista já se encontrava em declínio por toda a Europa, influenciando os autores do Código Tributário Nacional:

No Brasil, o positivismo formalista é temporão. Afirma-se a partir da publicação do Código Tributário Nacional (1965) e tem a nítida intenção de promover o predomínio da nascente burguesia brasileira mediante o apoio financeiro do Estado. Quando já havia declinado na Europa, o relativismo kelseniano passa a ser o mentor do positivismo normativista no nosso direito tributário (...) (TORRES, 2005, p. 409).

Como se observa, o positivismo que preponderava há mais de um século na Europa liberal ainda fornece, anacronicamente, as bases para o estudo hodierno do Direito Tributário no Brasil.

Como resultado, para além da metodologia positivista-formalista na aplicação do direito, predomina em nosso Direito Tributário uma ideologia de fortes traços liberais.

Nesse contexto, o tributo é considerado uma agressão do Estado à liberdade e ao patrimônio do indivíduo².

Diante disso, é comum a afirmação de que no Direito Tributário se reclama o mesmo grau de proteção conferido ao indivíduo na arena do Direito Penal, mediante o reforço do princípio da legalidade, que se converte em reserva absoluta de lei, e a reafirmação de outros postulados que visam a garantir a segurança jurídica dos contribuintes (DERZI, 2007, p. 124).

¹ Diz o autor na passagem em referência: “O formalismo e o positivismo, apresentados, respectivamente, como o predomínio de estruturas gnoseológicas de tipo neo-kantiano e como a recusa, na Ciência do Direito, de considerações não estritamente jurídico-positivas, constituem o grande lastro metodológico do século vinte”. (Op. cit., p. 409).

² Sobre o tema, a posição de Ives Gandra da Silva Martins (1988, p. 31) é extremada, mas revela bem a ideologia predominante na doutrina brasileira: “Do ponto de vista estritamente jurídico, por ser a norma tributária uma norma de rejeição social, o sujeito passivo é protegido por princípios fundamentais, como o da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta de lei formal, e só pode ser obrigado a fazer o que na lei estiver”.

A maior parte da doutrina, inclusive no Brasil, fixa o marco histórico do autoconsentimento no ano de 1215, quando da assinatura da Magna Carta inglesa, que foi imposta pelos barões para limitar os poderes do rei João Sem Terra. Entretanto, não são poucas as vozes que apontam antecedentes ainda mais remotos para o princípio da legalidade tributária⁴, criticando, inclusive, aqueles que consideram a Magna Carta uma expressão legítima da ideia do autoconsentimento^{5 6}.

Seja como for, é preciso sublinhar que os séculos que separam as primeiras expressões do autoconsentimento e o princípio da legalidade tributária tal como é concebido hoje, abrem necessariamente um fosso de significado entre as duas figuras. Por mais que uma ideia possa se reconduzir a outra, sobretudo no plano figurativo ou alegórico, o fato é que as marcantes diferenças entre os seus contextos históricos não podem ser relegadas⁷.

Com efeito, Casalta Nabais (2004, p. 327) leciona que, surgida na Idade Média, a exigência de prévio consentimento para a cobrança de encargos compulsórios apresentava função exclusivamente garantística, visando a assegurar a liberdade pessoal e a segurança jurídica dos membros das comunidades estamentais (nobreza e clero) e limitar a arbitrariedade do monarca.

A seu turno, muito embora o princípio da legalidade tributária tenha surgido no Estado Liberal como uma reação da burguesia à tributação arbitrária calcada na necessidade do Estado Absolutista⁸, a evolução do Estado de Direito, sobretudo ao longo do século XX, alterou profundamente a feição do referido princípio, que, por si só, conforme acentua Casalta Nabais (Ibidem, p. 339), já não pode garantir a “produção de um direito fiscal justo decorrente do consentimento dos contribuintes”.

⁴ Com amparo na lição de Victor Uckmar, Sergio Pyhrro cita a cruzada contra Saladino na Inglaterra, em 1188, e as Cortes na Espanha, já em 1091, que tinham a atribuição de legitimar a arrecadação de meios financeiros para o rei, como exemplos mais remotos e apropriados do autoconsentimento (2008, p. 24-25).

⁵ “Seus antecedentes históricos [do princípio da legalidade] são, geralmente, apontados no art. 39 da Carta Magna inglesa, de 1215, em que pese o caráter individualista, restrito e meramente processual com que ali constou” (DERZI, 2007, p. 119).

⁶ Sergio Pyhrro (Loc. cit.) ressalta que “a fórmula pela qual, na Magna Carta, o Rei auto-limitou seu poder de criar encargos compulsórios sem prévia anuência dos súditos fazia menção a exigências que não guardam adequada correlação com o desenho atual dos tributos”.

⁷ “Não podemos, porém, esquecer que a ideia de autotributação medieval tem um sentido e um alcance bem diferentes dos do actual princípio da legalidade fiscal, mesmo que se aceite continuar este, de algum modo, a reconduzir-se àquela ideia, que assim terá permanecido ao longo de mais de sete séculos” (NABAIS, 2004, p. 325).

⁸ “A legalidade, no liberalismo, substitui a Razão de Estado que prevalecia no patrimonialismo e no absolutismo”. (TORRES, 2005, p. 406).

De fato, hodiernamente, em função da descrença na infalibilidade da lei (crise do sistema representativo) e do espaço cada vez maior de atuação confiado ao Poder Executivo, o princípio em foco já não reflete com exatidão a ideia de autoconsentimento⁹.

Assim, a função garantística representa o único elo entre o vetusto instituto do autoconsentimento e o princípio da legalidade tributária do Estado Democrático de Direito, que, diferentemente daquele, conhece também outras funções e convive com outros princípios igualmente valiosos¹⁰.

Como lembrado por José Casalta Nabais (2004, p. 344), é justamente o reconhecimento da feição garantística da legalidade tributária que reconduz ao entendimento comum nos estados democráticos sobre a necessidade de uma reserva de lei em sentido formal, ainda quando não haja formulação constitucional expressa do princípio.

Na CRFB, o princípio da legalidade tributária ou da reserva legal está previsto no art. 150, I, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
(...)

Como visto, significa dizer que, em regra¹¹, somente lei em sentido formal, aprovada pelo Poder Legislativo, pode instituir ou majorar tributos.

⁹ “De um lado, a lei já não está acima de qualquer suspeita, violando com alguma frequência os direitos dos cidadãos, mormente os da(s) minoria(s) vencida(s) no parlamento. De outro, o executivo já não se apresenta com o carimbo de inimigo número um das liberdades, uma vez que, para além da indiscutível legitimidade democrática de que actualmente goza, está frequentemente em melhores condições, mormente de ordem técnica, do que o parlamento para ser o suporte da ideia de direito e tutelar as exigências tradicionalmente imputadas à ideia de autoconsentimento dos impostos subjacentes à legalidade fiscal”. (NABAIS, 2004, pp. 339-340).

¹⁰ José Casalta Nabais (Ibidem, pp. 340-343) realça a sobrevivência da função garantística da legalidade tributária nos dias atuais, reconhecendo, todavia, a coexistência de outras funções do princípio, como, por exemplo, a de permitir ao parlamento a direção política da ação do Estado, a de compensar a impossibilidade de funcionamento dos testes de proporcionalidade no âmbito dos impostos e a de assegurar uma decisão centralizada sobre a cobrança dos encargos fiscais.

¹¹ A respeito das exceções à reserva de lei formal, Luciano Amaro (2008, p. 116) leciona: “Para uns poucos impostos e para a contribuição de intervenção no domínio económico, há exceções restritas à regra da reserva de lei formal, nas quais a Constituição se conforma com a mera reserva de lei material, traduzida em ato do Poder Executivo. As exceções atêm-se à possibilidade de alteração, por ato do Poder Executivo, das alíquotas legalmente fixadas”.

Yonne Dolacio de Oliveira (2001, p. 113) resume bem o alcance do princípio da legalidade tributária:

O princípio [da legalidade] é uma limitação do poder de tributar, que reserva de modo exclusivo à lei escrita, proveniente do Legislativo, a criação ou majoração dos tributos. Fato relevante é que essa limitação continue ligada à clássica separação dos Poderes, que alcançou grande repercussão por intermédio de Montesquieu, objetivando a liberdade do cidadão contribuinte contra a concentração e o desvio de poder.

Cumpra registrar que a doutrina é quase unânime em destacar a diferença de conteúdo e alcance entre os princípios constitucionais da legalidade desenhados no art. 5º, II, e no art. 150, I, da CRFB.

De um lado, o princípio da legalidade genérica, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II, da CRFB), não impede que a lei autorize o Poder Executivo a criar obrigações, dentro dos limites da delegação, às quais deverão se sujeitar os particulares. Por sua vez, e aí está a diferença, o princípio da legalidade tributária opera como verdadeira reserva de lei formal, de modo que somente lei – aprovada pelo Poder Legislativo – pode instituir ou aumentar tributo (observadas as exceções ou mitigações previstas pela própria CRFB).

Nesse sentido, Luciano Amaro (2008, p. 112) afirma que “a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos (...)”.

Da mesma forma, Carrazza (2005, p. 229) entende que o princípio da legalidade, já assegurado genericamente como garantia individual no art. 5º, II, da CRFB, tem a sua intensidade reforçada no Direito Tributário.

Todavia, para a corrente positivista-formalista, o princípio da reserva legal no Direito Tributário não é tão-somente “uma limitação formal das fontes de criação [da norma] jurídica¹²”, tal como admitido unanimemente pela doutrina.

¹² A expressão é recorrente na obra de Misabel Derzi (2007, p. 124).

Para além do aspecto formal do princípio, o positivismo formalista aponta a exigência de uma reserva absoluta de lei ou legalidade estrita no Direito Tributário. Significa dizer que o legislador deve descrever exaustivamente o fato gerador do tributo, não deixando margem à discricionariedade do intérprete da lei.

Alberto Xavier (2002, p. 17) sustenta que “reserva ‘absoluta’ significa a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto”.

Como se observa, sob a ótica da reserva absoluta, o princípio da legalidade passa então a exigir que a lei aprovada pelo Poder Legislativo represente mais do que uma fonte formal exclusiva para a criação e aumento de tributo: a lei deve delimitar precisamente o critério para a sua aplicação no caso concreto.

1.1.3 Tipicidade fechada

A formulação do princípio da tipicidade fechada se deve a Alberto Xavier, principal voz do positivismo formalista no Brasil¹³.

De acordo com o citado autor, o princípio da legalidade absoluta no Direito Tributário apresenta como corolários o princípio da seleção¹⁴, o princípio do *numerus clausus*¹⁵, o princípio do exclusivismo¹⁶ e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada¹⁷, que se complementam para garantir a segurança jurídica e a liberdade contratual do contribuinte. Assim,

¹³ “No Brasil, destacou-se Alberto Xavier [como referência do movimento positivista], autor também da expressão legalidade absoluta e tipicidade fechada, que conquistou corações e mentes entre nós, complementando a ideologia do autoritarismo” (TORRES, 2005, pp. 420-421).

¹⁴ “O princípio da seleção significa que o legislador não pode descrever o tributo pela utilização de conceito ou cláusula geral abrangendo todo o quadro das situações tributáveis (...)” (XAVIER, 2002, p. 18).

¹⁵ Segundo Alberto Xavier, tal princípio complementa o da seleção, impondo a descrição do tributo mediante uma tipologia taxativa (Ibidem).

¹⁶ “O princípio do exclusivismo exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só absolutamente necessário como também suficiente à tributação.” (Ibidem).

¹⁷ “O princípio da determinação ou da tipicidade fechada (...) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta”. (Ibidem).

na concepção do seu formulador no Brasil, o princípio da tipicidade fechada exige que os elementos do tributo sejam descritos integralmente pelo legislador, de forma precisa e taxativa, mediante a utilização de conceitos determinados, de modo a possibilitar aos contribuintes o prévio conhecimento dos fatos e situações submetidos à tributação (XAVIER, 2002, p. 19).

Registre-se que, para Alberto Xavier, não obstante já implícito na própria enunciação constitucional do princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CRFB), o princípio da tipicidade encontra formulação específica no art. 146, III, “a”, da CRFB, segundo o qual cabe à lei complementar delinear o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo dos impostos previstos na Carta Magna:

Com a Constituição de 1988 o princípio da tipicidade de tributação foi consagrado de modo explícito pela própria Constituição, ao definir o papel da lei complementar em matéria tributária.

A alínea a) do inciso III do art. 146 da Constituição Federal representa em matéria de impostos, uma explicitação do princípio da legalidade da tributação, constante do art. 150, I, segundo o qual é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Referido preceito é consequência do *método bifásico* de “estabelecimento” dos tributos, que comporta os dois momentos da sua regulação, por via complementar, e da sua instituição (...), por via de lei ordinária.

A alínea a) do inciso III do art. 146 nada mais é que a consagração do *princípio da tipicidade da tributação*, o qual impõe que a lei (complementar) defina os “elementos essenciais” dos tributos, que são o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte. (Ibidem, 2002, pp. 21-22; grifos do autor).

Tal doutrina da tipicidade sempre contou (e ainda conta) com muitos seguidores no Brasil.

Nesse sentido, Yonne Dolácio de Oliveira (2001, p. 125) leciona que “o princípio da tipicidade é uma exigência dirigida ao legislador de proceder a [uma] rigorosa e exaustiva definição das notas características ou elementos do tipo legal, que são sempre necessários”.

Carrazza (2005, p. 246) também se filia à corrente positivista-formalista, resumindo a tipicidade no Direito Tributário da seguinte forma:

A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar conceitos indeterminados, fórmulas, abertas ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis.

Sobre o tema se destaca o posicionamento de Misabel Derzi, conforme se verá a seguir.

Em aprofundado estudo sobre o tipo no Direito Penal e no Direito Tributário, a autora demonstra que o termo cunhado por Alberto Xavier – *tipicidade fechada* – não exprime adequadamente o fenômeno a que pretende se referir.

De acordo com Misabel Derzi (2007, p. 75), o tipo em sentido estrito “é um sistema elástico de características, não limitadas, renunciáveis, vale dizer, características que podem até faltar em certos objetos, os quais, apesar disso, são dados como típicos”, que permite o reconhecimento de fenômenos com notas comuns e a sua ordenação em escala comparativa (Ibidem, p. 57).

Portanto, conforme ressalta a autora, como ordem criada a partir de uma “abstração generalizante” do fenômeno médio, o tipo se apresenta como um molde aberto e fluido que comporta graduações, não guardando qualquer parentesco com as ideias de determinação e conceito classificatório ou fechado que emergem do impropriamente chamado princípio da tipicidade da tributação (Ibidem, p. 69).

Apesar da pertinente crítica que faz ao emprego do termo “tipicidade” no Direito Tributário, a autora não se afasta do pensamento dominante quanto à necessidade de ampla determinação do fato gerador do tributo.

Com efeito, muito embora reconheça a existência de conceitos indeterminados ou carentes de especial valoração no Direito Tributário, Misabel Derzi sustenta que a legalidade estrita e a segurança jurídica determinam a utilização de conceitos classificatórios rígidos na descrição do fato gerador do tributo:

Onde quer o legislador reforçar a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colher então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados. A rigor, o conhecido princípio da “tipicidade”, no direito penal e no direito tributário, cede lugar ao da especialidade ou especificidade conceitual. (Ibidem, p. 126).

Como se observa, o dito princípio da tipicidade fechada, que Misabel Derzi (Ibidem) prefere denominar princípio da especialidade ou especificidade conceitual, constitui a um só

tempo uma exigência dirigida ao legislador para definir com precisão todos os elementos do tributo e uma restrição ao papel do intérprete da norma de incidência tributária.

1.1.4 Interpretação mecanicista e conceitos de direito privado

A afirmação dos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada no Direito Tributário não se limita, respectivamente, à exigência de reserva formal de lei ou de descrição abstrata de todos os aspectos do fato gerador do tributo.

De nada serviria em termos de segurança jurídica impor ao legislador um modelo para a criação (e o aumento) do tributo, se a ideia de legalidade estrita (e de tipicidade) não trouxesse também uma limitação ao ofício do intérprete da norma tributária.

Como visto, a própria teoria iluminista da separação dos poderes não se limitava a retirar dos juízes o poder formal de criar a regra jurídica. Com efeito, para garantir a segurança dos cidadãos e preservar a onipotência do legislador, Montesquieu já defendia que não poderia haver nenhum traço de subjetivismo na aplicação da lei pelos juízes (BOBBIO, 2006, p. 40).

No Direito Tributário brasileiro, o já analisado princípio da tipicidade fechada reflete bem a lição do célebre iluminista, uma vez que, conforme Alberto Xavier (2002, p. 18), mais do que definir todos os aspectos do fato gerador do tributo, o legislador deve fornecer o conteúdo da decisão para o caso concreto, afastando qualquer valoração por parte do aplicador da norma de imposição tributária¹⁸.

Nesse sentido, a partir da doutrina da separação dos poderes disseminada por Montesquieu, Beccaria concebeu a teoria do silogismo na aplicação das leis, segundo a qual a

¹⁸ Ainda nesse sentido, Alberto Xavier destaca: “O princípio da tipicidade da tributação encontra-se estreitamente relacionado não só com o princípio da segurança jurídica, mas também com o princípio da separação de poderes, enquanto determina regras quanto à formulação das leis, tendo em vista impedir que a função legislativa do Poder Legislativo (ao qual foi constitucionalmente atribuída a competência exclusiva quanto à criação e aumento de tributos) possa vir a ser exercida, ainda que de modo indireto ou oblíquo, pelo Poder Executivo e pelo Poder Judiciário.” (Op. cit., p. 26).

atividade do juiz deve se resumir a um silogismo perfeito, em que a premissa maior é a lei, a menor, o fato conforme ou não à descrição legal, e a consequência, a aplicação ou não da norma jurídica ao caso concreto (BOBBIO, 2006, p. 41).

