

ao passo que o CPC 273 exige, para as demais antecipações de mérito: a) a prova inequívoca; b) o convencimento do juiz acerca da verossimilhança da alegação; c) ou o *periculum in mora* (CPC 273 I) ou o abuso do direito de defesa do réu (CPC 273, II)³⁴.

Vê-se, pois, que representa enorme vantagem processual a escolha desse tipo de procedimento, podendo a parte requerer ao juiz que *declare em sentença que o agente encarregado da fiscalização é o depositário fiel das informa-*

ções, impondo-lhe os limites de sua utilização, com a aplicação de multa no caso do descumprimento, e ainda sendo possível a concessão dessa tutela sob a forma liminar.

Com isso, ao invés de se aguardar a concretização do dano para mera postulação ressarcitória - como determina a Lei Complementar 105/2001 -, inibe-se a pretensão de conduta supostamente danosa a ser praticada pelo agente, revelando-se o sentido da efetividade da tutela pretendida pela parte.

A Figura da "Fraude à Lei Tributária" Prevista no Art. 116, Parágrafo Único do CNT

Marciano Seabra de Godoi

O presente estudo pretende analisar a inovação do direito tributário brasileiro a partir da inclusão de um parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), nos termos determinados pela Lei Complementar (LC) n.º 104, de 10 de janeiro de 2001. A hipótese que se procura comprovar é a de que o referido dispositivo introduziu a figura da "fraude à lei tributária" no direito brasileiro, instituto já existente e bem delineado pela doutrina e jurisprudência de outros países, em especial a Espanha. Também se pretende verificar a compatibilidade da figura da fraude à lei tributária com a Constituição Federal de 1988.

I. Introdução: Planejamento Tributário e Formas de reagir frente a sua Prática

A nova redação do art. 116 do CTN foi encaminhada pelo Governo Federal ao Congresso Nacional com o propósito declarado de combater o chamado "planejamento tributário", também conhecido na doutrina brasileira como "elisão fiscal". O apelo do Governo Federal ao Poder Legislativo foi se tornando cada vez mais ouvido pelos congressistas à medida em que eram publicadas estatísticas da Secretaria da Receita Federal procurando demonstrar que as maiores pessoas jurídicas do país ou não pagam imposto de renda ou contribuem proporcionalmente em grau muito menor do que as pessoas físicas, principalmente as assalariadas¹.

Se o preceito se dirige, pelo menos na intenção do legislador², a combater o chamado "planejamento tributário" (elisão fiscal), vejamos, numa aproximação introdutória, qual é o significado desta expressão, e qual era a posição do Brasil (antes do advento da LC n.º 104) no quadro dos países que desenvolveram medidas antielisivas.

Praticar a elisão fiscal (ou realizar um "planejamento tributário") é, a partir de um conhecimento prévio e exaus-

¹ A veracidade destas estatísticas ou a busca de explicações fáticas para tal situação não será, nem poderia ser, examinada neste estudo de cunho exclusivamente jurídico. No entanto, considero útil explicitar o contexto político que motivou a aprovação da nova redação do art. 116 do CTN, contexto que inclusive uniu os partidos de oposição e o partido do Presidente da República.

² Com isso não se quer dizer que esta seja mais relevante que a intenção objetivada na norma.



Marciano Seabra de Godoi

é Professor de Direito Tributário da PUC-MG, Mestre em Direito Tributário pela UFMG e Doutorando em Direito Tributário pela Universidade Complutense de Madrid.

tivo das leis tributárias vigentes em determinado ordenamento, optar por realizar aqueles atos ou negócios jurídicos que desencadeiem a menor pressão fiscal possível, atingindo os resultados econômicos desejados. Vê-se, pois, que a elisão fiscal³ ocorre sempre dentro da legalidade, e por isso é vista pela doutrina e jurisprudência brasileiras como radicalmente diversa da evasão fiscal, que consiste, em sentido amplo, em praticar o fato gerador de determinado tributo e buscar ocultá-lo da administração tributária, pelos mais diversos meios, inclusive através da simulação tal como regulada no Código Civil (art. 102 do CC).

O planejamento ou elisão tributária não é senão uma expressão concreta da autonomia patrimonial dos indivíduos e empresas num contexto constitucional cuja ordem econômica se funda na livre iniciativa e protege a propriedade privada (art. 170 da CF). Seria totalmente inconstitucional (e até mesmo estapafúrdia) uma norma que ordenasse aos contribuintes, ao considerarem os diversos meios através dos quais podem atingir seus objetivos econômicos, que escolhessem os caminhos que rendessem mais arrecadação tributária. Contudo,

isso não significa que o Estado não possa ou não deva reagir frente ao planejamento tributário, pois mesmo não configurando uma infração à legislação tributária, a elisão reflete as imperfeições do sistema tributário considerado sob os cânones da igualdade e da capacidade contributiva.

A primeira forma de combater a elisão tributária, a qual não encontra críticos nem mesmo nos mais ardorosos defensores da autonomia da vontade e da liberdade contratual, é o estabelecimento, pelo legislador, de normas pontuais voltadas a comportamentos específicos dos contribuintes. Com efeito, à medida que a elisão tributária vai sendo praticada e pouco a pouco vai se massificando entre os contribuintes, a legislação tributária geralmente é modificada para incorporar previsões específicas impedindo que aquela elisão continue a ser exercitada. Estas providências legais podem ser operadas através de hipóteses de incidência supletórias ou suplementares às já existentes⁴, através de presunções legais absolutas e ficções jurídicas.

A legislação da generalidade dos países possui exemplos de tais normas específicas antielisão⁵, mas por sua pró-

³ A elisão fiscal é chamada pela doutrina espanhola de "economía de opción". Por outro lado, não há que confundir o termo elisão tal como utilizado pela doutrina brasileira com o termo "elusione" (elusão) utilizado na Itália: conforme se verá mais adiante, "elusione" para os italianos não quer dizer economia lícita de tributos, mas uma forma artificiosa de "driblar" o fato gerador do tributo. Se formos ao léxico português, veremos que enquanto "elidir" significa eliminar, suprimir, "eludir" significa esquivar-se com astúcia a alguma coisa. Desenvolveremos melhor tais idéias no decorrer deste estudo.

⁴ A redação destes tipos de normas é bem conhecida: após arrolar os elementos do fato gerador, o legislador afirma que "também se considerará ocorrido o fato gerador quando (...)."

⁵ O Código Tributário Nacional oferece um exemplo de tais normas específicas antielisão quando determina que o ITBI não incide sobre a retransmissão de bens imóveis "aos mesmos alienantes" de tais bens quando os mesmos houverem sido incorporados ao capital de uma pessoa jurídica e posteriormente desincorporados (art. 36, parágrafo único do CTN). Tal norma, tendo em vista a imunidade em relação ao ITBI das operações societárias (art. 156, § 2º, I da Constituição Federal), vem dirigida a evitar o clássico exemplo de elisão consistente na transferência da propriedade de bens imóveis de A para B sem o pagamento de ITBI, através da constituição de uma sociedade X, em que A integraliza capital com o imóvel e B com dinheiro, seguindo-se o desfazimento da sociedade com o imóvel fluindo para B e o dinheiro para A. Como B neste caso não foi o alienante do imóvel à sociedade, o parágrafo único do art. 36 opera no sentido de determinar *a contrario sensu* a cobrança do imposto quando o imóvel é transferido da sociedade X para B. Neste caso, há uma presunção legal absoluta de que se o imóvel é transferido em desincorporação da sociedade X para alguém que não integralizou capital com este próprio imóvel, o que ocorreu foi uma compra e venda do imóvel através de uma interposta sociedade.

pria natureza este mecanismo é insuficiente, pois se desenvolve sempre de forma atrasada, ao encalço da realidade que está necessariamente à sua frente.

O segundo grupo de medidas antielisão é composto pelas chamadas "normas gerais antielisão". Através dessas normas, os aplicadores do direito tributário (administração tributária e juízes) têm a prerrogativa de desconsiderarem, para efeitos tributários, a forma artificiosa e distorcida pela qual o contribuinte concatena determinados atos e negócios jurídicos com a finalidade de, chegando aos mesmos resultados econômicos, obter uma vantagem fiscal⁶.

É claro que tais normas gerais antielisão assumem jaezes distintos em cada sistema jurídico, sendo de origem predominantemente jurisprudencial nos Estados Unidos e Inglaterra e de origem legislativa em países como Alemanha, Itália, Espanha e França.⁷ Até o advento da Lei Complementar nº 104, o Brasil não possuía qualquer norma com tal configuração como instrumento para combater o planejamento fiscal, e foi a partir desta consideração que o legislador aprovou o novo parágrafo único do art. 116 do CTN.

As normas gerais antielisão, apesar de sua difusão generalizada nos países mais desenvolvidos do mundo há algumas décadas, encontram críticos que as consideram desrespeitosas aos princípios da segurança jurídica, da legalida-

de e tipicidade tributárias. Segundo tal corrente de pensamento, somente seria compatível com o Estado de Direito a estipulação das normas específicas antielisão, através das quais o próprio legislador colmata paulatinamente as lacunas do ordenamento tributário impositivo. As normas gerais antielisão, ao contrário, estariam reprimindo indevidamente a liberdade contratual e a autonomia patrimonial dos indivíduos e empresas, conduzindo ao arbítrio da interpretação econômica das normas tributárias e sua integração por analogia, e por conseguinte fulminando a segurança jurídica.

Não se pretende no presente estudo analisar o *espírito comum* às diversas normas gerais antielisão existentes no mundo e formular um juízo geral frente às graves acusações promovidas por seus críticos. Aqui interessa a análise concreta do art. 116, parágrafo único do CTN, e portanto somente após tal análise estaremos em condições de responder se seu conteúdo agride ou não a determinados artigos da Constituição Federal.

II. Análise do Art. 116, Parágrafo Único do CTN - em Busca de sua Natureza Jurídica

É a seguinte a redação do dispositivo em questão:

Art. 116, parágrafo único: "A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos pra-

Os artigos 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 também constituem um bom exemplo de normas específicas antielisão por meio do estabelecimento de presunções legais absolutas. O art. 32 estabelece a presunção de que, se entre a data de apuração dos prejuízos fiscais e a data de sua compensação ocorreu cumulativamente modificação do controle societário e do ramo de atividade da sociedade, então ocorreu uma elisão no sentido de compensar perdas acumuladas de uma sociedade com ganhos de uma outra sociedade incorporada artificialmente à primeira, ficando vedada a compensação. O art. 33 estabelece a presunção de que uma operação de incorporação, fusão ou cisão, seguida da compensação de prejuízos fiscais acumulados na empresa sucedida, é uma operação societária artificiosa e portanto se nega o direito à compensação dos prejuízos da empresa sucedida.

⁶ A radical diferença desta aproximação em relação à interpretação econômica do direito tributário será abordada mais à frente.

⁷ Uma análise aprofundada das regras gerais antielisão e sua caracterização em diversos países é efetuada por João Dácio Rolim em *Normas Antielisivas Tributárias*, São Paulo, Dialética, 2001.

ticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Diante desta norma, algumas hipóteses podem ser lançadas:

Primeira hipótese: o dispositivo está regulando a hipótese de "atos ou negócios simulados" ("dissimulação" tendo o sentido jurídico de "simulação" - art. 102 Código Civil) e assim não está trazendo nada de novo, pois doutrina e jurisprudência nacionais já chegaram a uma sólida posição de que os atos ou negócios simulados não fazem parte da elisão tributária, e sim são formas de praticar "infração tributária" ou simplesmente "evasão";

Segunda hipótese: o dispositivo veio proibir terminantemente o planejamento tributário, e para tanto dá poderes à administração tributária para realizar a chamada interpretação econômica (ou funcional) das normas impositivas e exigir tributos por analogia; ou seja, os contribuintes não poderão mais se aproveitar das lacunas do sistema impositivo;

Terceira hipótese: o dispositivo veio inserir no direito tributário brasileiro uma norma de combate à "fraude à lei tributária"; segundo esta norma, continua permitido o planejamento tributário, mas quando este, buscando uma vantagem fiscal, promove uma distorção ou um uso artificioso e "forçado" de determinados atos ou negócios jurídicos (ou um conjunto destes) previstos na lei civil ou comercial para outros fins, então

podem ser desconsideradas tais formalizações e se aplicará a norma tributária eludida ou defraudada⁸.

Em relação à primeira hipótese, consideramos que a mesma deve ser descartada. Entre uma interpretação que perceba racionalidade inovadora e outra que perceba inocuidade e esterilidade da lei, deve-se preferir a primeira, desde que, claro está, tal "racionalidade inovadora" não contradiga de plano a presunção de constitucionalidade das leis. Além disso, deve-se levar em conta, como afirmou Marco Aurelio Greco⁹, que o Código Tributário Nacional, em diversas oportunidades, menciona expressamente o termo *simulação* (artigos 149, VII; 150, § 4º; 154, par. único; e 155, I), o que impõe a aplicação do cânone segundo o qual o legislador não se utiliza de palavras inútil ou desnecessariamente. Como argumento marginal, mas não de todo irrelevante, há que se considerar que os debates parlamentares que envolveram a aprovação da lei sempre giraram em torno da restrição ao planejamento e à elisão fiscal, sendo que já é uma sólida tradição na doutrina e jurisprudência pátrias considerar a simulação como hipótese de infração da legislação ou evasão tributária.

Assim, já antecipamos um aspecto de nossas conclusões: o art. 116, parágrafo único do CTN não se aplica aos atos e negócios jurídicos que aparentemente conferem ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem; que contenham declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira ou ainda que contem-

⁸ A hipótese de introdução de uma norma antielisão do tipo "substância sobre a forma" tal como a existente na jurisprudência norte-americana também será analisada no presente estudo.