Assim, com respaldo nos dogmas da separação dos poderes e da onipotência do legislador, o positivismo formalista trata da interpretação da norma jurídica como uma operação lógico-dedutiva, em que cabe ao aplicador da lei “explicitar com meios puramente lógico-rationais o conteúdo das normas jurídicas já dadas” (Ibidem, p. 212), e não produzir o direito.

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado (2005, p. 114) leciona que, para a doutrina tradicional, “interpretação é atividade lógica pela qual se determina o significado de uma norma jurídica”. Acrescenta ainda que o “intérprete não cria, não inova, limitando-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude, declarando-lhe o significado e o alcance”.¹⁹

De outro lado, é sabido que, no positivismo formalista, a chamada dogmática do direito, método lógico-dedutivo de elaboração de conceitos e máximas abstratos a partir do próprio ordenamento jurídico, fornece os instrumentos (lógico-rationais) necessários à operação silogística de interpretação da norma jurídica:

O juspositivismo tem uma concepção formalista da ciência jurídica, visto que na interpretação dá absoluta prevalência às formas, isto é, aos conceitos jurídicos abstratos e às deduções puramente lógicas que se possam fazer com base neles, com prejuízo da realidade social que se encontra por trás de tais formas, dos conflitos de interesse que o direito regula, e que deveriam (segundo os adversários do positivismo jurídico), guiar o jurista na sua atividade interpretativa. (BOBBIO, op. cit., p. 221).

Portanto, tendo em vista o viés lógico-dedutivo e a prevalência do elemento declarativo sobre o criativo ou produtivo na atividade do intérprete, revela-se correto afirmar que o positivismo formalista adota uma teoria da interpretação meramente mecanicista (Ibidem, p. 133).

¹⁹ Interessante notar que Hugo de Brito Machado não adere à doutrina tradicional nesse particular. Confira-se: “A rigor, todos os métodos de interpretação conduzem apenas a um resultado *possível*, mas não oferecem um resultado que seja o único correto. A ciência jurídica é incapaz de oferecer o exato significado de uma norma. Pode apenas oferecer suas *possíveis significações*. Daí por que o órgão aplicador do Direito, ao aplicar uma das várias interpretações possíveis, realiza ato de criação normativa impregnado de sua própria vontade”. (Op. cit., p. 116, grifos do autor).

José Maria A. de Andrade registra que a metodologia lógico-dedutiva de aplicação da norma jurídica teve forte acolhida no Brasil, sobretudo no que se refere à teoria da subsunção:

A subsunção refere-se à realização concreta do direito por meio do raciocínio silogístico, que tem como premissa maior o princípio aplicando e, como menor, o fato decidendo. O intérprete seria o ator de uma operação estéril, já que mero declarador do conteúdo preexistente do princípio ou da regra interpretanda. (2006, p. 50).

Geraldo Ataliba (2001, p. 69), em sua obra clássica sobre a hipótese de incidência tributária, define a subsunção como “o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei”, sendo certo “que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.

O referido autor ressalta que o nascimento da obrigação tributária depende exclusivamente dessa conformação precisa e rigorosa do fato concreto ao modelo abstrato desenhado pelo legislador (hipótese de incidência), acrescentando que, “[s]e não houver subsunção, estar-se-á diante de fato irrelevante para o direito tributário” (Ibidem, p. 68).

Também assim, Alberto Xavier assevera:

A aplicação da norma tributária a um caso concreto traduz-se num raciocínio lógico subsuntivo que tem como premissa maior a norma tributária geral e abstrata, como premissa menor a situação fática da vida apresentada ao órgão de aplicação do Direito e como conclusão um juízo afirmativo ou negativo acerca da correspondência da referida situação fática à hipótese normativa. (2002, p. 34).

Por sua vez, a reverência a conceitos e formas abstratos, que é a marca registrada da dogmática do direito, reaparece na interpretação dada pela doutrina tradicional aos artigos 109 e 110 do CTN, previstos em capítulo dedicado à aplicação das normas tributárias, nos seguintes termos:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências.

Quanto à interpretação tradicional da regra contida no art. 109 do CTN, conforme acima transcrito, é possível resumi-la na afirmação de que os conceitos ou as formas de direito privado não podem ser desprezados pelo intérprete da norma tributária que os acolhe em seu pressuposto, salvo se o legislador (tributário) houver alterado expressamente os seus contornos ou efeitos para fins tributários.

Portanto, no silêncio do legislador, os institutos de direito privado que tenham sido abrigados (referidos) na hipótese de incidência tributária devem ser interpretados tal como o são em sua seara de origem, não podendo o aplicador da norma atribuir-lhes sentido diverso.

Nesse sentido, Luciano Amaro (2008, p. 218) sustenta que, de acordo com o art. 109 do CTN, “o instituto de direito privado é ‘importado’ pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transformações”, acrescentando que, caso o legislador queira alterar o seu sentido para fins fiscais, deve fazê-lo de modo expresso.

Alberto Xavier sintetiza bem o entendimento da doutrina tradicional sobre o alcance do art. 109 do CTN:

Com efeito, o que o art. 109 do CTN prescreve é que a interpretação dos institutos, conceitos e formas de direito privado – eventualmente utilizados nas hipóteses de incidência das normas tributárias – devem ser pesquisados, interpretados à luz dos princípios gerais de direito privado, como mandam os cânones clássicos da teoria da interpretação, e não à luz de uma pretensa consideração econômica. (2002, pp. 42-43).

No que concerne ao art. 110 do CTN, a doutrina tradicional o interpreta como uma limitação à faculdade prevista no artigo anterior quanto à alteração legal do alcance e conteúdo dos conceitos de direito privado utilizados pela CRFB para definir competências tributárias.

Não por acaso, aliás, para muitos, o art. 110 do CTN está mais para uma regra de limitação de competência do que propriamente um mandamento dirigido ao intérprete da norma tributária:

Esse preceito, como já dissemos no capítulo atinente à competência tributária, está mal posicionado no art. 110, inserido entre as regras de *interpretação* do direito tributário. Com efeito,

o artigo não contempla preceito sobre *interpretação*; trata-se de comando dirigido ao *legislador*. Não ao intérprete, mas sim ao legislador que o dispositivo diz que, em tais ou quais circunstâncias, a lei não pode modificar este ou aquele conceito. (AMARO, 2008., p. 220; grifos do autor).

Seja como for, está claro que, na concepção da doutrina tradicional, sempre que a norma tributária (inclusive a de competência tributária) faz referência a institutos, formas ou conceitos já definidos em outros quadrantes do direito, o intérprete deve acolhê-los em seu sentido original (ou técnico).

Como resultado, a doutrina tradicional sói sustentar que o alargamento da hipótese de incidência por parte do intérprete, para atribuir sentido diverso a instituto de direito privado previsto na norma tributária, resultaria em emprego de analogia, esbarrando, assim, na vedação do art. 108, parágrafo único, do CTN (“O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”):

(...) se o intérprete pudesse pesquisar o conteúdo econômico deste ou daquele negócio jurídico, para, à vista de sua similitude com o conteúdo econômico de outro negócio, estender para o primeiro a regra de incidência do segundo, o fato gerador do tributo deixaria de corresponder à previsão legal abstrata (princípio da reserva de lei); o campo estaria aberto para a criação de tributo por analogia (já que a “razão econômica” seria a mesma nas duas hipóteses) (...) (AMARO, op. cit., pp. 228-229).

1.1.5 Liberdade contratual

De acordo com a doutrina tradicional, enquanto, de um lado, os princípios da legalidade estrita e da tipicidade exigem uma definição precisa e exaustiva do fato gerador do tributo, em homenagem à segurança jurídica, de outro, as cláusulas constitucionais da liberdade e da propriedade privada, estampadas no art. 5º, II e XXII, respectivamente, da CRFB, e seus corolários, asseguram aos indivíduos o direito de auto-organização de seus negócios, admitindo a opção pela via lícita fiscalmente menos onerosa.

Alberto Xavier resume com clareza o duplo alcance da legalidade na tributação e a sua influência sobre as escolhas do contribuinte:

O princípio da legalidade de tributação tem, assim, uma *função proibitiva* enquanto garantia e uma *função permissiva* enquanto fonte de liberdade.

Este espaço configura-se assim, do ponto de vista jurídico-dogmático como uma “liberdade” ou “direito de liberdade” – caracterizada essencialmente pela *alternativa de comportamentos* – já que o cidadão pode livremente optar pelas condutas fiscalmente menos onerosas, face ao catálogo rígido de tributos que, por sua vez, garante a segurança jurídica da própria escolha face à previsibilidade da ação estatal.” (XAVIER, 2002, p. 34).

Em suma, diante da certeza quanto aos limites de aplicação da norma de incidência tributária, o contribuinte dispõe de ampla liberdade para optar entre a concretização do fato gerador ou uma outra estrutura negocial que lhe favoreça fiscalmente, desde que empregue meios lícitos.

Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira (2001, p. 319) sustenta que “ninguém é obrigado a praticar os atos ou negócios que acarretem incidências de tributos, ou de tributos mais onerosos”.

Adiante, o referido autor acrescenta o seguinte:

(...) à luz da liberdade de não fazer o que a lei não impõe e de fazer o que a lei permite, é lícito ao sujeito passivo não adentrar a situação legal de tributação, nada lhe forçando a tanto apenas para carrear recursos do seu patrimônio particular para o erário público. Daí ser legítimo o planejamento tributário que procure a prática de atos e negócios não inseridos nas situações legais de tributação, ou inseridos em situações legais de menor tributação. (Ibidem, p. 320).

Na mesma trilha, Sacha C. Navarro Coêlho (2006, p. 45) afirma que o contribuinte é livre para “alterar os passos da sua vida, dos seus negócios, atos e patrimônio, visando apenas a economizar tributos (...), desde que o faça sem violar o direito da Fazenda Pública”, para significar, assim, que, se e enquanto não materializado o fato gerador do tributo, nada se pode opor à liberdade de conduta.

Para Luciano Amaro (2008, p. 235), muito além de uma liberdade de escolha para a obtenção de economia fiscal, o planejamento tributário no âmbito empresarial constitui uma “obrigação do administrador, a quem incumbe zelar pela preservação do patrimônio da sociedade”.

1.2 Perspectiva pós-positivista

1.2.1 Contextualização

O termo “pós-positivismo” que se adota no presente trabalho pretende rotular a escola doutrinária do direito que emerge na segunda metade do século passado, a partir do esgotamento do modelo teórico do positivismo jurídico²⁰.

Para melhor caracterizar o pensamento pós-positivista e, em especial, os seus reflexos no Direito Tributário, cumpre antes discorrer brevemente sobre o contexto histórico e a mudança de paradigma verificada durante a passagem do Estado Liberal para o Estado Democrático de Direito.

Pois bem, as revoluções burguesas do final do século XVIII marcam a transição do Estado Absolutista para o Estado Liberal. Como resultado, os ideais iluministas passam a integrar os principais textos políticos da época, com destaque, no plano tributário, para o princípio da legalidade:

O princípio da legalidade tributária foi incorporado por todos os grandes textos constitucionais do Estado de Direito [nos primeiros anos do Estado Liberal]. A Declaração de Direitos (*Bill of Rights*) inglesa dizia ser ilegal “levantar dinheiro para uso da coroa sob pretexto de prerrogativa, sem permissão do parlamento”. Na Constituição dos Estados Unidos reservou-se ao Congresso o poder de criar tributos. Na França a Declaração de Direitos e a Carta de 1814 proclamaram o princípio da legalidade. Na Espanha traduziu-se no princípio da anualidade. (TORRES, 2005, p. 407; grifos do autor).

Na França, a positivação dos valores burgueses – movimento que fica conhecido como codificação – representa a superação do jusnaturalismo em nome da segurança jurídica, como forma de assegurar as conquistas da classe emergente contra as arbitrariedades do Estado.

²⁰ “O Direito, a partir da segunda metade do século XX, já não cabia mais no positivismo jurídico”. (BARROSO, 2003, p. 28).

Sobre esse movimento de assimilação do direito natural em textos escritos, que marca o abandono do jusnaturalismo e a ascensão do positivismo, Luís Roberto Barroso destaca o seguinte:

O advento do Estado liberal, a consolidação dos ideais constitucionais em textos escritos e o êxito do movimento de codificação simbolizaram a vitória do direito natural, o seu apogeu. Paradoxalmente, representaram, também, a sua superação histórica. No início do século XIX, os direitos naturais (...) haviam se incorporado de forma generalizada aos ordenamentos positivos. Já não traziam a revolução, mas a conservação. (...) (2003, p. 22-23).

Afinal, como leciona Ricardo Ribeiro (2008b, p. 312), “aos burgueses não seria mais adequado recorrer ao plano dos valores quando o seu próprio ideário já fora positivado pelo ordenamento liberal”.

Nesse cenário, surge o positivismo jurídico em seu matiz formalista como afirmação do racionalismo iluminista, caracterizando-se pela exacerbação do princípio da legalidade, que passa a se confundir com o conceito de liberdade (TORRES, 2005, p. 408), e pelo “esforço de transformar o estudo do direito numa verdadeira e adequada *ciência*” (BOBBIO, 2006, p. 135) mediante o afastamento de qualquer juízo de valor.

De fato, “[e]sse culto ao texto da lei, bem como a limitação da interpretação à compreensão da sua literalidade se manifestaram no *positivismo formalista*” (RIBEIRO, op. cit., p. 312; grifos do autor), expressando a combinação dos valores liberais da onipotência do legislador e da separação de poderes com o cientificismo racionalista.

No Direito Tributário, como visto, o positivismo formalista afirma a “possibilidade de uma *legalidade estrita ou absoluta*, com os seus corolários representados pela superioridade do discurso do legislador, pela exacerbação da segurança jurídica e pela ingênua crença na possibilidade de fechamento dos conceitos jurídicos” (TORRES, 2000, p. 95; grifos do original), manifestando a ideologia liberal da aversão ao imposto.

Registre-se que a visão do tributo como agressão é própria do Estado Liberal, em que o poder político e o patrimônio são atributos de uma única classe:

[No contexto de uma sociedade censitária], em que os integrantes do corpo deliberativo do Estado é formado apenas por detentores de patrimônio ou renda, o tributo é visto sempre como uma agressão. O tributo é visto como uma relação predominantemente de império, de autoridade, de mando, de alguém que tem o poder de fato, e vai buscar de determinada classe (...) uma quota do seu patrimônio para atender às despesas do Estado. (GRECO, 2008, p. 27).

Todavia, com a pressão do marxismo e da doutrina social da Igreja no final do século XIX, o Estado Liberal sofre forte abalo, cedendo lugar, paulatinamente, ao Estado Social ou do Bem-Estar Social, que se afirma por boa parte do século XX, apresentando como nota principal o intervencionismo do Estado na economia e a permanente “busca da Justiça Social e da igualdade material, a partir de prestações estatais para os cidadãos” (RIBEIRO, 2008b, p. 315).

Nesse período, aflora o positivismo historicista ou sociológico, calcado na Jurisprudência dos Interesses²¹, como reação ao positivismo formalista, que se revela insuficiente para atender às demandas do Estado Social (Ibidem).

Assim, conforme leciona Ricardo Lobo Torres (2000, p. 95), o princípio da legalidade estrita que vigorava no pensamento liberal do século XIX é substituído por uma legalidade frouxa, de contornos abertos, “fundada na superioridade do papel do juiz, na possibilidade da permanente consideração econômica do fato gerador e na defesa intransigente de uma justiça fiscal surgida magicamente da realidade social”.

Entretanto, após a Segunda Grande Guerra, inicia-se o declínio do Estado intervencionista, o que se agrava na primeira metade da década de 1970 com a crise do petróleo. Nesse período, o Estado encontra dificuldades financeiras para cumprir os compromissos sociais, abalando “as expectativas do cidadão” (RIBEIRO, op. cit., p. 318).

Como resultado, na década de 1980, os governos de índole neoliberal redimensionam o Estado, “restringindo as prestações sociais e reduzindo impostos” (Ibidem).

²¹ “Para os juristas que integraram a escola da Jurisprudência dos Interesses, o legislador, como pessoa, vem a ser substituído pelas forças sociais, que são por eles denominadas de interesses, extraídos pela lei do contexto social. Assim, o centro de gravidade desloca-se da decisão pessoal do legislador para os interesses que motivaram a produção legislativa.” (RIBEIRO, op. cit., p. 316).

Na década de 1990, com o esgotamento do Estado de Bem-Estar Social, o colapso do socialismo e a revolução tecnológica dos meios de informação e comunicação, o mundo assiste aos fenômenos da globalização e do pluralismo (RIBEIRO, 2008b, p. 319).

Nesse novo cenário, o papel do Estado Nacional é redesenhado tanto no plano externo, em que emerge o poderio econômico das empresas multinacionais e dos blocos econômicos, como no interno, em que já não é possível agrupar os interesses existentes na sociedade em categorias estanques, pois, como explica Marco Aurélio Greco (2008, p. 28), “as pessoas que pertencem a certas categorias sociais, ao mesmo tempo, pertencem a outras categorias”, muitas vezes opostas.

Assim, diante da complexidade dessa nova realidade formada a partir da segunda metade do século XX, as ações do Estado se revelam ambivalentes e acarretam resultados imprevisíveis, uma vez que, conforme destaca Ricardo Ribeiro (2007a, p. 269), ao atenderem a determinado interesse, “acabam por originar outros problemas sociais e econômicos”, gerando incerteza e insegurança.