⁹ GRECO, Marco Aurelio. "Constitucionalidade do Artigo 116", do CTN. O planejamento tributário e a Lei Complementar 104 (coord. de Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo, Dialética, 2001. Para uma visão geral do pensamento deste autor sobre o tema, veja-se *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*, São Paulo, Dialética, 1998.

plem instrumentos particulares antedatados ou pós-datados. Nestes casos, haverá infração frontal à legislação tributária, inclusive de caráter penal quando se caracterizarem os tipos previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/91.

Ora, se doutrina e jurisprudência desde há muito retiraram com acerto a simulação do campo da elisão e a colocaram no campo da evasão¹⁰, e a própria lei penal já contempla vários de seus supostos como crime contra a ordem tributária, nos parece totalmente equivocado considerar que o legislador venha, a estas alturas, determinar que a autoridade administrativa "poderá desconsiderar" os atos e negócios simulados.

Quanto à segunda hipótese, tampouco a consideramos correta, mas sua refutação exige um esforço muito maior do que o exigido para refutar a primeira, daí as seções seguintes.

III. Interpretação Econômica, Analogia e o Art. 116, Parágrafo Único do CTN

Para se entender bem a chamada "interpretação econômica do direito tributário", surgida na Alemanha e na Itália nas primeiras décadas do século XX, é importante retrotrair ainda mais no tempo para verificar que tal "interpretação econômica" foi na verdade uma reação desmesurada a uma outra corrente teórica mais antiga que deitava raízes no romanismo.

Eusebio González¹¹ adverte que, se nos fixarmos no período do Renascimento, em que os tributos confundiam-se não raro com botins e produtos de rapina, e em que os súditos tinham os

impostos como obrigações extraordinárias, odiosas e de caráter quase penal, veremos um campo totalmente apropriado para medrar o pensamento contido na seguinte glosa de Modestino: "Não posso considerar que delinque aquele que, em caso de dúvida, adota uma interpretação que seja favorável ao contribuinte" (princípio do *in dubio pro contribuinte*).

Também veio a ser transportada para as leis tributárias a concepção da escola francesa da exegese segundo a qual as cláusulas devem ser interpretadas contra aquele cuja vontade se plasma na redação do contrato. Colocando o Estado como redator do contrato (a lei era vista como um contrato entre os cidadãos e o detentor do poder), em caso de dúvida sempre deve prevalecer a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Se juntarmos a tais doutrinas jurídicas sobre a interpretação todo o arcabouço de moralidade política contida na doutrina econômica liberal dos séculos XVIII e XIX (Adam Smith na proa) segundo a qual "o melhor imposto é aquele que não existe" e "só o indivíduo conhece bem suas reais necessidades", então temos todos os ingredientes para uma interpretação ultra-restritiva da norma tributária, à qual se negava a característica de *direito comum* e era classificada como norma excepcional, de caráter odioso-penal.

Por isso Eusebio González¹² ressalta a origem da escola da interpretação econômica como um esforço dos tributaristas alemães do início do século XX (capitaneados por Enno Becker) para reverterem a situação de abuso dos con-

¹⁰ Relembre-se o notável *Elisão e Evasão Fiscal* de Sampaio Dória, São Paulo, Bushatsky, 1977.

¹¹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pp. 21-23.

¹² *Ibid.*, p. 65.

ticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Diante desta norma, algumas hipóteses podem ser lançadas:

Primeira hipótese: o dispositivo está regulando a hipótese de “atos ou negócios simulados” (“dissimulação” tendo o sentido jurídico de “simulação” - art. 102 Código Civil) e assim não está trazendo nada de novo, pois doutrina e jurisprudência nacionais já chegaram a uma sólida posição de que os atos ou negócios simulados não fazem parte da elisão tributária, e sim são formas de praticar “infração tributária” ou simplesmente “evasão”;

Segunda hipótese: o dispositivo veio proibir terminantemente o planejamento tributário, e para tanto dá poderes à administração tributária para realizar a chamada interpretação econômica (ou funcional) das normas impositivas e exigir tributos por analogia; ou seja, os contribuintes não poderão mais se aproveitar das lacunas do sistema impositivo;

Terceira hipótese: o dispositivo veio inserir no direito tributário brasileiro uma norma de combate à “fraude à lei tributária”; segundo esta norma, continua permitido o planejamento tributário, mas quando este, buscando uma vantagem fiscal, promove uma distorção ou um uso artificioso e “forçado” de determinados atos ou negócios jurídicos (ou um conjunto destes) previstos na lei civil ou comercial para outros fins, então

podem ser desconsideradas tais formalizações e se aplicará a norma tributária eludida ou defraudada⁸.

Em relação à primeira hipótese, consideramos que a mesma deve ser descartada. Entre uma interpretação que perceba racionalidade inovadora e outra que perceba inocuidade e esterilidade da lei, deve-se preferir a primeira, desde que, claro está, tal “racionalidade inovadora” não contradiga de plano a presunção de constitucionalidade das leis. Além disso, deve-se levar em conta, como afirmou Marco Aurelio Greco⁹, que o Código Tributário Nacional, em diversas oportunidades, menciona expressamente o termo *simulação* (artigos 149, VII; 150, § 4º; 154, par. único; e 155, I), o que impõe a aplicação do cânone segundo o qual o legislador não se utiliza de palavras inútil ou desnecessariamente. Como argumento marginal, mas não de todo irrelevante, há que se considerar que os debates parlamentares que envolveram a aprovação da lei sempre giraram em torno da restrição ao planejamento e à elisão fiscal, sendo que já é uma sólida tradição na doutrina e jurisprudência pátrias considerar a simulação como hipótese de infração da legislação ou evasão tributária.

Assim, já antecipamos um aspecto de nossas conclusões: o art. 116, parágrafo único do CTN não se aplica aos atos e negócios jurídicos que aparentemente conferem ou transmitem direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem; que contenham declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira ou ainda que contem-

plem instrumentos particulares antedatados ou pós-datados. Nestes casos, haverá infração frontal à legislação tributária, inclusive de caráter penal quando se caracterizarem os tipos previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/91.

Ora, se doutrina e jurisprudência desde há muito retiraram com acerto a simulação do campo da elisão e a colocaram no campo da evasão¹⁰, e a própria lei penal já contempla vários de seus supostos como crime contra a ordem tributária, nos parece totalmente equivocado considerar que o legislador venha, a estas alturas, determinar que a autoridade administrativa “poderá desconsiderar” os atos e negócios simulados.

Quanto à segunda hipótese, tampouco a consideramos correta, mas sua refutação exige um esforço muito maior do que o exigido para refutar a primeira, daí as seções seguintes.

III. Interpretação Econômica, Analogia e o Art. 116, Parágrafo Único do CTN

Para se entender bem a chamada “interpretação econômica do direito tributário”, surgida na Alemanha e na Itália nas primeiras décadas do século XX, é importante retrotrair ainda mais no tempo para verificar que tal “interpretação econômica” foi na verdade uma reação desmesurada a uma outra corrente teórica mais antiga que deitava raízes no romanismo.

Eusebio González¹¹ adverte que, se nos fixarmos no período do Renascimento, em que os tributos confundiam-se não raro com botins e produtos de rapina, e em que os súditos tinham os

impostos como obrigações extraordinárias, odiosas e de caráter quase penal, veremos um campo totalmente apropriado para medrar o pensamento contido na seguinte glosa de Modestino: “Não posso considerar que delinque aquele que, em caso de dúvida, adota uma interpretação que seja favorável ao contribuinte” (princípio do *in dubio pro contribuinte*).

Também veio a ser transportada para as leis tributárias a concepção da escola francesa da exegese segundo a qual as cláusulas devem ser interpretadas contra aquele cuja vontade se plasma na redação do contrato. Colocando o Estado como redator do contrato (a lei era vista como um contrato entre os cidadãos e o detentor do poder), em caso de dúvida sempre deve prevalecer a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Se juntarmos a tais doutrinas jurídicas sobre a interpretação todo o arcabouço de moralidade política contida na doutrina econômica liberal dos séculos XVIII e XIX (Adam Smith na proa) segundo a qual “o melhor imposto é aquele que não existe” e “só o indivíduo conhece bem suas reais necessidades”, então temos todos os ingredientes para uma interpretação ultra-restritiva da norma tributária, à qual se negava a característica de *direito comum* e era classificada como norma excepcional, de caráter odioso-penal.

Por isso Eusebio González¹² ressalta a origem da escola da interpretação econômica como um esforço dos tributaristas alemães do início do século XX (capitaneados por Enno Becker) para reverterem a situação de abuso dos con-

⁸ A hipótese de introdução de uma norma antielisão do tipo “substância sobre a forma” tal como a existente na jurisprudência norte-americana também será analisada no presente estudo.

⁹ GRECO, Marco Aurelio, “Constitucionalidade do Artigo 116”, do CTN. O planejamento tributário e a Lei Complementar 104 (coord. de Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo, Dialética, 2001. Para uma visão geral do pensamento deste autor sobre o tema, veja-se *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*, São Paulo, Dialética, 1998.

¹⁰ Relembre-se o notável *Elisão e Evasão Fiscal* de Sampaio Dória, São Paulo, Bushatsky, 1977.

¹¹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pp. 21-23.

¹² *Ibid.*, p. 65.

tribuintes que sempre encontravam formas jurídicas alternativas não previstas expressamente na legislação dos impostos daquela época, principalmente dos impostos sobre transmissões de bens, para chegar aos mesmos objetivos econômicos contemplados nas figuras previstas na lei.

Assim define Palao Taboada os pressupostos da teoria da interpretação econômica do direito tributário¹³:

“Segundo esta doutrina, como é sabido, as leis tributárias não utilizam os termos técnicos provenientes de outros ramos do Direito no sentido que têm nestes ramos, mas para designar o *fenômeno econômico que constitui seu substrato*, que o legislador considera índice de capacidade contributiva, de tal maneira que *a obrigação tributária surgirá sempre que se ache presente dito fenômeno econômico, ainda que revista uma forma jurídica distinta da designada pela lei como pressuposto objetivo do tributo.*” (grifos nossos)

Tal proposta de interpretação das leis tributárias desde cedo granjeou ferrenhos críticos, e isso por uma constatação palmar: a um só tempo, tal interpretação econômica agride a legalidade tributária e a segurança jurídica, conferindo ao aplicador da lei tributária um poder que só é do legislador. Ou seja, valorar a realidade econômica compete ao legislador no momento de configurar a norma impositiva, definindo a hipótese de incidência do tributo. Se a realidade econômica neste momento é juridicizada pelo legislador (desenhando uma hipótese de incidência que privilegie aspectos econômicos em detrimento de específicas formalizações jurídicas),

então obviamente o intérprete deve levá-la em conta no momento da aplicação. Mas é claramente contrário ao Estado de Direito dar ao intérprete poderes para valorar por si próprio a realidade econômica dos fatos independentemente de sua previsão ou não na norma tributária impositiva.

Não é necessário insistir aqui, tendo em vista o amplo acordo da doutrina brasileira neste sentido, quanto ao total descompasso entre tal interpretação econômica e os princípios do sistema tributário configurados na Constituição de 1988. O importante é verificar se o parágrafo único acrescentado ao art. 116 do CTN agasalha tal interpretação econômica ou não.

Analisado isoladamente, abstraindo-se de todas as demais regras do CTN, o art. 116, parágrafo único poderia até gerar alguma dúvida sobre sua adesão à interpretação econômica. Mas mesmo a partir desta análise isolada (que certamente não é a indicada pela melhor hermenêutica) não nos parece que o dispositivo tenha determinado a interpretação econômica no direito tributário brasileiro. Com efeito, não há no dispositivo uma relação clara entre a realidade econômica (ou os “verdadeiros efeitos econômicos”) e o reconhecimento da ocorrência do fato gerador por parte do aplicador da norma. A relação que certamente é muito mais clara é entre a dissimulação por parte do sujeito passivo e o reconhecimento da ocorrência do fato gerador por parte do aplicador.

Ainda em sede de análises isoladas, comparemos o dispositivo em comento com o art. 11 da Lei argentina nº 11.683: “Na interpretação das disposições desta lei ou das leis impositivas sujeitas a

seu regime, se atenderá à finalidade das mesmas e ao seu significado econômico” (grifos nossos). E agora com o art. 74 do Anteprojeto do CTN Osvaldo Aranha - Rubens Gomes de Sousa: “A interpretação da legislação tributária visará à sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que *produzam* ou sejam suscetíveis de produzir *resultados equivalentes.*” (grifos nossos)

Tanto no caso da lei argentina como no dispositivo do anteprojeto do CTN que não chegou a ser convertido em lei, resta clara a relação entre resultados econômicos equivalentes e qualificação dos fatos praticados pelo sujeito passivo, os primeiros como critério para a segunda. Tal não ocorre em absoluto com o parágrafo único do art. 116 do CTN, que está voltado para outra relação: comportamento dissimulatório e fato gerador.

Veamos agora os já revogados (desde 1995) arts. 25.1 e 25.3 da Lei Tributária Geral da Espanha, em relação aos quais a doutrina especializada¹⁴ tinha sérias suspeitas quanto a sua vinculação à teoria da interpretação econômica:

“Art. 25.1. O imposto se exigirá com respeito à *verdadeira natureza jurídica ou econômica do fato imponible.*” (...)