Nesse sentido, fala-se em sociedade de risco, expressão concebida pelo sociólogo alemão Ulrich Becker para designar a sociedade deste novo milênio, que se apresenta marcada pelos riscos gerados pela ambivalência da ação humana e a imprevisibilidade dos seus efeitos:

A expressão *sociedade de risco* foi cunhada [pelo] sociólogo alemão Ulrich Becker, em 1986, após o acidente nuclear de Chernobyl, na Ucrânia, para designar os dias em que vivemos, a partir da constatação de que os perigos hoje enfrentados pela humanidade são resultado dos efeitos colaterais da própria ação humana, o que acaba por gerar uma imprevisibilidade quanto às consequências das medidas adotadas e o enfraquecimento da racionalidade baseada no conhecimento do passado. (Ibidem, p. 270; grifos do autor).

Como resultado, vem ocorrendo também uma mudança de paradigma no pensamento científico (GRECO, op. cit., pp. 51-52).

Com efeito, a lógica racional-objetiva, tão cara ao positivismo formalista, já não consegue explicar um mundo que se encontra em constante transformação:

(...) o que vai acontecer amanhã será diferente de ontem. Para usar uma frase feita ‘a mesma água não passa duas vezes debaixo da mesma ponte’; o rio não é igual ao instante passado, ele sempre

muda. Segurança e certeza, portanto, só existem em relação ao passado porque este já aconteceu; mas não existem segurança e certeza absolutas para o futuro. A idéia de segurança e certeza para o futuro vinha de uma concepção de ciência objetiva que se apoiava na idéia de um mundo estático e determinista. Esta idéia de segurança e certeza, que vinha de uma ciência e de uma filosofia deterministas, foi desmentida pela realidade porque o mundo está em mutação e a existência de sistemas longe do equilíbrio é algo sempre possível de ocorrer (GRECO, 2008, p. 64).

Em verdade, como assinala Luís Roberto Barroso (2003, p. 25), “jamais foi possível a transposição totalmente satisfatória dos métodos das ciências naturais para a área de humanidades”, representada pelo esforço do positivismo jurídico em explicar e aplicar o direito a partir de uma postura objetiva e neutra, “puramente descritiva da realidade, voltada a relatar o que existe”.

Nesse cenário, os fracassos político e científico do positivismo abrem caminho para uma reaproximação entre o direito e os valores, marcando a ascensão do pós-positivismo (Ibidem, pp. 26-27).

Com efeito, conforme destaca Luís Roberto Barroso, enquanto o discurso do positivismo jurídico se concentra em aspectos meramente lógico-formais, o pós-positivismo retoma o debate ético no âmbito do direito, representando a ascensão dos valores, o reconhecimento da força normativa dos princípios e a valorização dos direitos fundamentais:

O pós-positivismo identifica um conjunto de idéias difusas que ultrapassam o legalismo estrito do positivismo normativista, sem recorrer às categorias da razão subjetiva do jusnaturalismo. Sua marca é a ascensão dos valores, o reconhecimento da normatividade dos princípios e a essencialidade dos direitos fundamentais. Com ele, a discussão ética volta ao Direito. O pluralismo político e componentes dessa reelaboração teórica, filosófica e prática que fez a travessia de um milênio para outro. (Ibidem, p. 47).

1.2.2 Reflexos dos paradigmas pós-positivistas no Direito Tributário

A ideia de segurança jurídica como valor absoluto no Direito Tributário, que dá sustentação para as teses da legalidade estrita e da tipicidade fechada, sofre forte abalo na perspectiva pós-positivista.

Marco Aurélio Greco (2008, p. 33) leciona que a segurança e a certeza do Direito é o primeiro tema fundamental afetado pela mudança de perfil da sociedade.

Com efeito, diante da ambivalência da sociedade atual, Ricardo Lobo Torres (2000, p. 101) afirma que o conceito de segurança jurídica já não pode ser aquele que vigorava no Estado Liberal, “que tinha por objetivo a proteção dos direitos individuais do cidadão”, nem o de seguridade social, que predominava no Estado do Bem-Estar Social.

Nessa mesma linha, Ricardo Ribeiro (2007a, p. 278) destaca que a lógica da primeira modernidade – “que buscava a proteção quanto aos riscos em experiências vividas no passado” – já não serve ao figurino complexo da sociedade atual, “em virtude da imprevisibilidade dos perigos sociais e da ambivalência inerente às medidas de proteção”, tornando imperiosa a busca de um novo contorno para a segurança jurídica (Ibidem, p. 279).

Para essa corrente, o reforço da segurança jurídica no Estado Liberal, que se apoiava “numa sociedade estratificada com classes bem definidas” (GRECO, loc. cit.), era elemento de dominação e manutenção de privilégios.

Assim, numa sociedade complexa e formada por interesses múltiplos, “os valores certeza e segurança deixam de ser dados inexoráveis para serem objetivos a buscar” (GRECO, loc. cit.).

Para além do aspecto social, a doutrina pós-positivista sublinha que a relação entre Estado e sociedade no estágio atual do mundo é muito diferente daquela que se observava na primeira modernidade.

No contexto atual do Estado Subsidiário ou Democrático e Social de Direito, a sociedade assume papel preponderante na gestão de seus interesses, “restando ao Estado agir subsidiariamente na sua função regulatória e na impossibilidade de o indivíduo ou a sociedade resolverem os seus próprios problemas” (TORRES, op. cit., p. 100).

Por tal razão, Ricardo Ribeiro (2007a, p. 283) entende que a segurança jurídica já não pode ser concebida como “um apanágio da defesa do indivíduo contra um poderoso Estado-Nação, que, cada vez mais, vai perdendo importância como fonte de poder no mundo globalizado”.

Portanto, num contexto em que o Estado já não ocupa posição central tanto no âmbito externo como no interno e se observa complexidade e pluralismo em relação aos interesses sociais, a tensão tributária se desloca do eixo Estado-contribuinte para a contraposição entre os cidadãos que detêm riqueza e os que não detêm.

Marçal Justen Filho expõe com precisão essa nova realidade:

As relações entre tributação e justiça social evidenciam a insuficiência dessa concepção unitária “Fisco-contribuinte”, em que se contrapõe o Estado ao particular “pagador de tributos”. Não existe uma categoria unitária de particulares, com interesses homogêneos e comuns. Os diferentes particulares têm interesses distintos e diversos no tocante à atividade tributária do Estado. Isso deriva da ausência de homogeneidade na distribuição de riqueza. Enormes parcelas da sociedade são destituídas de riqueza mínima necessária a sujeitar-se à tributação direta de seus patrimônios. As garantias tributárias são relevantes e essenciais não para todo e qualquer “cidadão”, mas apenas para os titulares de fortuna. O conflito não se põe entre “Estado e contribuinte”, mas entre “cidadão titular de riqueza” e “cidadão destituído de riqueza”. (1999, p. 86).

Como resultado, Ricardo Lobo Torres (2000, p. 100) advoga que a segurança jurídica deve ser sempre ponderada com a justiça, ressaltando que a insegurança e a ambivalência da sociedade de riscos postulam a adoção de novos princípios éticos e jurídicos, como a solidariedade e a transparência²². (Idem, 2005, pp. 178-179).

Da mesma forma, Ricardo Ribeiro (Op. cit., p. 281) observa que a segurança jurídica na sociedade de risco “ganha uma dimensão plural com a garantia da liberdade em relação ao outro”, endossando a importância dos princípios da solidariedade e da transparência como meios para garantir “os direitos fundamentais de todos” (Ibidem, p. 283).

Por sua vez, Marco Aurélio Greco (2008, p. 66) desmitifica a crença positivista quanto ao caráter absoluto da segurança jurídica, lembrando que tanto ela como a certeza “não são

²² Diz o autor: “A *transparência* é o melhor princípio para a superação da ambivalência da sociedade de risco. Só quando se desvenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança”. (TORRES, 2006, pp. 223-224).

pressupostos nem condições de possibilidade do direito positivo”; mas sim, ao lado da justiça, “objetivos a serem perseguidos na sua aplicação”. E conclui:

Não é o texto [da lei] que dá certeza e segurança, mas o modo pelo qual ele é visto. Se quisermos levar ao extremo, podemos dizer que certeza e segurança só existem de que tudo está em permanente mudança. Porém, para que lado, de que maneira e em que dimensão, isto não é possível afirmar. (GRECO, 2008, p. 66).

Nesse contexto, também é afetada a crença nos princípios da legalidade absoluta ou estrita e da tipicidade fechada:

Hoje, com o refluxo dos positivismos de diferentes matizes, a questão da legalidade tributária passa a se colocar de outra forma. O novo relacionamento entre Estado e Sociedade e a reaproximação entre direito e ética conduzem a que a legalidade seja vista no contexto mais amplo do equilíbrio entre segurança e justiça, da sua ponderação com os demais princípios constitucionais, da emergência dos conceitos indeterminados e da interação entre os Poderes do Estado, já pela concretização normativa por parte do poder regulamentar do Executivo, já pela judicialização das políticas públicas, inclusive fiscais e para-fiscais. (TORRES, 2000, p. 96).

Com efeito, com o desgaste do positivismo e a ascensão dos valores, a doutrina pós-positivista passa a sustentar a superação do dogma da “possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários” (Ibidem, p. 96), recusando o entendimento positivista-formalista de que existe uma “perfeita adequação entre pensamento e linguagem” no Direito Tributário (Ibidem).

Portanto, para os pós-positivistas, o Direito Tributário, como qualquer outro ramo do direito, opera com conceitos indeterminados. Na verdade, como observa Ricardo Ribeiro (2008a, p. 63), “quase todos os conceitos do Direito são marcados pela indeterminação, sendo a ilusão da determinação absoluta uma herança da *Escola da Exegese* e da *Jurisprudência dos Conceitos*”.

A regra no direito é, pois, a indeterminação dos conceitos; nesse sentido, somente os conceitos numéricos podem ser considerados determinados:

Parece-nos que aqui uma primeira premissa que deve adotar consiste no reconhecimento de que, como noticia Karl Engisch, conceitos absolutamente determinados são difíceis de serem encontrados, somente figurando como tais aqueles conceitos estritamente numéricos. (ROCHA, 2008, p. 244).

Como resultado, os dogmas da legalidade absoluta e da tipicidade fechada no Direito Tributário são substituídos, respectivamente, pelo reconhecimento de uma reserva de lei “que se

coloca em um jogo de ponderação com a capacidade contributiva e com outros princípios vinculados à justiça” e pelo princípio da determinação (TORRES, 2000, p. 96).

O princípio da determinação pode ser entendido como a exigência de que a lei tributária contenha todos os elementos essenciais da obrigação tributária:

O princípio da determinação (...) – ou determinação do fato gerador (...) – postula que todos os elementos do fato gerador abstrato sejam indicados com clareza pela lei formal. O sujeito passivo, o núcleo da hipótese de incidência, a base de cálculo e a alíquota devem conter as informações necessárias para a exigência do tributo pelo fisco e para o conhecimento da extensão da obrigação pelo contribuinte. (Idem, 2005, p. 481).

Entretanto, para a doutrina dos valores, tal exigência não conduz ao entendimento de que a lei deve encerrar a decisão para o caso concreto, como se dá com o princípio da tipicidade fechada, de índole positivista; mas sim “fornecer pontos de partida para aquilo que é essencial a determinado âmbito normativo” (RIBEIRO, 2007b, p. 225).

Por sua vez, em crítica ao dogma da tipicidade fechada, Marco Aurélio Greco (2008, p. 141) adverte que “[é] operacionalmente inviável pretender que a lei desça a um grau de pormenor que implique o detalhamento individual de cada conduta”. E acrescenta:

Além disto, a velocidade da mudança da realidade é muito maior que a velocidade de produção de normas. Sempre que existe a descrição de determinado tipo (parcela da realidade), é preciso assumir que pode haver descompasso entre uma e outra. Alguns autores chegam a dizer que o Direito sempre chega tarde, depois que o fato aconteceu. Realmente, é da experiência que surge a necessidade de criação de normas novas ou de previsão de novos fatos. Ora, se é da experiência que se cria o Direito, quando este chega o fato já aconteceu, sendo natural que haja descompasso entre a produção legal e a realidade. (Ibidem, p. 114).

Para corrigir o descompasso entre a produção legal e a realidade, que se apresenta insuperável diante do rigor da tipicidade fechada, o referido autor propõe que o legislador ordinário substitua as enunciações fechadas para descrever o fato gerador do tributo pela indicação de categorias genéricas ou pela enumeração dos efeitos gerados por certas situações (Ibidem, pp. 150-151).

Outrossim, a interpretação lógico-formal da norma jurídica tributária, tão cara à doutrina positivista, passa a ser contestada em virtude da evolução da metodologia do direito e do reconhecimento quanto à imprecisão da linguagem e a emergência de conceitos indeterminados.

Do ponto de vista metodológico, o dogma positivista segundo o qual a interpretação consiste na busca do sentido único da norma, “como um dado prévio que possa ser captado e reproduzido pelo intérprete autêntico” (ANDRADE, 2008, p. 177), esbarra no entendimento hoje assente de que “a norma é um produto construído a partir de textos normativos e de dados da realidade social” (Ibidem).

Nesse sentido, como observa Marciano Godoi (2008, p. 75; grifos do autor), não se revela adequado entender que a aplicação do Direito Tributário “possa realmente ocorrer por *simples dedução lógica*, como se em todos os casos houvesse uma e apenas uma solução, e que essa solução fosse exatamente a que se extraiu por dedução da lei (...)”.

Ademais, contrariamente ao que propõe o pensamento positivista, a metodologia jurídica hodierna não ignora o papel criativo do intérprete na produção do direito:

Na medida em que a interpretação se insere no tempo e é produzida em certo contexto perante um conjunto, ou um objeto complexo, ganha realce o papel do intérprete na formulação do sentido da norma.

A idéia da “neutralidade” do intérprete, como se estivesse numa posição olímpica e distanciada do mundo concreto, limitando-se a repetir o que “já está” na lei, é muito própria do século XIX, mas não resistiu ao século XX. O intérprete tem papel relevante na construção do sentido e do alcance da norma jurídica. Para alguns, o conjunto de palavras compõe apenas a disposição normativa, pois a norma seria o significado que o intérprete dá ao texto quando o aplica ao caso concreto. (GRECO, 2008., pp. 431-432).

De outro lado, a interpretação do Direito Tributário não apresenta qualquer especificidade de método em relação aos demais ramos do direito:

De feito, a interpretação do Direito Tributário não apresenta especificidade que a afaste da interpretação de outros ramos do Direito. Já estão totalmente superadas as opiniões que apontavam o Direito Tributário como excepcional ou que sujeitavam a sua interpretação a princípios como o do *in dubio contra fiscum*. A interpretação do Direito Tributário é igual a qualquer outra, embora possa conter algumas particularidades em decorrência da estrutura de suas normas, mas não da especificidade de seus métodos, posto que até a interpretação econômica e a funcional se inserem na interpretação teleológica presente em qualquer ramo do Direito. (TORRES, 2006, pp. 48-49).

Em tese abraçada pelos demais autores que se filiam à perspectiva pós-positivista do direito, Ricardo Lobo Torres (Ibidem, p. 47) afirma ainda que o capítulo do CTN dedicado a regras de interpretação e integração do Direito Tributário é vazio e insuficiente, “pois nem o CTN esgota a disciplina da interpretação nem a atividade hermenêutica prescinde dos princípios gerais

não escritos, nem a interpretação se desenvolve à margem do processo democrático (legislativo, administrativo e judicial)”.

Em arremate, o mencionado autor entende que a insuficiência, a ambiguidade e a redundância das normas de interpretação previstas na legislação tributária acabam por torná-las inválidas, observando ainda que tais normas são ilegítimas em função do caráter ideológico que apresentam (TORRES, 2006, p. 317).

Quanto ao entendimento de que os institutos de Direito Privado mantêm o sentido original na interpretação das normas tributárias, Ricardo Lobo Torres adverte que os art. 109 e 110 do CTN, já examinados sob a ótica positivista neste trabalho, não produzem leituras tão claras e apaziguadoras como usualmente se proclama, contestando a afirmação de que os dois artigos se completam com precisão para afastar dúvidas e antinomias:

Mas o casamento entre os dois dispositivos não é assim tão tranqüilo. Não se compartilham rigidamente os métodos sistemático e teleológico de acordo com a presença ou ausência de conceitos constitucionais. A ressalva da “definição dos respectivos efeitos tributários” (art. 109) também pode penetrar na leitura do art. 110, levando ao predomínio do Direito Privado, mas com a ressalva dos tais “efeitos fiscais”. (Ibidem, p. 141).

Na mesma linha, José Maria A. de Andrade (2008, p. 265) nega eficácia aos mencionados dispositivos do CTN, assinalando que resulta inócuo “estabelecer, de antemão, as regras de como cada conceito jurídico deva ser interpretado/aplicado”.

Assim, recusando qualquer hierarquia entre os métodos de interpretação, a doutrina pós-positivista aponta como solução o pluralismo metodológico:

A interpretação do Direito Tributário se subordina ao *pluralismo metodológico*. Inexiste a prevalência de um único método. Tampouco ocorre a duplicidade imaginada pelo CTN, em que o método sistemático se aplica aos conceitos de estatuta constitucional e o teleológico aos conceitos da legislação ordinária. O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e intercomunicam. (TORRES, op. cit., pp. 153-154; grifos do autor).

Outrossim, se não há que se falar em legalidade estrita, os conceitos indeterminados se abrem à interpretação e valoração da autoridade administrativa:

Há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo próprio legislador que abrem à Administração o poder de complementar a regra da imposição fiscal. Claro que sempre resta a possibilidade de se contrastar tal interpretação administrativa com a do Judiciário, que prevalecerá afinal. Mas não se pode eliminar a competência administrativa na elaboração do regulamento, com eficácia sobre terceiros. (TORRES, 2006, p. 71).