“Art. 25.3. Quando o fato imponible se delimite atendendo a conceitos econômicos, o *critério para qualificá-los terá em conta as situações e relações econômicas que, efetivamen-*

te, existam ou se estabeleçam pelos interessados, com independência das formas jurídicas que se utilizem.” (sem grifos no original)

Efetivamente, não eram infundadas as suspeitas da doutrina de que tais artigos propiciavam ao fisco uma arma perigosa na aplicação da lei tributária, tanto assim que o legislador decidiu em 1995 retirar da Lei Tributária o art. 25.3, e modificar a redação do 25.1 para determinar que “o tributo se exigirá com respeito à *natureza jurídica* do pressuposto de fato definido pela lei (...)”, e não com respeito “à verdadeira natureza jurídica ou econômica do fato imponible” (sem grifos no original)

A diferença entre a redação dos dispositivos acima citados (lei argentina, espanhola e anteprojeto do CTN) e a do artigo 116, parágrafo único da lei brasileira é muito clara, como mostra sua análise isolada. Todavia, a diferença fica ainda mais clara quando se tem em mente que todos os outros artigos citados se encaixam formal e materialmente no âmbito da interpretação da norma tributária, enquanto o art. 116, parágrafo único encontra-se no âmbito do fato gerador, sendo que as regras do CTN sobre a interpretação continuam em vigor sem que tenha ocorrido qualquer alteração neste particular pela LC 104/2001.

Do afirmado anteriormente passamos a analisar o novo art. 116, parágrafo único tal como manda a melhor hermenêutica, ou seja, de forma sistemática com as demais normas do Código Tributário Nacional. O código tributário

¹³ PALAO TABOADA, Carlos. “El fraude a la ley en derecho tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 63/1966, pp. 687-8.

¹⁴ Veja-se por exemplo a opinião de PEREZ ROYO: “(...) a intenção do legislador, ao modificar a regulação anterior desta importante questão, parece clara: se trata de estabelecer que esta operação há de ser conduzida, como ocorre no resto do ordenamento, sobre a base de critérios exclusivamente jurídicos. A qualificação há de ser estabelecida em função da natureza jurídica de cada pressuposto de fato. (...) Insistimos neste ponto porque se trata de um dos elementos chave na reforma [da Lei Tributária Geral] de 1995: eliminou-se da Lei Tributária Geral o preceito relativo à qualificação em função da realidade econômica que aparecia na redação anterior (apartado 3 do artigo 25 original) que havia dado lugar a desgostosas confusões não só de ordem teórica mas também na prática.” - PEREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, Madrid, Civitas, 1998, p. 97.

brasileiro, ao contrário do argentino, fez uma clara opção (e acertada a nosso ver) por afastar-se da orientação hermenêutica que surgiu com Enno Becker, passou por Grizziotti e logo chegou às plagas latino-americanas por influência do grande jurista ítalo-argentino Dino Jarach (discípulo de Grizziotti), autor da célebre obra "El hecho imponible". Aliomar Baleeiro adverte que apesar da "sensível adesão" dos autores do anteprojeto do CTN à corrente econômica (como vimos acima a teor do art. 74 do anteprojeto), o texto aprovado "nada contém de semelhante".¹⁵

Frente à polêmica sobre a autonomia qualificadora do direito tributário (Gênny contra Trotabas) e ainda e frente à polêmica sobre a "singularidade econômica" da norma tributária (Vanoni contra Antonio Berliri), nos parece que o Código Tributário Nacional assentou corretamente as seguintes bases hermenêuticas:

a) a norma tributária é uma norma jurídica como outra qualquer (e não uma norma odiosa-penal ou extraordinária) e por conseguinte não cabe definir métodos próprios para sua in-

terpretação, aplicando-se a teoria geral de interpretação das normas jurídicas.¹⁶ Afasta-se assim tanto a corrente literalista e automatista do *in dubio pro contribuinte*¹⁷ quanto a corrente da interpretação econômica que propunha critérios extra-jurídicos para a atividade interpretativa;

b) com exceção dos termos de direito privado¹⁸ utilizados pela Constituição para atribuir competência tributária aos entes federativos, o direito tributário tem autonomia qualificadora no sentido de que a lei tributária (não o aplicador!) pode alterar o significado de instituições do direito privado para efeitos da aplicação da norma tributária. Assim, se a norma impositiva limita-se a mencionar, como hipóteses de incidência, institutos de direito privado sem dar-lhes qualquer significação especial, o aplicador da norma não está autorizado a cogitar da realidade econômica subjacente ao negócio jurídico previsto na norma para, em procedimento analógico, aplicar a norma sobre outro negócio jurídico que leva aos mesmos resultados econômicos¹⁹;

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 689.

¹⁶ Em relação ao art. 108 do CTN, Baleeiro afirma que seu rol não é taxativo, aplicando-se igualmente as regras da Lei de Introdução ao Código Civil e os processos consagrados na hermenêutica. Assevera ainda que a estranha "ordem sucessiva" dos elementos da lista do art. 108 só alcança os agentes do fisco e não o Poder Judiciário, tudo isso com base na postura certa de que "o Direito Tributário é ramo jurídico, como os demais, que só se efetiva na prática da vida quotidiana pelos processos da Hermenêutica ou arte de extrair do texto abstrato, geral e necessariamente conciso, tudo quanto nele se contém, para os fins visados pelo legislador", BALEEIRO, *op. cit.*, p. 678.

¹⁷ O benefício da dúvida em favor do contribuinte previsto no art. 112 do CTN tem caráter restrito ao campo das infrações e penalidades, ou seja, não se aplica propriamente às normas tributárias, mas às normas sancionadoras de infrações às normas tributárias.

¹⁸ Tem inteira razão Luciano Amaro quando sustenta que a menção do art. 110 do CTN a "institutos, conceitos e formas de direito privado" deve ser interpretada de molde a atingir institutos, conceitos e formas de outros ramos do direito (como o administrativo) mencionados na Constituição. AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1999. Por outro lado, concordamos com o Ministro Sepúlveda Pertence quando sustenta que tal norma a rigor seria de explicitação desnecessária, pois decorre da própria vinculação obrigatória da lei ordinária à Constituição.

¹⁹ Sacha Calmon ressalta com acerto que o art. 109 "é *lex legum* ou lei sobre como fazer leis, no dizer de Pontes de Miranda, e não autorização dada ao administrador ou ao juiz para livremente interpretarem situações jurídicas e contratos, visando sempre o interesse do Fisco." - COELHO, Sacha C. N., *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, p. 305.

c) Como as normas tributárias são normas ordinárias e não excepcionais, não cabe proscrever a analogia do campo tributário porque a analogia faz parte da teoria geral da interpretação e integração das normas jurídicas em geral. Todavia, seria muito perigoso silenciar sobre a possibilidade ou não da analogia ser utilizada pelo aplicador da norma para "estender" o âmbito das hipóteses de incidência, daí a proibição expressa contida no art. 108, § 1º do CTN²⁰, proibição que só atinge a aplicação da norma que define a hipótese de incidência, não as demais normas tributárias.

Diante de todo este quadro de segurança e solidez interpretativa construída pela doutrina brasileira a partir dos artigos 108 a 112 do CTN, que tratam especificamente da interpretação e integração da legislação tributária (Capítulo IV do Título "Legislação Tributária"), acreditamos que somente se o art. 116, parágrafo único do CTN contrariasse abertamente essas normas é que seria cientificamente correto passar a examinar a validade constitucional desta mudança normativa.

Ora, como o art. 116, parágrafo único não está no capítulo da interpretação da legislação tributária, não menciona a relação realidade econômica-qualificação de fatos geradores (relação fulcral para a interpretação econômica), não faz qualquer menção ao procedimento ana-

lógico, e ainda a vigência dos artigos 108 a 112 do CTN em nenhum momento foi afastada pela LC 104, nos parece que há de se rechaçar qualquer interpretação do art. 116, parágrafo único tendente a convertê-lo numa grave ameaça às bases da interpretação da legislação tributária erigidas no capítulo próprio do CTN: o raciocínio da "grave ameaça" seria equiparável ao fenômeno psicológico da paranóia, que contra todas as evidências jurídicas desconfia obsessivamente que o legislador ordinário está sempre "no fundo" querendo minar os direitos e garantias do contribuinte e solapar as bases do Estado de Direito.

IV. O Instituto da Fraude à Lei Tributária e sua Instituição pelo Art. 116, Parágrafo Único do CTN

Afastadas as primeiras duas hipóteses sobre a abrangência do dispositivo ora em análise, cabe examinar a terceira, segundo a qual o art. 116 nem "choveu no molhado" (hipótese de estar referido aos atos e negócios simulados) nem tampouco subverteu as bases da interpretação das normas tributárias, proscrevendo a elisão tributária e erigindo a realidade econômica como critério-mor para aplicação das normas impositivas.

Sem dúvida que a inovação legislativa dirigiu-se a combater o planejamento tributário, daí que a redação coloca em primeiro plano um comportamento

²⁰ A proibição do art. 108, § 1º do CTN consta também da Lei Geral Tributária da Espanha: "Art. 23.3. Não se admitirá a analogia para estender mais além de seus termos estritos o âmbito do fato imponible e o das isenções ou bonificações." A falta destes artigos consagrando expressamente a proibição da analogia para estender o âmbito da hipótese de incidência faz com que, na Alemanha, existam opiniões divergentes sobre o tema, como ressalta Klaus Tipke: "em todos os países nos quais a proibição da analogia não está legislativamente estabelecida, existe também uma opinião minoritária segundo a qual a analogia é admissível, especialmente para a realização do princípio da igualdade. Tais vozes contrárias também existem na Alemanha". O próprio Tipke (com quem neste particular não concordamos) considera que "a analogia não contradiz os princípios de legalidade e democrático, mas sim é conforme aos mesmos, pois dá cumprimento à vontade do legislador expressada de maneira incompleta e com lacunas no texto da lei." - TIPKE, Klaus, "Límites de la integración en el Derecho Tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 34/1982, pp. 182-183.

do sujeito passivo: a prática de "atos ou negócios com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo". Considero que o primeiro erro hermenêutico seria aferrar-se à definição que os dicionários dão ao termo "dissimular", e parar por aí. A definição do léxico deve ser um ponto de partida, e só; daí em diante devem prevalecer os métodos jurídicos de interpretação.

Neste caso, consideramos que o ponto de partida fornecido pelos dicionários cumpre bem sua missão, porque a língua portuguesa parece designar realidades diferentes com os termos "simular" e "dissimular". À primeira vista parecem ter significados quase idênticos²¹, mas se reparamos em algumas expressões notamos diferenças claras: soaria muito estranho por exemplo falar em "dissimulador de vôo" ou em "dissimulação de incêndio", ao invés de "simulador de vôo" ou "simulação de incêndio". Aí, claramente, as palavras não são intercambiáveis, *simular* parece ter um papel muito mais ativo do que dissimular, ativo no sentido de criador de realidades que não existem.

Consideramos que, no terreno da língua portuguesa que é reconhecida-mmente das mais ricas em vocábulos e conseqüentemente em matizes sutis de uma mesma idéia, uma definição do Padre Manuel Bernardes capta com rara felicidade a diferença entre os dois termos, daí ter sido escolhida pelo dicionarista Aurélio Buarque de Hollanda para exemplificar o uso destes dois vocá-

bulos: "Simular é fingir o que não é; dissimular é encobrir o que é."

Parece-nos que a distinção do Padre Manuel Bernardes²² cai como uma luva no âmbito do parágrafo único do art. 116 e mesmo no âmbito da distinção entre elusão tributária²³ e simulação. Na simulação, o contribuinte "finge o que não é", ou seja, finge que é compra e venda o que na verdade é uma doação (doação do ponto de vista jurídico, sem necessidade de apelar para o sentido econômico), finge que transfere um bem para A quando na verdade (verdade jurídica) transfere para B, finge que teve gastos dedutíveis (notas frias) quando na verdade não teve. Ora, como o ato simulado se trata de *algo que não é*, que não se sustenta como realidade jurídica, não é necessário que o CTN ordene ao aplicador que o desconsidere, pois isto está subentendido como decorrência da lógica jurídica.

Por isso mesmo andou muito bem o legislador ao utilizar o termo dissimular (e não simular) no artigo ora em análise. Na verdade, na dissimulação prevista no art. 116 há uma realidade (ocorrência do fato gerador) e uma cobertura, um disfarce promovido por atos ou negócios jurídicos, e o legislador ordena que tais disfarces sejam desconsiderados. Mas então poder-se-ia replicar que também neste caso a norma do CTN é desnecessária e ociosa, pois já que se trata mesmo de um disfarce, de uma cobertura, é natural que este disfarce não deva ser levado em consideração pelo aplicador,

que deve enxergar a realidade e não o disfarce que procura encobri-la.

Diante desta constatação precisa, os dicionários e o raciocínio puramente lógico-formal se calam. Os dicionários e a lógica gramatical chegam até aqui: o dispositivo menciona um disfarce do sujeito passivo que procura encobrir com atos ou negócios jurídicos a realidade representada pela ocorrência do fato gerador, e ordena ao aplicador da norma que desconsidere o disfarce.

Mas como saber quando o aplicador está diante de um ato ou negócio jurídico que é um mero disfarce (e que portanto deve ser desconsiderado nos termos do art. 116, parágrafo único) e quando o aplicador está diante de um ato ou negócio jurídico que consubstancia uma verdadeira elisão tributária (isto no pressuposto já adotado de que o mesmo art. 116, parágrafo único não proscreveu a elisão), um caminho lícito escolhido pelo contribuinte de forma a chegar aos mesmos resultados econômicos com uma menor pressão tributária?

Se respondemos que o art. 116, parágrafo único simplesmente não dá esta resposta, mas remete a outros artigos do CTN que não foram alterados pela LC 104, então estamos considerando que realmente este artigo não representou um avanço no combate ao planejamento tributário. Ora, parece estranho simplesmente introduzir a questão do disfarce e sua desconsideração mas não fornecer (implícita ou explicitamente) o critério para o aplicador diferenciar o disfarce de uma forma alternativa cujos efeitos devem prevalecer por configurar autêntica elisão tributária.

A partir da tese da inexistência de critério no próprio art. 116 do CTN, ou consideramos que o ordenamento já oferecia as armas contra o planejam-

to tributário (armas que com certeza não são as da interpretação econômica, como vimos de ver), ou consideramos que tais armas não existiam (a não ser as normas específicas e a proibição da simulação que configuram exatamente a munição que o legislador julgava insuficiente) e que o quadro não se alterou com o art. 116, parágrafo único, devendo prevalecer a intenção da lei em detrimento da intenção do legislador.