Em consonância com tal entendimento, Sérgio André Rocha (2008, p. 253) destaca que a existência de tipos e conceitos indeterminados na lei tributária permite a sua concretização por parte da Administração Pública, que, por sua vez, não pode fugir da moldura estabelecida pelo Poder Legislativo.

Nesse diapasão, após admitir que o regulamento editado pela Administração Tributária é o resultado da interpretação dos conceitos indeterminados previstos na lei, Ricardo Ribeiro (2008a, pp. 74-75) acrescenta que, por uma questão de segurança jurídica, é preferível que “o regulamento esclareça, por meio de um ato normativo geral e abstrato, o sentido dos conceitos indeterminados contidos na lei, do que acreditar na capacidade desta de prever todos os fatos do mundo real (...)”.

Por fim, a doutrina pós-positivista não vê a liberdade contratual ou de auto-organização dos negócios como um direito absoluto:

(...) parece claro que existe o direito de auto-organizar-se, mas a pergunta a fazer é se este direito tem caráter absoluto ou se o seu exercício depende da existência de certos requisitos ao mesmo tempo em que a amplitude do seu exercício encontra limites à sua própria definição. Na minha opinião, todo direito consagrado pelo ordenamento encontra limites no seu exercício, nenhum direito é absoluto, não se pode levar nenhum direito ao último grau. (GRECO, 2008, p. 180).

De acordo com Marco Aurélio Greco, as cláusulas da liberdade e da propriedade privada encontram limites imanentes na própria Constituição, como a função social da propriedade, a dignidade da pessoa humana e a isonomia (Ibidem).

Além do mais, como ressalta o referido autor, o exercício de qualquer direito deve observar determinados requisitos e condições, sob pena de “não encontrar justificativa ou exceder o perfil objetivo do direito a que se refere e, com isto, implicar distorção não aceita pelo ordenamento positivo”. (Ibidem).

Helena Tôrres (2006, p. 34) lembra que, para além dos ilícitos típicos, a técnica jurídica conhece atualmente um sistema aberto de ilícitos atípicos caracterizados pelo exercício abusivo da autonomia privada. “Este é o caso da fraude à lei, do abuso de direito, do desvio de poder, dentre outros”, esclarece o autor (Ibidem).

Nesse sentido, como se verá adiante, as normas antielisivas representam um esforço dos Estados modernos para combater a fraude à lei e o abuso do direito perpetrados pelos contribuintes (TORRES, 2006, p. 224).

2. LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 Elisão (planejamento tributário) e evasão fiscal

No presente capítulo, serão analisadas as posições positivista-formalista e pós-positivista sobre a questão dos limites do planejamento tributário.

Porém, a título de preâmbulo, convém ressaltar que o esforço do contribuinte para poupar tributos recebe diferentes rótulos, não havendo uniformidade na doutrina quanto à questão terminológica.

Nesse sentido, para a figura lícita, é comum encontrar termos como “elisão fiscal”, “planejamento tributário”, “evasão lícita”, “elusão” (GRECO, 2008, p. 13); para a ilícita, “evasão fiscal”, “elisão ilícita” etc.

Marco Aurélio Greco (Ibidem) prefere utilizar o termo “elisão fiscal” para se referir ao resultado prático de economia tributária obtido pelo contribuinte mediante conduta lícita; e “planejamento fiscal” para designar o comportamento elisivo do contribuinte.

Em geral, a doutrina tradicional emprega o termo “elisão fiscal” para mencionar o comportamento lícito do contribuinte e “evasão fiscal” para a conduta ilícita^{23 24}.

Tal opção terminológica encontra raízes na clássica lição de A. R. Sampaio Dória (1971, p. 21). De acordo com o referido autor, em sentido lato, evasão corresponde a “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária” (Ibidem, p. 9). No entanto, para A. R. Sampaio Dória, o termo evasão deve ser empregado para

²³ Por todos, Ives Gandra da Silva Martins (1988, p. 31): “No Direito brasileiro, a elisão é permitida e a evasão, além de representar infração administrativa, muitas vezes implica delito penal, desde que a lei a defina como tal”.

²⁴ Curiosa a posição que Hugo de Brito Machado (2005, p. 143) adota a respeito, com apoio meramente terminológico: “Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos [elisão e evasão fiscal], talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita”.

designar a conduta fraudulenta do contribuinte por apresentar entre nós conotação negativa, enquanto o comportamento lícito tendente a evitar a carga tributária encontra melhor roupagem na expressão “elisão ou economia fiscal” (DÓRIA, 1971, p. 21).

Por sua vez, Heleno Tôrres (2003, p. 188) entende que elisão não é o termo mais apropriado para rotular uma conduta lícita do contribuinte, pois significa “ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir”, o que, segundo o autor, não se harmoniza com a ideia de economia legítima de tributos²⁵.

De outro lado, o referido autor denomina “elusão tributária” o fenômeno pelo qual o contribuinte se vale de simulação ou fraude à lei para “evitar a subsunção do ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação tributária”, uma vez que “[e]ludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem” (Ibidem, pp. 188-189).

No Espanha, Tulio Rosembuj (1999, pp. 94 e 99), catedrático de Direito Financeiro e Tributário da Universidade de Barcelona, serve-se da expressão “elusión tributaria” para designar o comportamento que a maioria dos autores brasileiros tende a caracterizar como elisão fiscal, reservando à conduta evasiva, tal como se verifica entre nós (pelo menos, majoritariamente), a marca de ato *contra legem*.

Todavia, enquanto o termo elisão fiscal significa um ato lícito e oponível ao fisco para a maior parte da doutrina brasileira, a “elusión” para o catedrático da Universidade de Barcelona se manifesta pela manipulação abusiva de formas jurídicas com o intento de evitar aplicação da norma tributária e produzir uma vantagem patrimonial que, de outra forma, não se obteria (Ibidem, p. 94), caracterizando um agir em fraude à lei.

²⁵ Não obstante, o próprio autor termina por se render ao entendimento majoritário: “Contudo, em virtude do grau de acatamento que obteve pela comunidade jurídica nacional, preferível é manter a ‘elisão’ com esse significado, como espécie de sinônimo de planejamento tributário lícito” (TÔRRES, op. cit., p. 188).

Nesse contexto, para o mencionado autor, o comportamento do contribuinte que visa a afastar ou reduzir a carga fiscal em conformidade com o ordenamento recebe a alcunha de “economía de opción”²⁶ (ROSEMBUJ, 1999, p. 71).

Por sua vez, Javier Arraiz (1996, p. 33), professor titular de Direito Tributário e Financeiro da Universidade do País Basco, utiliza o termo elusão em sentido amplo para qualificar toda e qualquer conduta (ou omissão) do contribuinte que vise a evitar a incidência da norma tributária, incluindo sob tal rótulo, portanto, a mera abstenção em realizar o fato gerador, a opção por um comportamento fiscalmente menos oneroso admitido (e estimulado) pela lei e os atos praticados em fraude à lei.

Cumprе registrar, por fim, que Ricardo Lobo Torres (2006, p. 220) emprega como sinônimas as expressões elisão ilícita, elisão abusiva e planejamento inconsistente para caracterizar a economia fiscal obtida a partir de meios abusivos.

No presente estudo, por praticidade, serão adotados indistintamente os termos planejamento e elisão fiscal para designar a conduta lícita do contribuinte, muito embora seja procedente a distinção apontada por Marco Aurélio Greco (2008, p. 13), conforme exposto acima.

Em contraposição, a elisão fiscal será qualificada como “abusiva” neste trabalho para significar a conduta do contribuinte que, muito embora não represente uma violação direta à norma de incidência tributária, vulnera o ordenamento jurídico como um todo para a obtenção de uma vantagem fiscal.

Quanto ao comportamento fraudulento ou *contra legem* do contribuinte, será reservada a expressão “evasão fiscal”, em consonância com o entendimento da maioria da doutrina.

²⁶ Explica o catedrático da Universidade de Barcelona: “La economía de opción o economía fiscal es una materia jurídicamente irrelevante para el ordenamiento tributario y a tal resultado puede llegarse, sea en base a una disposición expresa, sea apoyándose, si no la hay, por la argumentación, es decir, determinando la irrelevancia por un principio general que lo permita” (ROSEMBUJ, op. cit., p. 71).

2.2 Pensamento positivista-formalista

Como já foi dito, a doutrina tradicional separa com linhas firmes as figuras da elisão e da evasão fiscal.

Para quem se filia à corrente positivista-formalista, a primeira (e a principal) nota distintiva entre a elisão e a evasão fiscal está na licitude da conduta.^{27 28}

Luciano Amaro (2008, p. 233) é categórico ao afirmar que, para ele, o “divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminhos lícitos.”.

Nessa mesma linha, convém citar a doutrina de Ives Gandra Martins (1988, p. 31):

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

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

A. R. Sampaio Dória (1971, p. 21) leciona que, na elisão fiscal, o contribuinte utiliza instrumentos lícitos para obter uma forma de exteriorização do resultado econômico pretendido que não se subsuma ao tributo ou receba tratamento fiscal diverso, uma vez que, para o mencionado autor, a lei pode estabelecer, “para fenômenos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem” (Ibidem). Nesse sentido, diz o autor:

²⁷ Hugo de Brito Machado (2005, p. 143) assevera: “O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), é um comportamento lícito ou ilícito”. Ressaltamos que, conforme já visto, o autor não acompanha a doutrina tradicional quanto à designação das condutas que o contribuinte realiza para reduzir ou eliminar a carga tributária.

²⁸ Também assim, Sampaio (2002, p. 58): “Os conceitos de elisão e planejamento estão vinculados, portanto, por um aspecto comum de extrema importância: a licitude. A evasão fiscal, contrariamente, é marcada por seu caráter ilícito, contrário ao direito (...)”.

Na elisão, em verdade, o contribuinte encontra uma saída [necessariamente lícita] que o legislador não fôra (sic) suficientemente previdente para trancar, quando referiu de expresso como tributáveis algumas formas suscetíveis de enquadrar um fato econômico (geralmente as usuais), mas omitiu outras (freqüentemente as incomuns). (DÓRIA, 1971, p. 74).

Portanto, nesse contexto, elisão fiscal é o comportamento lícito adotado pelo contribuinte com respaldo na autonomia privada para obter uma economia tributária; enquanto, por sua vez, a evasão fiscal constitui uma conduta ilícita, geralmente caracterizada como simulação, fraude ou sonegação.

O segundo ponto que diferencia a conduta elisiva da evasiva para a doutrina positivista-formalista é a sua anterioridade em relação ao fato gerador.

A. R. Sampaio Dória (Op. cit., p. 21) registra que a diferença entre a evasão e a elisão fiscal reside nos meios e no momento da efetivação.

Ricardo Mariz de Oliveira (2001, p. 328) separa nitidamente os requisitos da licitude e da anterioridade da conduta frente à ocorrência do fato gerador para caracterizar a elisão fiscal, afirmando que “se o contribuinte evita a existência da situação definida em lei como fato gerador, e a substitui por outra, agindo antes de se completar aquela situação e por meios lícitos, não ocorre o fato gerador e nenhum tributo é devido”.

Para Francisco Sampaio (2002, p. 59), todavia, não há que se falar em elementos autônomos da elisão fiscal: é a própria “antecipação da atividade de planejamento em relação à ocorrência do fato gerador” que confere ao comportamento do contribuinte a benção do ordenamento jurídico.

Seja como for, na concepção positivista-formalista, a conduta será considerada lícita (e oponível ao Fisco) se o contribuinte *evitar* a ocorrência do fato gerador do tributo, seja pela abstenção em praticar o comportamento descrito na lei de incidência, seja pela utilização de negócios atípicos com efeitos econômicos equivalentes ao contido no pressuposto na norma tributária.

Será ilícita, todavia, se o contribuinte *encobrir* o tributo devido mediante simulação ou fraude.

Nesse contexto, a doutrina positivista aponta as ditas normas gerais antielisivas como um instrumento destinado a tributar atos ou negócios lícitos que não se subsumem ao tipo legal, “mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios típicos sem, no entanto, produzirem as respectivas consequências tributárias” (XAVIER, 2002, p. 85).

Significa dizer, em outros termos, que, para os positivistas, a norma geral antielisiva opera como uma permissão para o Fisco exigir tributo por analogia, submetendo um ato ou negócio atípico praticado pelo contribuinte à consequência prevista na lei tributária para atos ou negócios que produzem efeitos econômicos equivalentes:

A cláusula geral antielisiva conduz, assim, quase que imperceptivelmente, mas de inevitável modo, à introdução no Direito Tributário de uma *norma geral inclusiva*, contendo uma autorização genérica do argumento *a simile* para fundar positivamente a tributação. (Ibidem, p. 92; grifos do autor).

Diante dessa premissa, a norma geral antielisiva é considerada pela doutrina tradicional como incompatível com o sistema tributário brasileiro, que consagra os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, repudiando, por conseguinte, a aplicação do raciocínio analógico na exigência de tributo.

O sistema jurídico brasileiro nas áreas do Direito Penal e Tributário exaltou a tipicidade (exaustão na lei da conduta delituosa e da situação tributável) e banuiu com veemência a analogia, afastando, dessarte, qualquer tipo de norma geral antielisiva. (COELHO, 2006, p. 2).

Nessa linha, Alberto Xavier (op. cit., pp. 144-146, passim) sustenta que o princípio da tipicidade fechada afasta a possibilidade de aplicação da analogia antielisiva no Direito Tributário, pois, diante do caráter exaustivo dos tipos, o universo de fatos não regulado pela lei tributária ocupa espaços vazios de tributação, que não se confundem com lacunas. Explica o autor:

Para além dos “fragmentos”, para além das fronteiras dos tipos fechados, não existem lacunas carentes de preenchimento em razão de uma vontade presumida da lei. Os hiatos, frestas, fendas ou aberturas não são lacunas, mas “espaços vazios” de tributação. (Ibidem, p. 147).

Como resultado, para essa corrente, os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, que fundamentam a aplicação das normas gerais antielisivas, não têm lugar no Direito Tributário, por conduzirem à aplicação da analogia e subverterem o princípio da legalidade estrita:

Exatamente porque somos, no Brasil, regidos em matéria tributária e administrativa pelo princípio da estrita legalidade é que não prevalecem entre nós as teorias subversivas da fraude à lei e do abuso de direito, em sede de tributação. (COELHO, 2006., p. 63).

Quanto ao art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela LC 104/2001, a doutrina positivista se divide em duas posições: de um lado, a corrente mais numerosa entende que a referida regra encerra uma cláusula antissimulação, não inovando, portanto, no mundo jurídico; de outro, há aqueles que a qualificam como norma antielisiva, apontando, no entanto, a sua inconstitucionalidade.

De acordo com Alberto Xavier (2002, pp. 156-157), que representa a primeira corrente, o art. 116, parágrafo único, do CTN, ao permitir a desconsideração pelo Fisco de atos ou negócios dissimulados, explicita uma cláusula “anti-simulação”, a reiterar que “a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um *fato típico* – o ato dissimulado (...)”.

Nesse sentido, Sacha Calmon Coelho assevera:

O termo dissimular do parágrafo acrescido ao art. 116 do CTN foi utilizado em sua acepção técnica. Assim, a Fazenda Pública poderá desconsiderar tão-somente os atos dissimulados praticados pelo contribuinte, nos termos da lei que regulará o procedimento. Dissimulação, em direito tributário, equivale à prática ilícita do contribuinte que, para se evadir ao pagamento do tributo devido, utiliza-se de um negócio jurídico que implica menor ou nenhuma tributação para camuflar o negócio verdadeiramente praticado. (op. cit., p. 58).

Luciano Amaro (2008, p. 237) também se filia à corrente positivista que caracteriza o mencionado dispositivo como uma cláusula antissimulação, entendendo, portanto, que ele “não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica”. Assim, conclui o referido autor:

O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica *real*) e os atos ou negócios retratados

formalmente (situação jurídica *aparente*), desconsiderar a aparência em prol da realidade. (AMARO, 2008, p. 238; grifos do original).

Por sua vez, Ives Gandra Martins (2005, p. 265) afirma que o art. 116, parágrafo único, do CTN, encerra uma tentativa de introduzir uma norma antielisiva para “afastar a necessidade de reserva legal para a exigência de tributo”, atribuindo poderes para a Administração estabelecer o conteúdo da norma de incidência tributária diante de cada caso.

Assim, com base nos dogmas positivistas já analisados neste estudo, o referido autor diz que “nada é mais inconstitucional, ilógico, irracional, conveniente e repulsivo que atribuir, ao Executivo, norma desse teor, que nulifica o princípio da legalidade e amesquinha o Poder Legislativo” (Ibidem, p. 272).

Por fim, ainda que tal norma não fosse inconstitucional, Ives Gandra Martins (Ibidem, pp. 272-273) argumenta que ela não poderia ser aplicada “sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim”.

2.3 Perspectiva pós-positivista

Conforme analisado no capítulo anterior, a corrente pós-positivista contesta os dogmas liberais e formalistas que ainda prevalecem em nosso Direito Tributário.

Em primeiro lugar, abandona-se a ideia de que a segurança jurídica do cidadão frente ao Estado é um valor absoluto e irredutível no Direito Tributário. Na sociedade de risco, dominada pela ambivalência, a segurança deve ser ponderada com a justiça diante do caso concreto (TORRES, 2000, p. 96), abrindo caminho para a emergência de novos princípios, como a solidariedade e a transparência (Idem, 2005, p. 177-179, *passim*).

Da mesma forma, fica superada a crença na possibilidade de uma legalidade estrita e da tipicidade fechada, uma vez que o Direito Tributário, como qualquer outro ramo do direito, se

abre a conceitos indeterminados, cujo sentido deve ser preenchido pelo intérprete diante do caso concreto (TORRES, 2000, p. 96).

Como decorrência dos avanços da metodologia jurídica, os autores pós-positivistas destacam o papel criativo do intérprete na criação da norma tributária, assentando que “ele agrega e pondera valores na construção do conceito do fato, interage com o contexto social e econômico” (GRECO, 2008, p. 182).

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco (Ibidem) afirma que a interpretação da norma “não é fruto de pura dedução lógica, mas é o produto final de um processo em que a descoberta de algo preexistente e a criação de algo novo se reúnem, tornando o produto final não plenamente automático e previsível”.

Após apontar a interpretação como um processo criativo do direito, a corrente pós-positivista refuta qualquer hierarquia entre os métodos da hermenêutica, concluindo que inexistem qualquer particularidade no Direito Tributário que justifique a adoção de processos específicos de interpretação (TORRES, 2006, pp. 48-49).

Outrossim, nega-se validade e legitimidade às regras do CTN sobre interpretação e integração da lei tributária, uma vez que elas próprias são ambíguas e redundantes e carecem de interpretação (Ibidem, p. 21).

Nessa linha, é afastado o entendimento tradicional de que os conceitos e institutos de Direito Privado contidos na lei tributária devem ser interpretados de acordo com o seu sentido original, pois, para além da ilegitimidade e invalidade das normas sobre interpretação, a leitura dos art. 109 e 110 do CTN pode resultar em tantas conclusões conforme seja a orientação ideológica do intérprete (Ibidem, p. 135-153, *passim*).

Quanto ao plano subjetivo, passa-se a admitir a interpretação administrativa da norma tributária como uma necessidade na sociedade de risco, inclusive como medida de segurança jurídica (RIBEIRO, 2008a, p. 74-76, *passim*).

Por fim, perde sustentação a ideia de que possa existir uma liberdade contratual absoluta. Como qualquer direito, a autonomia da vontade se sujeita a limites imaneses previstos na própria Constituição, tais como a função social da propriedade, e a requisitos e condições para o seu exercício legítimo (GRECO, 2008, p. 180).

Nesse sentido, a norma antielisiva surge como uma resposta do legislador a planejamentos tributários abusivos e inconsistentes (TORRES, 2006, p. 217).

Dito isso como uma breve síntese do que foi analisado no capítulo anterior, cumpre tratar da visão pós-positivista sobre o planejamento tributário e os meios de combate à elisão abusiva.

2.3.1 Elisão fiscal abusiva

Em linhas gerais, a elisão fiscal se apresenta como uma “economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei” (TORRES, op. cit., pp. 219-220).

Por sua vez, o planejamento tributário constitui o comportamento do contribuinte que conduz à elisão fiscal.

É nesse sentido que J. L. Saldanha Sanches (2006, p. 22) define o planejamento fiscal como uma técnica de redução de tributo na qual o contribuinte “escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”.

Como já visto neste trabalho, o entendimento de que a elisão fiscal e o planejamento tributário se apresentam como aspectos de um mesmo fenômeno também é endossado por Marco Aurélio Greco (2008, p. 81), para quem tais figuras “são conceitos que se reportam à mesma

realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos”.

Até aqui, não há nada de novo: também os autores positivistas definem o planejamento tributário como uma técnica que se apoia na autonomia da vontade para prover ao contribuinte uma vantagem fiscal.

A diferença, porém, é que a doutrina pós-positivista entende que nem todo planejamento se afigura legítimo:

Enfim, o ordenamento constitucional consagra a liberdade para o cidadão e o chamado planejamento tributário surge a partir da idéia de exercício dessa liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a pagar o menor tributo “validamente possível considerando as três perspectivas acima mencionadas. Ou seja, o menor tributo “legalmente” possível, o menor tributo “efetivamente” (...) possível e o menor tributo “legitimamente” possível.

Não há dúvida de que existe essa liberdade individual. A questão não é esta. O ponto é saber se a simples existência da liberdade é suficiente para justificar qualquer substituição ou montagem jurídicas ou se o ordenamento impõe limites ao seu exercício. (GRECO, 2008, pp. 117-118).

Dito isso, cumpre analisar quais características separam o planejamento fiscal admitido daquele considerado ilegítimo.

De acordo com Ricardo Lobo Torres (2006, p. 222), o pensamento pós-positivista admite o planejamento fiscal como forma de o contribuinte obter economia de imposto, “desde que não haja *abuso de direito*”.

Nesse sentido, “a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos” (Ibidem).

Portanto, para o referido autor, a elisão ilícita “se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e dos conceitos jurídicos abertos e indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas para culminar na ilicitude ínsita ao abuso de direito (...)” (Ibidem).

Em outros termos, Ricardo Lobo Torres (2006, pp. 262-263) entende que a manipulação abusiva da forma jurídica pelo contribuinte visa a deslocar o negócio praticado da possibilidade expressiva da lei tributária para o campo da lacuna ou da analogia.

De acordo com o entendimento do autor em referência, o abuso de direito que caracteriza a elisão ilícita apresenta os mesmos contornos da figura trazida pelo art. 187 do CC, segundo o qual “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, exceda manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa-fé e pelos bons costumes” (Ibidem, p. 267-270, *passim*).

Não obstante, conforme lembra Ricardo Lobo Torres (Ibidem, p. 273), tanto no Direito Civil como no Direito Tributário, o abuso de direito vem sendo tratado como gênero, “que passa a compreender as diversas figuras que culminam no desencontro entre a forma e a substância”.

Portanto, ao fim e ao cabo, na visão do autor, o abuso de direito que contamina o planejamento tributário pode evocar outras figuras correlatas, como a fraude à lei (Ibidem, pp. 273-274).

Por sua vez, Marco Aurélio Greco (2008, p. 83-86, *passim*) entende que o planejamento tributário se distingue da evasão fiscal por se manifestar a partir de atos lícitos, ressaltando que o requisito da licitude é a “primeira exigência para reconhecer a existência de planejamento tributário” (Ibidem, p. 114).

Assim, para o autor, em se tratando de elisão fiscal, o problema não está na licitude do ato, e sim na oponibilidade da conduta perante o fisco:

A questão fundamental que cerca o planejamento tributário consiste em saber – diante de determinada situação, operação concreta ou conjunto delas – se os efeitos jurídicos tributários que o contribuinte pretende extrair são ou não oponíveis ao Fisco. Vale dizer, se o Fisco deve suportar os efeitos que resultam dos atos ou negócios jurídicos celebrados. (...) (Ibidem, p. 112).

Em outros termos, Marco Aurélio Greco (2008, p. 114) afirma que “o núcleo do tema é a eficácia fiscal dos atos ou negócios jurídicos realizados, vale dizer, ‘não basta ser lícito, é preciso ser eficaz perante o Fisco’”.

Nesse sentido, desde a entrada em vigor do CC, que passou a definir o abuso de direito como ato ilícito (art. 187 do CC), o mencionado autor tem deslocado a questão do comportamento abusivo do contribuinte, que até então situava entre as modalidades de planejamento não oponível ao Fisco, para o campo da evasão fiscal:

Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária é muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estarmos mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão. (Ibidem, p. 199).

Com o deslocamento do abuso de direito para a seara da ilicitude, Marco Aurélio Greco (Ibidem, p. 239) aponta com destaque a fraude à lei como patologia do negócio jurídico que torna ilegítima a conduta lícita do contribuinte a partir de determinada fase do debate sobre o planejamento tributário.

Cumprе analisar mais detidamente tal figura.

2.3.1.1 Fraude à lei

De acordo com Marco Aurélio Greco (2008, p. 239), a figura da fraude à lei nada tem a ver com a conduta dolosa e ardilosa conhecida genericamente como “fraude”, que corresponde a uma afronta direta à norma jurídica.

Com efeito, diferentemente da fraude em sentido penal, a fraude à lei, também denominada “*fraus legis*”, não parte de uma conduta ilícita (Ibidem, p. 241).

Em linhas gerais, como explica Marco Aurélio Greco, na fraude à lei, alguém busca no próprio ordenamento – dentro, pois, do campo da licitude – uma norma para enquadrar o seu comportamento, objetivando contornar a incidência de uma norma imperativa cujos efeitos não são desejados:

Há muitos séculos, doutrina e jurisprudência (e mesmo algumas legislações) conhecem a figura que se convencionou denominar de “fraude civil” ou fraude à lei”, que corresponde à hipótese em que alguém busca, no próprio ordenamento, uma norma na qual enquadre seu comportamento, para o fim de, assim fazendo, contornar a aplicabilidade de uma norma imperativa. Ou seja, busca-se uma norma de cobertura para, com isto, contornar norma que prevê certa consequência indesejada pelo agente. (2008, p. 240).

Na mesma linha, J. L. Saldanha Sanches leciona que a fraude à lei se verifica quando uma proibição legal é contornada mediante processos formalmente lícitos que, todavia, conduzem a um resultado contrário ao espírito da lei, formulando a seguinte descrição para o fenômeno:

A fraude à lei, utilizando o instrumental conceptual construído pelo Direito Civil, consiste, essencialmente, numa forma de actuação que, sem ir abertamente contra o prescrito numa forma imperativa, atinge o resultado que esta pretende impedir, contornando o que se encontra disposto nesta mesma norma. (2006, p. 100).

Como resultado, o referido autor português destaca que, na fraude à lei, não há que se falar em “violação a uma norma concretamente considerada” (Ibidem, p. 103).

Não obstante, tal conduta que não chega a violar diretamente uma norma jurídica acaba por ferir o próprio ordenamento jurídico:

A fraude à lei é considerada ilícita por ser contrária à Ordem Pública e pôr em causa a ordem de valores sobre os quais repousa o ordenamento jurídico. Temos na fraude à lei um comportamento ilícito, mesmo quando feito na observância do enquadramento legal que não é frontalmente violado por ser ilícita a tentativa de obtenção de um resultado reprovado pela ordem jurídica. (Ibidem).

Em sintonia com esse entendimento, após afirmar que a fraude à lei não acarreta violação frontal a um preceito legal, Marco Aurélio Greco (Op. cit., p. 245) ressalta que a conduta assim praticada atinge o espírito da norma contornada, “ou, como querem alguns, agride o ordenamento em seu conjunto (...)”.

Tulio Rosembuj (1999, p. 136) também define a fraude à lei como “un ataque indirecto al ordenamiento jurídico en su conjunto mediante la ejecución de uno o una pluralidad de actos que se concretan al amparo de una norma de cobertura para la obtención de un resultado prohibido por la ley que se aspira eludir”, acrescentando que tal instituto pode se manifestar em qualquer setor do ordenamento jurídico.

Assim, no âmbito do Direito Tributário, a fraude à lei se manifesta quando “o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, ‘driblar’ a norma contornada”, na tentativa de afastar a aplicação da norma de tributação (ou a mais onerosa) (GRECO, 2008, p. 241).

Sob o plano funcional do ato praticado pelo contribuinte, a fraude à lei tributária pode ser entendida como um divórcio entre o fim perseguido e a forma jurídica adotada, sendo que, diferentemente do que ocorre na simulação compreendida sob o ponto de vista funcional, tal discrepância entre causa e forma não é encoberta por uma aparência (TABOADA, 2009, p. 26).

Registre-se que, conforme lembra Tulio Rosembuj (Op. cit., p. 28), a intenção de burlar a norma tributária não é determinante para a caracterização da fraude à lei, sendo mesmo irrelevante, pois o objetivo do instituto é preservar o cumprimento das leis e a coerência do ordenamento jurídico.

Nessa esteira, Heleno Tôrres afirma o seguinte:

Toda infração de lei, por via direta ou indireta, é sempre objetiva. Mediante a *fraus legis*, o agente tenta evitar, por meio também jurídico, a aplicação de uma norma cogente, que obriga ou proíbe determinada conduta, usando de uma *norma de cobertura*, que traz consigo resultado oposto, ao permitir ou não obrigar o comportamento que pretenda alcançar. E basta a constituição de tal ato jurídico para que se tenha por aperfeiçoada a fraude. (2006, p. 38).

2.3.2 Reação do ordenamento à elisão abusiva

Como visto, a doutrina pós-positivista admite que o contribuinte pode organizar os seus negócios de modo a afastar ou reduzir a carga fiscal, desde que tal conduta não se revele abusiva.

O planejamento tributário ilegítimo pode se apresentar sob a forma de abuso de direito, para alguns (TORRES, 2006, p. 222), ou, como quer Marco Aurélio Greco (2008, p. 83-86, *passim*), necessariamente por atos lícitos empregados com distorção de forma, objetivo ou substância (Ibidem, p. 277), tal como se dá na hipótese emblemática do recurso da fraude à lei.

Dito isso, cumpre examinar como o ordenamento reage a tais comportamentos sob a ótica da doutrina pós-positivista.

De acordo com Ricardo Lobo Torres (Op. cit., p. 224), na sociedade hodierna, tanto a conduta do Estado como a do contribuinte pode gerar riscos fiscais, seja, de um lado, pelo descontrole orçamentário, pela irresponsabilidade na gestão dos recursos públicos e pela corrupção, seja, por parte dos contribuintes, pelo abuso de formas jurídicas, pela sonegação e pela corrupção no trato com agentes públicos.

Nesse contexto, o princípio da transparência fiscal, que vincula tanto o Estado como a sociedade, passa a representar a principal garantia contra os riscos fiscais, postulando, entre outras medidas, a criação de normas antielisivas para combater o planejamento abusivo (Ibidem, p. 222 e 224, *passim*).

Para o referido autor (Ibidem, p. 225), as normas gerais antielisivas, postuladas pelo princípio da transparência fiscal, visam a produzir uma resposta contra-analógica, “em nome da igualdade”, à subsunção malograda e a analogia forçada intentadas pelo contribuinte por meio do abuso de formas jurídicas.

Registre-se que, de acordo com tal perspectiva, o recurso da contra-analogia que se observa na norma antielisiva é inevitável para rechaçar a analogia empregada pelo contribuinte no planejamento abusivo:

O mecanismo integrativo de combate à elisão é a analogia ou a contra-analogia, já que, como vimos, o planejamento abusivo resvala para a analogia praticada pelo contribuinte. Tipke percebeu, excelentemente, que o combate à elisão pode desembocar no emprego da analogia, inclusive pela jurisprudência (...). Mas a analogia se torna inevitável, (...), diante da indeterminação dos próprios fundamentais da tributação. (TORRES, 2006, pp. 263-264).

Por fim, não obstante reconheça a importância das normas gerais antielisivas no combate à elisão fiscal, Ricardo Lobo Torres (*Ibidem*, p. 225) adverte que tais mecanismos não conseguem “coarctar todas as dúvidas nem fechar os conceitos, de modo que continuam a carecer de complementação pelas normas específicas antielisivas”.

A seu turno, Marco Aurélio Greco (2008, pp. 275-276) sustenta que o ordenamento reage de diferentes modos conforme o tipo de patologia que contamina o negócio praticado pelo contribuinte.

Relativamente ao negócio realizado em fraude à lei, que representa uma das principais formas de elidir a incidência da norma tributária, o mencionado autor diz o seguinte:

Na fraude à lei, busca-se contornar determinada norma imperativa, mediante a utilização de outra norma (ou ausência de previsão expressa). Neste caso, o ordenamento reage aplicando a norma contornada. Se o contribuinte, por hipótese, quis gerar um ágio para evitar uma reavaliação tributada, aplica-se a norma da reavaliação. Fez-se uma cisão seletiva para contornar o ganho de capital, aplica-se a norma do ganho de capital. (*Ibidem*, p. 276).

Todavia, para Marco Aurélio Greco, a aplicação da norma contornada pelo Fisco não constitui apelo ao recurso da analogia:

Não se trata de aplicar a lei, por extensão analógica, a outro fato não previsto. Trata-se de aplicar a lei tributária ao fato efetivamente ocorrido e assim comprovado pelo Fisco. Trata-se, única e exclusivamente, de afastar a cobertura que disfarça, dissimula o fato gerador ocorrido. (*Ibidem*, p. 464).

Na mesma linha, Yamashita (2006, p. 17) refuta o entendimento de que o combate à fraude à lei tributária conduziria à aplicação da analogia, ressaltando que se trata, na verdade, de

“*desconsideração de negócios dissimulatórios*”, operação que pressupõe a ocorrência do fato gerador:

Nesse sentido, cabe destacar que, como o ato ou negócio dissimulatório em fraude à lei não elimina os fatos tributáveis, mas apenas lhes atenua seus efeitos, tal negócio não se sujeita à imperatividade condicionada [da norma de incidência tributária] mencionada anteriormente, *já que o fato tributável ocorreu, embora dissimulado*. (YAMASHITA, 2006, p. 17).

Carlos Palao Taboada (2009, pp. 30-31) também entende ser equivocado afirmar que o combate à fraude à lei requeira um processo analógico. Para o autor, em verdade, o instituto trata da aplicação do suposto legal realmente destinado a regular o caso concreto, mediante o afastamento da norma de cobertura.

Se não existe consenso entre os autores pós-positivistas quanto ao uso da analogia para afastar a elisão abusiva e restaurar a incidência da norma contornada, parece ser pacífico para essa corrente que a sanção cabível contra a fraude à lei no Direito Tributário não é a mesma prevista pelo CC.

De acordo com o art. 166, VI, do CC, “é nulo o negócio jurídico quando (...) tiver por objetivo fraudar lei imperativa”. Como se observa, no âmbito civil, a fraude à lei conduz à nulidade do ato.

Sem embargo, com apoio na lição do jurista português Fernando Augusto Cunha de Sá, Ricardo Lobo Torres observa que pode haver uma variabilidade das sanções ao ato abusivo com vistas a restaurar a legitimidade, “desde a nulidade, a anulabilidade, a inoponibilidade, ou a rescindibilidade do ato ou negócio jurídico (...), até ao restabelecimento da verdade ou da realidade dos atos com ele conexionsados (...)”. (Apud TORRES, 2006, p. 267).