Pensamos que para chegar à melhor interpretação possível do art. 116, parágrafo único do CTN, devemos nos guiar pela finalidade do dispositivo (avancar no combate ao planejamento tributário) e pelo caráter sistemático de sua inserção no CTN. Seguindo a primeira orientação (finalidade da lei), somos obrigados a discordar de que o dispositivo simplesmente não dá resposta quanto ao critério de diferenciação entre o disfarce e o negócio em elisão tributária permitida. Seguindo a segunda orientação (interpretação sistemática), somos obrigados a entender que o dispositivo não veio introduzir a interpretação econômica e a extensão por analogia da hipótese de incidência, já que isto implicaria uma total contradição com o CTN e, já adiantamos nossa opinião, com a própria Constituição. *A questão então é encontrar qual o critério erigido pelo art. 116, parágrafo único do CTN que diferencia um mero disfarce de um verdadeiro negócio jurídico elisivo, sem apelar para a interpretação econômica e sem determinar sejam colmatadas as lacunas da lei tributária impositiva por meio da analogia.*

Daqui em diante é necessária uma atividade interpretativa minimamente criadora em relação ao art. 116, parágrafo único do CTN, pois temos que admitir que o dispositivo foi muito sucinto

²¹ O Dicionário Aurélio Eletrônico define *simular* como fingir, representar com semelhança, e define *dissimular* como ocultar ou encobrir com astúcia, disfarçar.

²² A qual certamente não representa um pensamento particular do seu autor mas tem uma representatividade do uso culto da língua pois do contrário não teria sido escolhida por Aurélio Buarque de Hollanda para exemplificar a distinção entre os termos *dissimular* e *simular* na língua portuguesa.

²³ Talvez seja chegada a hora de passar a diferenciar elisão tributária de elusão tributária, esta última expressão designando a prática de atos ou negócios jurídicos previstos no art. 116, parágrafo único do CTN, um tipo de planejamento que não é nem propriamente simulado nem propriamente elisivo.

em sua formulação. Não se trata, claro está, de "inventar" sentidos para o dispositivo, mas de formular sentidos prováveis ou possíveis e logo em seguida verificar sua compatibilidade com a letra e com o espírito da lei.

A hipótese que procuraremos demonstrar é a de que o art. 116, parágrafo único do CTN introduziu uma técnica jurídica de combater o planejamento tributário que prescinde da interpretação econômica e da analogia e que cria o seguinte critério para diferenciar a verdadeira elisão de um planejamento cuja eficácia será desconsiderada: quando o contribuinte, com o intuito de fugir à configuração do fato gerador para chegar aos mesmos resultados econômicos com uma menor pressão fiscal (ou mesmo sem qualquer pressão fiscal), se utiliza de atos ou negócios jurídicos de uma forma artificiosa, distorcida e em clara contradição jurídica (e não econômica, *nota bene*) com o espírito da lei que os configura²⁴, então teremos um comportamento de "dissimular" a ocorrência do fato gerador e os atos e negócios jurídicos serão os disfarces que caberá desconsiderar, para efeitos de aplicação da norma tributária e independentemente dos efeitos privados criados pelos atos ou negócios. Como na prática não é nada fácil diferenciar um caso de dissimulação de um caso de elisão pura e simples, o legislador complementar exige que a lei ordinária defina um procedimento especial (que certamente há de contemplar a participação do contribuinte) para que se chegue de uma forma refletida e ponderada à conclusão de que houve fraude à lei e não propriamente elisão do tributo.

Temos consciência de que esta não é a única interpretação possível do art. 116, parágrafo único, mas parece-nos que a mesma cumpre satisfatoriamente com três requisitos: contempla uma inovação importante no combate ao planejamento fiscal (finalidade da lei), respeita o princípio constitucional da legalidade tributária e as regras de interpretação contidas no CTN (caráter sistemático da interpretação), tudo isso preservando a liberdade de configuração patrimonial de indivíduos e empresas, pois a elisão tributária continuará a atuar tendo em vista que nem toda economia de impostos se baseia na deformação e artificialização de atos e negócios jurídicos.

Esta técnica adotada pelo art. 116, parágrafo único do CTN tem ainda o respaldo do fato de seguir as linhas mestras da legislação antielisão tributária dos principais países europeus, países que já viveram o período da "interpretação econômica" como arma antielisão e que posteriormente abandonaram tal solução em busca de uma técnica mais avançada e acorde com a legalidade e a segurança jurídica. Refiro-me à figura da fraude à lei tributária, presente com determinadas variantes nas legislações espanhola, alemã, francesa e italiana. Em todas estas legislações, o foco da norma antielisão não está voltado para "a realidade econômica subjacente", mas para as manobras artificiosas do contribuinte.

Na legislação francesa, o art. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais dispõe que "não podem ser opostos à administração tributária atos que *dissimulem* o verdadeiro alcance de um contrato ou de um convênio mediante cláusulas (...). A

administração tributária tem a faculdade de devolver seu verdadeiro caráter à operação litigiosa." (grifos nossos) Vale reparar a referência ao termo "dissimular" e a menção do "verdadeiro alcance de um contrato" que, claro está, se dirige ao verdadeiro alcance jurídico e não econômico. Este comportamento é chamado de "abuso de direito" na doutrina e jurisprudência francesa²⁵, mas independente do "nomen iuris", parece clara a correspondência entre esta técnica anti-abuso e o art. 116, parágrafo único do CTN.

Por sua vez, o art. 42 do Código Tributário Alemão dispõe que "a lei tributária não poderá ser eludida mediante o abuso das possibilidades de configuração jurídica que oferece o direito. Em caso de abuso nascerá o crédito tributário tal como houvera nascido com respeito à configuração jurídica adequada aos fatos econômicos"²⁶. Note-se que o eixo para o funcionamento da técnica antielisão é o abuso das possibilidades de configuração jurídica que oferece o direito. Abusar aí tem o sentido de partir da letra de determinada norma jurídi-

ca (por exemplo, da lei societária que prevê a constituição de uma pessoa jurídica) e utilizar tal instituição para lograr um resultado jurídico totalmente alheio à finalidade com que foi criada pelo legislador societário, tudo isto visando à obtenção de uma vantagem fiscal.

Isto poderia levar à conclusão apresada e imprecisa de que a norma anti-abuso impusesse que determinados efeitos econômicos somente pudessem ser obtidos mediante certos negócios jurídicos "padrão", que os indivíduos e empresas teriam sempre de escolher o caminho "apropriado" segundo as autoridades fiscais para realizarem seus negócios. Ora, tal conclusão peca pelo exagero: se um determinado contribuinte realiza um negócio insólito ou inusual, mas sem que o instituto jurídico utilizado tenha sido deformado em sua própria estrutura a ponto de perder toda a correspondência com a finalidade da lei que o prevê, então não caberá a aplicação da norma anti-abuso²⁷.