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco (2008, pp. 113-114) lembra que um mesmo ato pode gerar efeitos “em muitas direções e em relação a várias pessoas”, de modo que a questão do planejamento deve ser analisada sob a perspectiva dos efeitos do ato perante o Fisco, não sendo possível o “transplante automático para o âmbito fiscal da proteção que o ato possuir em outro campo da disciplina jurídica”.

Também entendendo que a fraude à lei no âmbito fiscal conduz à ineficácia do ato perante o Fisco, pois não há razão para se recusar os efeitos civis pretendidos pela partes, J. L. Saldanha Sanches resume com precisão a perspectiva da doutrina pós-positivista sobre o tema:

Temos, por isso, de escolher para a ilicitude na perspectiva fiscal uma consequência distinta daquela que poderemos ter no domínio do Direito Civil: o que temos, e o que devemos ter, é a mera recusa de eficácia fiscal para os negócios jurídicos quando se demonstrar (...) que foram feitos para defraudar a lei fiscal, sem a penalização que tende a acompanhar o ilícito civil. (2006, p. 104).

Por fim, acrescenta o referido autor português que, no combate à fraude lei tributária, “o objectivo da manutenção dos efeitos civis é uma redução da complexidade e dos efeitos da decisão administrativa na esfera privada dos agentes económicos”. (Ibidem, p. 104).

2.3.2.1 Eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva

De acordo com Marco Aurélio Greco (2008, p. 307), ainda que se afigure lícito e não padeça de nenhuma patologia, como a fraude à lei, por exemplo, o planeamento tributário desenhado pelo contribuinte pode ter sua eficácia perante o Fisco negada em virtude do princípio da capacidade contributiva:

Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois a sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva (Ibidem).

Tal entendimento parte da premissa de que, no Estado Democrático de Direito, não existe um predomínio da liberdade (Ibidem).

Ademais, como qualquer princípio constitucional, não se pode recusar eficácia à capacidade contributiva, pois “reduzir através da exegese a eficácia da norma constitucional é inverter valores (...)” (Ibidem, p. 312).

Para o autor em tela, a capacidade contributiva constitui “um dos elementos estruturais que compõe o sistema tributário, apresentando até maior importância (nessa estruturação) do que as decantadas ‘limitações’ (...)” (GRECO, 2008, p. 325). Nesse sentido, acrescenta:

A capacidade contributiva tem função estruturante do sistema, dentro do qual (estrututa) a legalidade surge como condicionante da ação do Fisco. Não se trata de excluir a legalidade. Esta é assegurada constitucionalmente e também está protegida pela máxima eficácia possível dos dispositivos constitucionais. Trata-se apenas de compreender que a legalidade não é a razão fundamental da tributação, mas um elemento indispensável à sua operacionalização. (Ibidem, p. 326).

Assim, tendo em vista que a capacidade contributiva deve ser realizada com a máxima eficácia dos princípios constitucionais e apresenta especial função no sistema tributário, a locução “sempre que possível”, prevista no art. 145, § 1º, da CRFB, impõe a interpretação de que haverá inconstitucionalidade toda vez que a capacidade contributiva existente não for adequadamente captada (Ibidem, p. 327).

Em outros termos, sob a ótica de Marco Aurélio Greco, “a expressão está determinando que a capacidade contributiva deve ser, necessariamente, atingida sempre que detectada” (Ibidem, p. 328).

Como resultado, Marco Aurélio Greco (Ibidem) aponta que o princípio da capacidade contributiva não deve ser observado apenas pelo legislador. Assim, na concepção do autor, o princípio passa a informar também a atividade do intérprete da norma tributária na busca de sua máxima eficácia possível:

Tal como formulado o dispositivo [art. 145, § 1º, da CRFB], o princípio dirige-se também para o aplicador e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta. Desta ótica, se existe capacidade contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada: ou seja, o princípio funciona como vetor do alcance da legislação. Em outras palavras, a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva. (Ibidem).

Como se verá, tal concepção sobre o princípio da capacidade contributiva terá reflexos na interpretação que Marco Aurélio Greco empresta ao parágrafo único, do art. 116 do CTN.

2.3.3 Art. 116, parágrafo único, do CTN: norma geral antielisiva

De acordo com a doutrina pós-positivista, a LC 104, de 10.01.2001, introduziu no ordenamento brasileiro, a partir do parágrafo único do art. 116 do CTN, uma norma geral antielisiva.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres (2006, p. 243-246, *passim*) refuta o argumento positivista de que a LC 104/2001 teria estabelecido uma norma antievasiva ou antissimulação, concluindo que o parágrafo único do art. 116 do CTN trata de “uma verdadeira *norma antielisiva*”.

De um lado, o mencionado autor aponta que não tem sentido crer que o Congresso Nacional teria se reunido para aprovar uma lei antissimulação, como defendem os positivistas, repetindo “a proibição de simulação já constante do CTN (art. 149, VII, e 150, § 4º)”. De outro, lembra que “a Mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro” (Ibidem, p. 245).

Quanto à constitucionalidade do dispositivo, Ricardo Lobo Torres entende que não há incompatibilidade alguma da norma antielisiva com o Estado de Direito, “senão até que se tornou necessidade premente nas principais nações democráticas na década de 1990” (Ibidem).

No mesmo diapasão, Marco Aurélio Greco (2008, p. 456) sustenta que a norma antielisiva trazida pela LC 104/2001 só pode ser entendida como inconstitucional por aqueles que veem o tributo como uma agressão do Estado e creem numa legalidade estrita e na tipicidade fechada.

Portanto, para o autor acima citado, longe de violar qualquer disposição ou princípio constitucional, a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN “prestigia a legalidade e a tipicidade (quaisquer que sejam as respectivas amplitudes)” (Ibidem, p. 456).

Por sua vez, após lembrar que a legalidade estrita e a tipicidade fechada representam signos de uma opção ideológica, Ricardo Lobo Torres (2006, p. 246) afirma que a norma antielisiva do CTN busca o equilíbrio entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

Quanto à origem, Ricardo Lobo Torres (Ibidem, pp. 241-242) informa que a norma geral antielisiva brasileira se espelha na experiência francesa no combate à elisão fiscal, que reprime a abuso de direito impedindo que sejam opostos à Administração os atos que dissimulam a verdadeira compreensão do negócio realizado²⁹.

A norma antielisiva francesa é assim explicada pelo autor:

A doutrina francesa vem esclarecendo que se trata de instrumento que visa a manter os atos e fatos conformes à realidade, com o equilíbrio entre substância e forma, evitando-se que o contribuinte adote formas jurídicas com a finalidade única de evitar ou diminuir o pagamento de impostos, o que pode ser demonstrado negativamente pela ausência de justificação econômica. (Ibidem).

Assim, no modelo francês, como resposta à tentativa de encobrimento do fato gerador, “a Administração fica autorizada a requalificar os fatos” (Ibidem).

Na mesma linha, Aurélio Seixas Filho firma o seguinte entendimento sobre o alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN:

Por este novo dispositivo do Código Tributário Nacional, autoridade fiscal estaria autorizada a não levar em consideração dos documentos formulados e firmados pelo contribuinte, isto é, a forma jurídica adotada pelo contribuinte para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos, por entender que, na realidade, teriam sido praticados outros atos ou negócios jurídicos que gerariam uma quantidade maior de imposto. (2006, p. 8).

Ricardo Lobo Torres (Op. cit., p. 247) leciona que, ao permitir que a Administração desconsidere os atos praticados pelo contribuinte com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, a norma antielisiva do CTN quer significar que a Administração pode requalificar o ato, isto é, dar “uma qualificação jurídica diferente daquela praticada pelo contribuinte na elisão”.

²⁹ Ricardo Lobo Torres destaca que é importante conhecer a origem dos institutos que são albergados pelo ordenamento brasileiro, “evitando-se a tentativa de cuidar dos dispositivos como se foram (sic) regras tupiniquins, como muitas vezes se fez no passado recente (...)” (Op. cit., pp. 242-243).

Nesse sentido, a desconsideração ou requalificação do ato ou negócio praticado tem por objetivo “reaproximar a qualificação do verdadeiro conteúdo material do ato decorrente do desenho da hipótese de incidência” (TORRES, 2006, p. 249).

A requalificação do fato concreto pela Administração somente é cabível quando o contribuinte busca “dissimular” a ocorrência do fato gerador do tributo.

Para Torres (Op. cit., p. 254-257, *passim*), o CTN utiliza o termo “dissimular” a ocorrência do fato gerador com o mesmo sentido dado pela doutrina francesa, de modo que não se confunde com a simulação relativa, isto é, a dissimulação do fato concreto. Explica o autor:

Quando o art. 116, parágrafo único, do CTN diz que ‘a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário’ está se referindo à *dissimulação do fato gerador abstrato* e não à *simulação do fato gerador concreto*. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas *dissimulador* da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão. (Ibidem, pp. 256-257; grifos do original).

Aí está, portanto, na concepção da doutrina pós-positivista, a diferença entre a elisão abusiva e a simulação relativa: na primeira, a dissimulação recai sobre a ocorrência do fato gerador descrito na lei, a partir do abuso da forma jurídica para além da possibilidade expressiva da lei de incidência; enquanto, a seu turno, na simulação relativa, o contribuinte encobre a prática do fato gerador concreto mediante um negócio que não representa senão uma máscara:

De feito, a nova cláusula geral antielisiva trazida pela LC 104/01 nada tem a ver com a simulação porque atua no plano abstrato da definição do fato gerador e dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...), impedindo que seja dissimulada a sua ocorrência mediante interpretação abusiva do texto da lei tributária. Opera, portanto, no plano da *mens legis*, destorcendo o seu sentido para dissimular a ocorrência do fato gerador apropriado. (Ibidem, p. 257).

Dito isso, cabe analisar o âmbito de aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, conforme a visão pós-positivista.

De acordo com Marco Aurélio Greco (2008, pp. 466-468, *passim*), as patologias do negócio jurídico, como a simulação, a fraude à lei e o abuso de direito, já encontram remédio no ordenamento jurídico, de maneira que não haveria necessidade da edição do art. 116, parágrafo único, do CTN, para combatê-las.

Com efeito, para o referido autor (GRECO, 2008, p. 467), a simulação e o abuso de direito, por se tratar de ilícitos, são objeto do art. 149, VII, do CTN, segundo o qual cabe lançamento de ofício (ou a revisão de ofício do lançamento) quando o contribuinte houver agido com dolo, fraude ou simulação.

De outro lado, em se tratando de fraude à lei praticada para se obter vantagem fiscal, o próprio ordenamento e o princípio da legalidade, que são violados pelo comportamento do contribuinte, postulam uma resposta jurídica, dispensando a regra do art. 116, parágrafo único, do CTN (Ibidem, p. 467).

Na verdade, como lembra o autor, tanto o abuso de direito como a fraude à lei são categorias da teoria geral do direito, razão pela qual podem ser neutralizadas independentemente de previsão legal específica nesse sentido:

É ínsita ao ordenamento positivo a possibilidade de existirem mecanismos que possam neutralizar as condutas que contornem as normas jurídicas, frustrem a sua incidência, esvaziem sua eficácia, naquilo que a experiência jurídica conhece por fraude à lei ou abuso de direito. A imperatividade e a eficácia do ordenamento supõem a existência de mecanismos que as assegurem; são os espelhos das suas próprias previsões. Portanto, estas figuras não dependem de “outra lei” prevendo seu cabimento. Ao contrário, são decorrência da legalidade, pois esta só tem sentido desde que ordenamento tenha sua eficácia, imperatividade e aplicabilidade asseguradas (Ibidem, p. 470).

Portanto, para Marco Aurélio Greco (Ibidem), a norma geral antielisiva introduzida no CTN pela LC 104/2001 visa a permitir que negócios jurídicos indiretos não abusivos nem realizados em fraude à lei possam ser requalificados pelo Fisco à luz da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva. Diz o autor:

A inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva (...) (Ibidem, p. 468).

Por sua vez, Ricardo Lobo Torres (2006, pp. 265-266) ressalta o caráter contra-analógico do parágrafo único do art. 116 do CTN, atuando em resposta à analogia empregada pelo contribuinte na elisão abusiva e operando como “uma exceção ao art. 108, § 1º, do CTN, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária”.

Por fim, cabem ainda algumas palavras sobre a necessidade de regulação específica para a aplicabilidade do referido dispositivo.

Por entender que o art. 116, parágrafo único, do CTN, introduz uma categoria nova de elisão fiscal, fundada na possibilidade de requalificação do negócio jurídico indireto não abusivo diante da eficácia positiva da capacidade contributiva, Marco Aurélio Greco (2008, p. 468) afirma que o mencionado dispositivo depende de regulamentação específica para ser aplicado naquelas hipóteses; diferentemente da fraude à lei e do abuso de direito, aos quais “o ordenamento reage por si só mediante lançamento de ofício”.

De sua parte, Ricardo Lobo Torres (2006, p. 259) entende que não é necessária uma lei específica para regulamentar o combate à elisão fiscal, pois “a LC 104/01 não está introduzindo uma novidade no direito brasileiro, senão que veio explicitar o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica”.

Nesse sentido, diz o autor, o art. 116, parágrafo único, do CTN, terá aplicabilidade imediata desde que já exista uma legislação com regras de procedimento administrativo no âmbito fiscal:

A regra antielisiva é meramente declaratória e por isso só necessita de complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-membro ou município não possua legislação segura sobre o processo administrativo tributário; para a União, que já o disciplinou, a regra é auto-executável, como ficou claro com a não incorporação dos arts. 14 e 17 da MP 66/02 na Lei 10.637/02 (Ibidem, p. 266).

3 INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS

3.1 Incorporação às avessas como manobra típica do planejamento tributário

De acordo com o art. 33, *caput*, do Decreto-lei nº 2.341³⁰, de 29 de junho de 1987, para fins de apuração do imposto de renda, a sociedade sucessora não pode compensar os prejuízos fiscais acumulados pela sucedida.

De outro lado, o art. 32 do referido Decreto-lei³¹ somente impede a compensação dos prejuízos acumulados pela própria pessoa jurídica se, entre a data da apuração do resultado negativo e a da compensação, tiverem sido alterados, cumulativamente, o controle societário e o ramo de atividade do contribuinte.

À primeira vista, pode parecer que a vedação de compensação de prejuízos fiscais em tela afronta o princípio da capacidade contributiva, pois nega ao contribuinte a utilização de um direito de crédito contra o Estado (YAMASHITA, 2006, p. 18).

Entretanto, no passado, houve “inúmeros casos de reorganizações societárias, através dos quais contribuintes adquiriam empresas com prejuízos fiscais acumulados *sem arcar com tais prejuízos*, compensando-os com enormes ganhos fiscais” (Ibidem; grifos do original).

Portanto, numa interpretação histórico-sistemática, pode-se afirmar que a proibição de compensação de prejuízos fiscais do referido Decreto-lei tem por objetivo evitar a redução artificial da renda tributável a partir de reorganizações societárias, prestigiando o princípio da capacidade contributiva:

³⁰ O *caput* do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 dispõe da seguinte forma: “Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida”.

³¹ Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Nessa perspectiva, a proibição em tela consiste numa verdadeira norma antiabuso na compensação de prejuízos fiscais meramente nominais, cujo princípio fundamental é [o] *princípio da capacidade contributiva*. Qualquer outra interpretação do espírito da proibição em tela incorreria em insanável inconstitucionalidade. (YAMASHITA, 2006, p.18; grifos do autor).

Não obstante, na prática dos negócios, para contornar a proibição acima referida e fazer jus à compensação dos prejuízos fiscais acumulados, a contribuinte inverte a lógica econômica da incorporação, promovendo a absorção da sociedade controladora lucrativa pela controlada deficitária.

Ao final dessa operação, a alteração (formal) da figura do controlador na sociedade deficitária incorporadora é inevitável, uma vez que a sociedade incorporada – que era a controladora – é absorvida.

Sem embargo, a manutenção do ramo de atividade assegura à sociedade que permanece intacta o atendimento de pelo menos um dos requisitos previstos no art. 32 do Decreto-lei nº 2.341/87, permitindo, assim, a compensação dos prejuízos fiscais apurados nos exercícios anteriores à incorporação com o lucro que vier a ser auferido no futuro.

Dito isso, cumpre analisar a figura da incorporação às avessas, antes de adentrar o exame dos casos que serão objeto do presente estudo.

3.2 Incorporação às avessas

No Direito das Empresas, há três formas de reestruturação ou reorganização societária: a incorporação, a fusão e a cisão. No presente estudo, interessa apenas a primeira.

O art. 227 da Lei nº 6.404/76 – a Lei das Sociedades Anônimas – define incorporação como “a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede

em todos os direitos e obrigações”. Tal dispositivo foi reproduzido em sua literalidade pelo art. 1.116 do CC³², que se aplica aos demais tipos de sociedade.

Com didática, José Edwaldo Tavares Borba (2003, p. 482) destaca que, assim como a fusão, a incorporação serve à concentração societária, apresentando-se como técnica extremamente útil e corriqueira no mundo empresarial.

Todavia, diferentemente do que ocorre na fusão, a incorporação não dá ensejo a uma nova pessoa jurídica: a sociedade incorporada se extingue e aquela que a absorve permanece intacta no mundo jurídico, figurando como sucessora (CAMPINHO, 2006, p. 283).

Registre-se que, na incorporação entre sociedades de um mesmo grupo econômico, a sucessora pode ser tanto a controladora como a controlada. Não há restrições legais, desde que respeitados os direitos da minoria. Da mesma forma, nada impede que uma empresa lucrativa seja incorporada por outra deficitária³³.

Diante da inversão dos fatores, a absorção da sociedade controladora por sua controlada ou da sociedade lucrativa pela deficitária é conhecida como *incorporação às avessas*.

Não se ignora que a incorporação é um instrumento da sociedade que detém maior poder econômico, seja ela a controladora ou simplesmente a mais lucrativa. Nesse sentido, em tal operação, o resultado mais comum é a extinção da empresa controlada ou da deficitária, conforme o caso.

³² Diz o art. 1.116 do CC: “Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos”.

³³ Nesse sentido, no julgamento do caso concreto que será objeto deste estudo, a relatora Sandra Maria Faroni consignou no voto condutor do acórdão proferido pela Primeira Câmara do Primeiro CCMF: “Não há, na lei, qualquer restrição, quer a que a sociedade controlada incorpore controladora, quer a que sociedade deficitária incorpore uma superavitária, quer a que uma sociedade incorpore outra com patrimônio líquido negativo. Sendo o evento motivado por legítimos desígnios de reorganização societária, e desde que respeitados os direitos da minoria, não há obstáculos à incorporação”. Recurso nº 131.653, sessão de 28.02.2003. Documento disponível no portal <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em 11.07.2009.

Entretanto, por razões várias, sobretudo de cunho fiscal, como veremos, a incorporação às avessas tem se revelado frequente no mundo dos negócios, já tendo merecido, inclusive, menção expressa em lei³⁴.

Como se verá adiante, a operação de incorporação às avessas que será objeto deste trabalho se manifesta por meio da absorção da sociedade superavitária pela deficitária, que é a versão mais comum.

3.3 Caso concreto: operação com finalidade exclusivamente fiscal

Apresentada a questão da incorporação às avessas, cabe analisar dois julgados do Primeiro CCMF e da CSRF sobre casos que entendemos paradigmáticos para o propósito deste estudo.

Ao enfrentar situação concreta em que a incorporação às avessas (da superavitária pela deficitária) se deu entre sociedades ativas do mesmo ramo de atividade submetidas a controle comum há mais de vinte anos, a Primeira Turma da CSRF, por maioria, entendeu que o Fisco não poderia negar a compensação dos prejuízos fiscais à sucessora (Recurso nº 107-137256, rel. Dorival Padovan, julgado em 20.03.2006, conforme documento disponível em <www.conselhos.fazenda.gov.br>, acesso em 09.07.2009).

Nesse julgamento, ficou assentado que a incorporação às avessas, embora atípica, não é vedada pelo ordenamento jurídico, não podendo ser, pois, “tipificada como operação simulada ou abusiva”.

Relativamente ao caso concreto, o relator, conselheiro Dorival Padovan, destacou no voto condutor do acórdão que, muito embora o contribuinte tenha realizado a operação em busca de

³⁴ Atento à prática dos negócios, o legislador reformista da Lei nº 10.303/2001 se sentiu obrigado a alterar a redação do §4º do art. 264 da Lei das S.A. para estender (ou esclarecer) a aplicação das regras previstas naquele artigo – *dedicadas originariamente à incorporação da controlada* – à incorporação da controladora por sua controlada.

economia fiscal, ficou comprovado haver igualmente o objetivo de reduzir custos e concentrar as atividades daquelas empresas (Disponível em <www.conselhos.fazenda.gov.br>, acesso em 11.07.2009).

Nesse sentido, o citado conselheiro consignou que “a empresa incorporadora, antes deficitária, prosseguiu operando normalmente no mercado (...), dando continuidade às atividades até então existentes (...)”

Como se observa, em tal caso, o órgão julgador reconheceu que a opção do contribuinte pela incorporação às avessas, em vez do negócio típico, não visava senão a produzir um resultado fiscal vantajoso. Contudo, de acordo com o entendimento que veio a prevalecer, a artificialidade da referida operação não foi bastante para elidir – ou contaminar – a realidade do propósito negocial a ela subjacente.

Em outros termos, no caso sob análise, a Primeira Turma da CSRF entendeu que a reorganização societária foi realizada para atender a uma real necessidade administrativa e operacional do contribuinte, embora também tenha servido à consecução de uma economia fiscal.

O segundo caso de incorporação às avessas que merece destaque (e será estudado mais detidamente neste trabalho) foi julgado pela Primeira Câmara do Primeiro CCMF, em sessão realizada em 28.02.2003 (Recurso nº 131.653, rel. Sandra Maria Faroni, disponível em <www.conselhos.fazenda.gov.br>, acesso em 11.07.2009).

Para atender os objetivos deste estudo, convém analisar ponto a ponto do relatório do voto proferido pela relatora Sandra Maria Faroni.

Conforme observa a relatora do referido acórdão, trata-se de hipótese em que ocorreu a absorção da sociedade controlada superavitária pela controladora deficitária.

A empresa superavitária (criada em 1987) e a deficitária (criada em 1992) pertenciam a um mesmo grupo econômico e se dedicavam a atividades diversas.

Em 1994, a empresa deficitária vendeu seus ativos a uma companhia do grupo e encerrou suas atividades.

No final de 1997, a deficitária adquiriu de outra empresa do grupo o controle da superavitária.

Em fevereiro de 1998, a deficitária alterou a sua denominação e passou a se dedicar ao mesmo objeto social da superavitária. Também alterou o seu quadro de diretores, que passou a ser o mesmo da empresa superavitária.

No mês seguinte, a superavitária se tornou subsidiária integral da deficitária e, no mesmo ato, foi por ela incorporada.

Nos exercícios de 1998 e 1999, a incorporadora apurou lucro real e compensou o resultado com prejuízos acumulados.

Como se observa, na hipótese, o contribuinte percorreu um caminho artificioso para obter o resultado fiscal desejado. Primeiro, com prejuízos acumulados, adquiriu o controle da empresa superavitária do mesmo grupo que pretendia incorporar. Depois, efetuou alterações societárias que lhe deram os contornos operacionais da controlada (denominação similar, mesmo objeto social e mesmo quadro de diretores). Em seguida, e por fim, incorporou a empresa superavitária, compensando os lucros obtidos nos exercícios seguintes com os prejuízos acumulados.

Não obstante, a Primeira Câmara do Primeiro CCMF entendeu tratar-se de planejamento tributário legítimo, proferindo o seguinte acórdão:

IRPJ – Simulação na *Incorporação*. Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita (Ac. CSRF/01-01.874/94).

IRPJ – Incorporação Atípica. A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto. (Disponível em <www.conselhos.fazenda.gov.br>, acesso em 11.07.2009).

A decisão em comento se escora nas premissas do pensamento positivo-formalista sobre os limites do planejamento tributário.

Em primeiro lugar, o órgão julgador entendeu que a operação tal como realizada pelo contribuinte se afigurou plenamente lícita, argumentando que “não são raros os exemplos que reconhecem não haver [óbice] legal a incorporações nessas condições”.

Uma tal visão está afinada com o dogma da liberdade de auto-organização de seus negócios pelo contribuinte.

Por conseguinte, afastou-se a hipótese de ato simulado, pois, “para que se possa caracterizar a simulação em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão”.

Assim, para a conselheira Sandra Faroni, relatora do acórdão, a operação desenhada pelas partes se caracteriza, pois, como negócio jurídico indireto:

A hipótese enquadra-se perfeitamente na caracterização de negócio jurídico indireto descrita pelo Professor Alberto Xavier. Efetivamente, as partes queriam e realizaram a reestruturação societária, com extinção de uma das empresas, mediante sua absorção por outra. Apenas, em lugar de extinguir a empresa deficitária, extinguiram a superavitária, para atingir indiretamente economia de tributos. O fim típico da incorporação (absorção de uma sociedade por outra) foi realmente querido, só que funcionou como condição ulterior de economia de tributos, essencial na determinação volitiva das partes. (Disponível em <www.conselhos.fazenda.gov.br>, acesso em 11.07.2009).

Por fim, conforme entendimento plasmado no voto condutor do referido acórdão, a Administração Fiscal somente poderia desqualificar o ato praticado pelo contribuinte, para caracterizá-lo como compensação irregular, se já regulamentada fosse a norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN.

Em suma, os três pilares da decisão acima referida sobre a operação realizada naquele caso concreto foram os seguintes: a licitude da incorporação às avessas; a caracterização do ato

como negócio jurídico indireto; e a inaplicabilidade do art. 116, parágrafo único, do CTN, enquanto não sobrevier lei que o regulamente.

A análise que se fará adiante perpassa inevitavelmente pelas questões acima delineadas.

De partida, será examinado se o caso concreto sob estudo caracteriza ato simulado ou negócio jurídico indireto, uma vez que tal questão é relevante para a caracterização fiscal da conduta do contribuinte.

3.4 Caracterização do caso concreto: simulação ou negócio jurídico indireto?

Conforme visto, a Primeira Câmara do Primeiro CCMF entendeu que a incorporação da sociedade superavitária ativa pela deficitária inativa, tal como descrito no item anterior, constitui ato lícito.

Em outras palavras, para aquele órgão, não se tratou de simulação, e sim de negócio jurídico indireto.

De acordo com a doutrina tradicional, que é dominante no Brasil, a simulação se caracteriza pela divergência propositada entre a vontade real e a declarada pelos agentes com o fito de enganar terceiros.

Nesse sentido, Miranda observa:

Na simulação – diz-se – as partes emitem uma declaração deliberadamente desconforme com a intenção; a divergência entre aparentam querer, na declaração, destinada a ser conhecida do público, e a vontade real, a verdadeira intenção e que deverá permanecer secreta, é deliberada de comum acordo entre as partes. (MIRANDA, 1980, p. 13).

Na simulação, conforme lição de Massimo Bianca (Apud GAINO, 2007, pp. 31-32), as partes estipulam conscientemente o negócio para criar uma aparência.

A simulação pode ser absoluta ou relativa. Na primeira, não há nada de real, trata-se de “pura aparência ou ficção, não ocultando qualquer negócio que, de fato, tenha sido querido pelas partes” (GAINO, 2007, p. 59). Por sua vez, na simulação relativa, há dois negócios, o simulado e o dissimulado. Aquele oculta o negócio realmente querido pelas partes, que é geralmente formalizado “num instrumento de ressalva” (GOMES, 1979, p. 516).³⁵

Tal instrumento de ressalva, que também existe na simulação absoluta, é conhecido como acordo simulatório. De acordo com Itamar Gaino (Op. cit., p. 36), a existência de tal acordo é que distingue a simulação de outras figuras, como a reserva mental³⁶ e o erro obstativo³⁷.

Portanto, na visão do mencionado autor, a simulação constitui um procedimento complexo que gravita em torno do acordo simulatório, por meio do qual as partes resolvem criar um negócio aparente e, no caso da simulação relativa, realizar outro efetivamente querido que permanecerá encoberto pela aparência criada (ibidem).

No sistema do Código Civil anterior, a simulação era causa de anulação do negócio jurídico. De acordo com o CC, o negócio simulado é nulo, “mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma” (art. 167, “caput”).

A seu turno, conforme leciona Alberto Xavier (2002, p. 59), o negócio jurídico indireto se manifesta pela “utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa-função objetiva: daí a referência dos autores ao seu caráter ‘indireto’ ou oblíquo, anômalo ou inusual”.

Na mesma linha, Marco Aurélio Greco (2008, p. 279) assevera que o negócio indireto não é uma figura particular do Direito Privado. Trata-se, segundo o autor, de negócio típico (como a locação, a compra e venda etc) utilizado pelas partes para a obtenção de resultado prático próprio

³⁵ Alberto Xavier (Op. cit., p. 54) alude a uma sugestiva imagem construída pela doutrina civilista para diferenciar as referidas modalidades de simulação: “(...) alguns autores chamam à simulação absoluta *simulação nua* e à simulação relativa *simulação vestida*”.

³⁶ Nesse sentido: “Além dos dois elementos a que acabamos de aludir [divergência intencional entre a vontade e a declaração e a intenção de enganar terceiros], é necessário, para que se verifique a simulação, segundo a doutrina tradicional, um acordo para simular entre todos os que intervêm na celebração do negócio jurídico. Esse acordo ou conluio que deve existir entre os simuladores é que distingue a simulação da reserva mental” (MIRANDA, op. cit., p. 15-16).

³⁷ “O erro obstativo caracteriza-se pela discrepância inconsciente entre a declaração e a vontade”. (GAINO, op. cit., P. 36).

de outro negócio. Nesse sentido, lembra que o negócio indireto serve aos interesses do contribuinte para substituir os efeitos tributários que adviriam se a operação fosse realizada na forma direta, reduzindo ou eliminando, assim, a carga fiscal.

Portanto, para haver negócio indireto, as partes devem realizar um negócio típico com vistas a um “fim diverso do que lhe corresponde” (GOMES, 1979, p. 410).

Da simulação o negócio indireto se diferencia porque não visa a gerar uma aparência. Com efeito, conforme ensina Orlando Gomes (Ibidem), “[o] negócio é querido pelas partes; por isso não se pode identificar o negócio indireto com o negócio simulado”.

Sobre o tema, Itamar Gaino (2007, p. 51) diz que a principal diferença entre o negócio simulado e o indireto está em que: “no negócio indireto aquilo que aparenta ser é o realmente querido pela parte; na simulação, aquilo que aparenta não é desejado, podendo haver, isto sim, de modo oculto, o negócio real programado pelas partes”.

Da forma como está exposta a questão, a incorporação às avessas, tal como desenhada pelo contribuinte na hipótese descrita, não caracteriza negócio simulado.

De fato, a absorção da empresa superavitária ativa pela deficitária inativa foi realmente desejada pelas partes. Aquela se extinguiu; a última permaneceu intacta. Não se tratou de aparência, nem há que se falar em divergência entre a vontade real e a declarada.

De outro lado, entretanto, também não se pode afirmar que tal operação representa um negócio indireto no sentido estrito do termo, como entendeu a Primeira Câmara do Primeiro CCMF.

Conforme visto, a nota distintiva do negócio indireto é a utilização de figura típica para alcançar fins que não correspondem a sua essência.

Na hipótese, o resultado típico da incorporação foi obtido: uma empresa foi absorvida e extinta; e a que a incorporou permaneceu intacta.

Registre-se que a inversão dos fatores da referida operação é um dado meramente econômico e não torna a figura da incorporação às avessas atípica, tampouco contraria a causa típica do negócio – *a absorção de uma sociedade por outra*.

Portanto, no caso sob análise, as partes realizaram, de fato, negócio típico (incorporação) visando aos efeitos que lhe são próprios. A nota “não usual” do negócio, por assim dizer, residiu apenas no aspecto econômico: a absorção da empresa lucrativa em atividade pela deficitária inativa.

Não obstante, a figura da incorporação às avessas, tal como realizada no caso concreto objeto deste trabalho, aproxima-se do negócio jurídico indireto, embora com ela não se confunda pelas razões já expostas, na medida em que importa ato lícito fundado na autonomia da vontade.

Dito isso, convém analisar a questão sob a perspectiva tradicional e a pós-positivista sobre os limites do planejamento tributário.

3.5 Perspectiva positivista: ato lícito oponível ao Fisco

Como visto, ao examinar a incorporação às avessas realizada pelo contribuinte, a Primeira Câmara do Primeiro CCMF adotou o argumento da doutrina tradicional do Direito Tributário brasileiro sobre a legitimidade e eficácia do planejamento tributário, concluindo que tal comportamento representa ato lícito, isto é não simulatório, fundado, portanto, na cláusula da autonomia da vontade, com plena aptidão de gerar a vantagem fiscal pretendida pelo contribuinte.

Nessa linha, se a lei diz que a sociedade sucessora não pode compensar os prejuízos fiscais da sociedade por ela absorvida, o contribuinte pode moldar o seu comportamento, com

amparo na liberdade contratual, para além do âmbito de incidência da referida regra proibitiva, construindo um negócio que formalmente não se inclui na zona rígida do tipo legal.

A tal faculdade garantida ao contribuinte, Alberto Xavier denomina liberdade fiscal ou liberdade de opção fiscal:

A liberdade fiscal ou liberdade de opção fiscal é precisamente a garantia de que as opções alternativas no terreno do Direito Privado têm como únicas consequências tributárias aquelas que resultam taxativamente da lei (princípio da tipicidade) com exclusão de quaisquer outras, pelo que os particulares se podem mover livremente, com segurança, para além das zonas rigidamente demarcadas pelos tipos legais de tributos. (2002, p. 32; grifos do original).

Com efeito, na concepção tradicional do Direito Tributário, a liberdade de contratar do contribuinte pode servir a propósitos fiscais com plena eficácia perante o Fisco, sendo, portanto, “legítimo o planeamento tributário que procure a prática de atos ou negócios não inseridos nas situações legais de tributação, ou inseridos em situações legais de menor tributação” (OLIVEIRA, R., 2001, p. 320).

Portanto, na hipótese, a incorporação da empresa superavitária pela deficitária, como resultado de uma série de atos praticados com finalidade exclusivamente fiscal, apresenta-se como uma fórmula admitida pela doutrina positivista para o contribuinte atuar legitimamente fora do âmbito legal rígido da proibição de a empresa incorporadora compensar os prejuízos fiscais acumulados pela incorporada.

3.6 Perspectiva pós-positivista: elisão abusiva

De acordo com a doutrina pós-positivista, a manipulação da forma jurídica, por si só, não torna ilegítimo o planeamento tributário. A oponibilidade ou não do negócio praticado pelo contribuinte perante o Fisco depende da análise do caso concreto:

Como tenho afirmado em diversas oportunidades, nenhuma operação ou figura jurídica é, em si mesma, oponível ou inoponível ao Fisco. Não há modelos abstratos que sempre e em todas as circunstâncias provoquem este ou aquele efeito fiscal. O exame deve estar sempre circunscrito à situação concreta, pois a adequada conclusão deverá surgir do exame do contexto em que

utilizados os institutos e da função que se lhes pretende atribuir, comparada com a que lhe é própria (GRECO, 2008, p. 115).

Ademais, como adverte o autor acima citado, o planejamento muitas vezes se apresenta como um conjunto de atos, como se dá na hipótese da incorporação às avessas em tela, devendo a resposta sobre a sua legitimidade (oponibilidade ao Fisco) considerar o negócio global, e não cada uma de suas etapas autonomamente (Ibidem, p. 118).

Dito isso, cumpre repassar, brevemente, as etapas do planejamento tributário objeto do presente estudo, lembrando que a lei veda ao contribuinte, no âmbito de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais acumulados pela sociedade sucedida.

Pois bem, conforme isto, na hipótese de incorporação às avessas examinada pela Primeira Câmara do Primeiro CCMF, as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico e se dedicam inicialmente a objetos sociais diversos, sendo uma lucrativa e ativa e a outra, deficitária e inativa.

No final de 1997, a empresa deficitária inativa adquire o controle da superavitária ativa. Poucos meses depois, a controladora deficitária promove a alteração do seu contrato social, passando a ser administrada pelos mesmos diretores e a adotar o mesmo objeto social da controlada. Em seguida, a empresa deficitária incorpora a superavitária.

Nos exercícios seguintes à incorporação, o contribuinte compensa os prejuízos fiscais acumulados pela incorporadora.

Como se observa, toda a operação foi montada pelo contribuinte com vistas à obtenção de uma vantagem fiscal, pois não existia nenhum motivo econômico, senão a própria economia fiscal, para a inversão dos fatores da incorporação.

De fato, conforme reconhece a relatora do acórdão proferido pela Primeira Câmara do Primeiro CCMF, a conselheira Sandra Maria Faroni, “o objetivo final visado pelas partes foi permitir que os prejuízos fiscais da incorporadora (...) fossem compensados com lucros futuros

decorrentes da incorporação” (Disponível em <www.conselhos.fazenda.gov.br>, acesso em 11.07.2009).

Significa dizer que o contribuinte realizou a incorporação às avessas, a partir de um conjunto de ações prévias predeterminadas para um mesmo fim, com o único propósito de evitar a incidência da regra proibitiva do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, segundo a qual não pode a empresa sucessora compensar prejuízos fiscais acumulados pela sucedida.

Em outros termos, pretendeu o contribuinte contornar a possibilidade expressiva do texto da referida regra mediante a manipulação lícita dos seus negócios e da operação de reorganização societária, pois, em substância, a empresa antes deficitária que não foi extinta se identifica plenamente com a superavitária por ela absorvida, com a vantagem de poder compensar os prejuízos fiscais acumulados após a incorporação, que, de outra forma, seriam perdidos.

Assim sendo, conforme a doutrina de Marco Aurélio Greco (2008, p. 241), tal operação caracteriza fraude à lei tributária, para se referir a uma categoria de patologia³⁸, pois o contribuinte se serve de uma série de artifícios meramente formais, embora lícitos, com o fim único de contornar indiretamente a letra da proibição contida na lei e obter uma vantagem fiscal.

Com efeito, se a finalidade da proibição em foco é impedir a redução artificial da renda tributável por meio da compensação de prejuízos fiscais acumulados por empresas deficitárias incorporadas, como informa Yamashita (2006, p. 18), o resultado da incorporação às avessas realizada pelo contribuinte na hipótese examinada continua a malferir o espírito da referida vedação muito embora o ato isolado em si possa parecer formal ou conceitualmente fora do âmbito de sua incidência.

Portanto, nessa concepção, a incorporação às avessas aqui analisada apresenta-se como uma figura ilegítima no âmbito fiscal.

³⁸ Para o autor, reconhecer diante do caso concreto que houve uma distorção de forma, objeto, substância etc, é mais importante do que identificar a patologia do negócio: “(...) não devemos supor que o debate se restrinja ao plano abstrato, conceitual, das categorias de vício, mas ele se desdobra pelo exame prático, concreto, das condutas efetivamente realizadas pelo contribuinte a ponto de se poder dizer que a verdadeira patologia que se está por baixo das várias categorias é a ‘distorção’ que pode se referir a vontades, objetivos, forma e substância etc.”. (GRECO, Op. cit., p. 277).

De outro lado, considerando a perspectiva de Ricardo Lobo Torres (2006, p. 220), a conduta sob análise do contribuinte pode ser entendida como uma tentativa de malograr a aplicação da regra tributária proibitiva a partir do abuso de forma jurídica, o que torna a elisão ilícita e inconsistente.

Dito isso, importa analisar quais seriam as consequências atribuídas pela doutrina pós-positivista ao planejamento desenhado na hipótese.

Como visto, de acordo com Marco Aurélio Greco (2008, p. 186), a fraude à lei contamina o planejamento tributário, impedindo que se produzam os efeitos fiscais desejados pelo contribuinte.

Como resultado, o mencionado autor afirma que, na fraude à lei tributária, “o ordenamento reage aplicando a norma contornada” (Ibidem, p. 276), independentemente de haver disposição específica que preveja tal consequência (Ibidem, pp. 469-470).

Portanto, nessa perspectiva, o resultado fiscal da incorporação às avessas sob análise não pode ser oposto ao Fisco, uma vez que o próprio ordenamento postula uma resposta à fraude à lei para restabelecer o princípio da legalidade (Ibidem, p. 470).

Em outros termos, segundo a doutrina de Marco Aurélio Greco (Ibidem, p. 467), o combate à incorporação às avessas na hipótese, caracterizada neste trabalho como fraude à lei tributária, resulta da imperatividade do próprio ordenamento, dispensando a aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN.

Por sua vez, como já analisado, Ricardo Lobo Torres (Op. cit., p. 263) destaca que a elisão ilícita é combatida pelo recurso da contra-analogia, “já que (...) o planejamento abusivo resvala para a analogia praticada pelo contribuinte”.

Assim sendo, tendo em vista que, sob a ótica do referido autor, a incorporação às avessas examinada neste trabalho conduz a uma subsunção malograda da regra proibitiva, o Fisco pode

requalificar o ato abusivo para fins tributários, para recusar ao contribuinte a compensação dos prejuízos fiscais acumulados, sem declarar a nulidade do negócio para efeito civil:

No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas. A norma antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, portanto, visa à desconsideração ou à requalificação do fato gerador concreto, isto é, do ato o[u] fato praticado com a dissimulação da *mens legis* e do fato gerador abstrato. (TORRES, 2006, p. 274).

Não obstante os fatos examinados neste estudo tenham ocorrido antes da entrada em vigor do art. 116, parágrafo único, do CTN, Ricardo Lobo Torres (Ibidem, p. 259 e 266, *passim*), conforme visto, entende que tal dispositivo é meramente declaratório, explicitando apenas “o que já era aplicado pelos Tribunais sob a forma de combate à fraude à lei ou ao abuso de forma jurídica”.

CONCLUSÃO

O confronto entre o pensamento positivista-formalista e o pós-positivista no Direito Tributário encontra maior aprofundamento e amplitude na questão dos limites do planejamento tributário. Portanto, qualquer estudo sobre a matéria não pode prescindir da análise prévia das referidas correntes.

O positivismo de índole formalista floresce na segunda metade do século XIX, na Europa, com respaldo nas ideias liberais e cientificistas da época, reverenciando o dogma da onipotência do legislador e da separação dos poderes.

No plano científico, tal corrente se caracteriza pela separação entre o direito e qualquer elemento metafísico. Assim, o direito passa a ser estudado como um fato, e não como um valor.

Tais ideias marcaram profundamente o pensamento jurídico do século XX, tendo exercido forte influência sobre os autores do Código Tributário Nacional brasileiro, na década de 1960. Portanto, ainda hoje, a maioria dos autores que se dedicam ao estudo do Direito Tributário no Brasil adota os dogmas positivistas de índole liberal e cientificista.

Nesse sentido, o princípio da legalidade tributária é lido de maneira estrita ou absoluta pela doutrina tradicional do Direito Tributário, desdobrando-se na ideia da tipicidade fechada, segundo a qual a lei deve encerrar todos os elementos do tributo e a solução para o caso concreto.

Outrossim, para os positivistas, a interpretação da norma tributária se resume a um processo lógico-dedutivo de subsunção do fato concreto a conceitos abstratos, não havendo espaço para o papel criativo do aplicador do direito.

Ademais, nessa concepção, a liberdade contratual é caracterizada como um direito ilimitado em face do Fisco, de maneira que o contribuinte sempre pode organizar suas atividades de forma a evitar a incidência da norma tributária.

Por sua vez, o pós-positivismo surge na segunda metade do século XX, a partir do esgotamento do Estado de Bem-Estar Social, postulando a reaproximação entre o direito e a moral.

Para tal corrente, numa sociedade como a atual, marcada pelo pluralismo e a ambivalência das ações do Estado, a ideia de segurança jurídica já não pode se identificar com aquelas que vigoravam no Estado Liberal e no Estado de Bem-Estar Social. Assim, a segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça, pois o que importa é assegurar a liberdade em relação ao outro.

Nesse contexto, as crenças positivistas no princípio da legalidade absoluta e na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos abstratos são consideradas ingênuas, uma vez que a lei tributária se abre a conceitos indeterminados e descrições tipológicas, como se verifica em qualquer outro ramo do direito.

De outro lado, em virtude dos avanços da metodologia jurídica e da emergência dos conceitos indeterminados, a doutrina pós-positivista destaca que a interpretação da norma não pode ser reduzida a um mero processo lógico-formal. A norma jurídica é um produto do texto da lei e da realidade social, não havendo sentido em recusar papel criativo ao intérprete na seara tributária.

Por fim, para os pós-positivistas, a liberdade contratual não constitui um direito absoluto, pois encontra limites imanentes na própria Constituição da República, como os princípios da função social do contrato e da dignidade da pessoa humana.

Diante de concepções tão díspares sobre o Direito Tributário, positivistas e pós-positivistas também divergem quanto aos limites do planejamento tributário.

De um lado, os positivistas apontam a esfera dos atos lícitos como o limite do planejamento tributário, de modo que o Fisco só pode recusar efeitos aos atos praticados com dolo, fraude ou simulação.

A seu turno, os pós-positivistas admitem o planejamento tributário como forma de reduzir o ônus fiscal, desde que não resvale para a conduta abusiva. Com efeito, para essa doutrina, independentemente da patologia que incida sobre o negócio realizado, a manipulação artificial de formas jurídicas com o fim exclusivo de economizar tributo ou obter vantagem fiscal desloca o comportamento do contribuinte para o campo da elisão ilegítima.

Nesse contexto, fica claro que as referidas doutrinas apresentarão respostas opostas para a questão da oponibilidade fiscal da incorporação às avessas predeterminada e realizada com vistas exclusivamente a contornar uma regra proibitiva e produzir uma economia fiscal.

A doutrina tradicional entenderá que o comportamento do contribuinte é lícito, porque não importa simulação, nem qualquer conduta vedada pelo direito.

Em linha diametralmente oposta, os pós-positivistas recusarão eficácia fiscal à operação, tendo em vista que o contribuinte manipula abusivamente a forma jurídica do negócio com a intenção exclusiva de malograr ou contornar a proibição prevista no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, segundo a qual os prejuízos fiscais acumulados pela empresa sucedida em reorganizações societárias não podem ser compensados com o resultado obtido pela sucessora.

Dito isso, é preciso tomar partido, para reconhecer primeiramente que o debate no Direito Tributário não pode se resumir à relação Estado-contribuinte. Com efeito, numa sociedade ao mesmo tempo plural e desigual como a nossa, postulam igualmente relevância os conflitos entre os próprios contribuintes e entre os que detêm riqueza e aqueles que dependem das prestações do Estado.

Nesse sentido, parece já não haver lugar para a exacerbação do princípio da legalidade tributária em detrimento da justiça fiscal.

Além do mais, considerando a imprecisão da linguagem e impossibilidade de permanente fechamento dos conceitos legais, nada justifica a restrição do papel criativo e valorativo do intérprete da norma tributária. Da mesma forma, como o ordenamento é um só, os institutos da

teoria geral do direito, como o abuso de direito e a fraude à lei, encontram plena aplicabilidade no Direito Tributário.

Assim sendo, por representar um comportamento abusivo (em sentido amplo), a incorporação às avessas realizada na hipótese em estudo não pode produzir os efeitos fiscais desejados pelo contribuinte.

De fato, conforme informa Yamashita (2006, p. 18), a finalidade da regra proibitiva do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, que foi contornada pelo contribuinte, é assegurar a higidez do princípio da capacidade contributiva, impedindo a redução da renda tributável a partir de reorganizações societárias artificiais.

Na hipótese, o contribuinte realiza uma série de atos preparatórios com a finalidade única de permitir que a operação final conduza a um resultado inverso ao previsto na letra da referida regra proibitiva.

Realmente, antes da incorporação, a sociedade deficitária inativa adquire o controle da sociedade lucrativa do mesmo grupo que será absorvida e passa a adotar o mesmo objeto e quadro de diretores da controlada.

Perceba-se, primeiramente, que a alteração do objeto social não é acompanhada da mudança de controle na sociedade deficitária, permitindo que o contribuinte não esbarre na proibição de compensação de prejuízos próprios prevista pelo art. 32 do Decreto-lei nº 2.341/87 na hipótese de mudança cumulativa de objeto e controle social entre a data da compensação e a da contabilização do prejuízo.

Portanto, concluída a operação, a sociedade então deficitária “transforma-se” naquela que foi incorporada, com a vantagem de poder compensar os prejuízos fiscais acumulados com o resultado dos anos seguintes, pois, pelo menos na forma, o crédito existente perante o Fisco pertence à própria sociedade que figura como sucessora (e não à sucedida).

Assim posta a questão, acolhe-se aqui o entendimento de que o próprio ordenamento malferido pelo comportamento abusivo do contribuinte postula uma resposta para restabelecer a sua imperatividade, independentemente de haver uma disposição específica nesse sentido (GRECO, 2008, p. 467).

Também se pode afirmar que a desconsideração para fins fiscais do negócio praticado pelo contribuinte não conduz ao emprego da analogia, uma vez que a Administração está apenas afastando a cobertura formal que dissimula a incidência da regra proibitiva para aplicar o dispositivo dentro dos limites da qualificação do fato e da interpretação finalística da norma (Ibidem, p. 464).

Não obstante, uma questão permanece aberta no presente estudo para maior aprofundamento: se o próprio ordenamento oferece reação a comportamentos abusivos do contribuinte, a que veio o art. 116, parágrafo único, do CTN?

A doutrina pós-positivista não é unânime a respeito do tema: de um lado, Marco Aurélio Greco (Ibidem, p. 468) sustenta que o parágrafo único do art. 116 do CTN permite a releitura fiscal de atos ou negócios não abusivos à luz da capacidade contributiva; de outro, Ricardo Lobo Torres (2006, p. 259) afirma que a mencionada regra é meramente declaratória, pois o recurso da contra-analogia (requalificação dos fatos) já vinha sendo aplicado pelos tribunais no combate à elisão abusiva.

Muito embora a questão extrapole o objeto do presente trabalho, é lícito cogitar que a chamada norma geral antielisiva foi editada para permitir o uso da contra-analogia no combate à elisão fiscal abusiva, como uma exceção ao art. 108, § 1º, do CTN, naquelas hipóteses em que o afastamento da cobertura dissimulatória requeira algo mais que a interpretação do fato e da norma para restabelecer a imperatividade do ordenamento.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Ed., 2006.

ARRAIZ, Javier Perez. **El fraude de ley en el derecho tributário**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1996.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: _____. (Org.). **A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 1-48.

BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico**: Lições de filosofia do direito. Tradução e notas: Márcio Pugliese, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 8. ed. rev. aum. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CAMPINHO, Sérgio. **O Direito de Empresa à luz do novo Código Civil**. 7. ed. rev. atual. Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmo Navarro. **Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CORDEIRO, Antonio Menezes. Introdução à edição portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 4. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: LAEL, 1971.

GAINO, Itamar. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2007.

GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 72-97.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: Uma Aproximação Ideológica. **Interesse Público**, n. 2, p. 77-92, abr./jun. 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e evasão fiscal. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, v. 638, p. 30-37, dez. 1988.

_____. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. **Revista Forense**. Rio de Janeiro, ano 101, v. 382, p. 259-274, nov./dez. 2005.

MIRANDA, Custódio da Piedade U. A simulação no direito civil brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. In: **Curso de Direito Tributário**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 319-354.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. "Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal". In: **Curso de Direito Tributário**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 113-133.

PYRRHO, Sérgio. **Soberania, ICMS e Isenções: Os Convênios e os Tratados Internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Globalização, sociedade de risco e segurança. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 246, p. 267-284, set./dez. 2007a.

_____. A tipicidade tributária. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro, ano 2, n. 8, p. 221-243, out./dez. 2007b.

_____. Os conceitos indeterminados no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 149, p. 63-76, fev. 2008a.

_____. Estado, segurança e tributação: do pluralismo jurídico ao pluralismo político. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro, n. 11, p. 307-333, jul./set. 2008b.

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 220-259.

ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1999.

SAMPAIO, Francisco José Marques. Planejamento tributário: aspectos fundamentais da validade de procedimentos de elisão fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 43, p. 57-63, mar./abr. 2002.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal**: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra Editora, 2006.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A elisão tributária e a interpretação econômica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 67, p. 7-17, mar./abr. 2006.

SILVA, Sergio André R. G. da. Ética, moral e justiça tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 51, p. 109-129, jul./ago. 2003.

TABOADA, Carlos Palao. **La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal**. Lex Nova, 2009.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Teoria da simulação de atos e negócios jurídicos. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 849, p. 11-56, jul. 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 95-112, ago. 2000.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

YAMASHITA, Douglas. Incorporação às avessas: revisitando limites legais e jurisprudências ao planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 131, p. 7-19, ago. 2006.