A fraude à lei tributária tal como regulada na Lei Tributária Geral da Es-

²⁵ Segundo C. David ("L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1993, I, pp. 220-229), o "abus de droit simulation" ocorreria na operação que carece em todo caso de efeitos jurídicos porque não há uma realidade jurídica válida, somente uma aparência, enquanto o "abus de droit fraude d'intention" trata de operações reais mas artificiais realizadas para uma finalidade exclusivamente fiscal. - Apud PALAO TABOADA, *Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria*, Madrid, 2000, p. 7.

Há ainda na França a doutrina antielisão (utilizada mais pelo fisco do que pelos Tribunais) dos "atos anormais de gestão", que seguramente é bastante diversa da técnica adotada pelo art. 116 do CTN. Segundo tal doutrina, poderão ser desconsideradas para efeito tributário as consequências jurídicas de qualquer decisão de gestão empresarial quando tal decisão implique uma excessiva privação do negócio no que toca ao recebimento de renda, ou ainda incorra em despesas ou perdas inusuais ou desnecessárias ou em geral não se mostre no interesse do negócio. Cfr. Hugh J. (org.), *Comparative Income Taxation - A Structural Analysis*, The Hague-London-Boston, Kluwer Law International, 1997, pp. 47-48.

²⁶ Conforme tradução espanhola da obra *Ordenanza Tributaria Alemana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 77.

²⁷ Palao Taboada comenta esta questão freqüentemente levantada pela doutrina alemã: "O conceito de 'abuso das formas jurídicas' formulado por estes preceitos reflete de maneira bastante exata a idéia da fraude à lei tributária, tal como definimos acima. Contudo, foi injustamente criticado pela doutrina alemã que tende a interpretá-lo com excessiva amplitude, entendendo por abuso o uso de formas jurídicas distintas das usuais. Hensel, por exemplo, escrevia a respeito do parágrafo 10 da R.A.O. que 'o fato importante está não no abuso de outras formas jurídicas, mas no uso das formas jurídicas consideradas pelo legislador (em conformidade com as práticas comuns do mundo dos negócios) como típicas para alcançar determinados fins econômicos'. - TABOADA, *El fraude...*, p. 689.

²⁴ Por exemplo a lei que dispõe sobre a constituição de sociedades, sobre o aumento ou diminuição do capital social de uma empresa, etc.

panha (art. 24) ocorre quando atos ou negócios jurídicos tenham sido realizados com o propósito de eludir o pagamento do tributo através da utilização do texto de normas (geralmente de direito mercantil, civil ou societário) ditadas com distinta finalidade, sempre que produzam um resultado equivalente ao derivado da hipótese de incidência mencionada na lei impositiva.

Ressalte-se que a figura da fraude à lei tributária foi criada no direito espanhol em 1963, data de aprovação da *Ley General Tributaria* (art. 24.2 em sua versão original). Somente onze anos depois a figura da fraude à lei ganhou conotação geral, com a Reforma do Código Civil Espanhol²⁸. Em 1995, reformou-se a *Ley General Tributaria* com o intuito de explicitar que a técnica da fraude à lei não se baseia na integração analógica da norma impositiva. Conforme adverte Palao Taboada, “na fraude à lei não há, em realidade, uma lacuna: a norma aplicável já existe e não é outra senão a norma defraudada. A vontade do legislador é, e não simplesmente *houvera sido*, gravar o fato em questão, e a lei o gravaria diretamente se não houvesse sido eludida artificialmente”.²⁹

Parece-nos que o “propósito de eludir o pagamento do tributo amparando-se no texto de normas ditadas com distinta finalidade e produzindo um resultado equivalente ao do fato gerador” é uma forma muito próxima do abuso das possibilidades de configuração jurídica

que o direito oferece (fórmula da legislação alemã) e também muito próxima da *dissimulação* presente na legislação francesa e no art. 116, parágrafo único do CTN.

Na Itália, em 1997 foi aprovada uma inovação legislativa segundo a qual são inoponíveis à administração financeira os atos, fatos ou negócios, relacionados ou não entre si, privados de válidas razões econômicas, dirigidos a eludir obrigações ou proibições previstas no ordenamento tributário. A diferença entre esta legislação italiana e as dos outros países é que a norma italiana arrola as operações em relação às quais podem ser aplicados os artigos antielisão. Segundo Tulio Rosembuj, apoiado por Franco Gallo, tal norma italiana “acolhe - a seu modo - a fraude de lei. Assim, o conceito de ‘aggiramento’ constitui o conceito cardinal da fraude de lei: utilização de meios lícitos para procurarem-se resultados que objetivamente desmentem a eficácia jurídica da norma tributária”.³⁰

Construir legislativamente a figura da fraude à lei tributária e prever instrumentos para o seu combate (e nos parece que é isso o que fez o art. 116, parágrafo único do CTN) significa encontrar uma técnica que combata o planejamento tributário “artificial” (mas não elimina a elisão tributária em si mesma) sem os inconvenientes da perigosa corrente da interpretação econômica, e sem necessidade de lançar mão da analogia

para estender o âmbito da hipótese de incidência³¹.

Analizando o novo art. 116, parágrafo único do CTN em conjunto com os demais artigos que tratam da aplicação e interpretação da norma tributária, é possível identificar os seguintes comportamentos do sujeito passivo:

- i) o sujeito passivo pratica o fato gerador do tributo mas procura simular atos ou negócios jurídicos de molde a encobrir tal prática. Consideramos que neste caso houve uma clara infração da norma impositiva, devendo-se aplicar o art. 102 do Código Civil e exigir-se tanto o tributo quanto as penalidades cabíveis, além das possíveis sanções penais previstas na legislação própria. Não é o caso de aplicação do art. 116, parágrafo único do CTN;
- ii) o sujeito passivo pratica o fato gerador do tributo mas procura encobrir (“dissimular”) tal realidade através de atos ou negócios jurídicos que apesar de serem reais e efetivos (o que afasta sua caracterização de atos simulados) são realizados *em fraude à lei tributária*, na medida em que se baseiam em normas (comerciais, civis, societárias) estabelecidas pelo legislador com finalidades totalmente diversas das que nortearam a atuação do sujeito passivo, distorcendo a causa típica do negócio com o intuito de obter uma vantagem tributária. Este é o âmbito próprio do art. 116, parágrafo único do CTN, que deve atuar segundo o procedimento a ser estabelecido por lei ordinária;
- iii) o agente econômico, para atingir resultados equivalentes aos que seriam atingidos praticando o fato gera-

dor previsto na norma, encontra e operacionaliza uma forma jurídica alternativa àquela prevista na hipótese de incidência, sem que esta forma jurídica alternativa implique a subversão da própria estrutura lógica da figura utilizada. Neste caso, mesmo que o agente tenha sido motivado exclusivamente por fins de economia de impostos, haverá pura e simples *elisão*, e não fraude à lei, e o aplicador da norma está impedido de realizar qualquer interpretação econômica ou estender o âmbito da hipótese de incidência através de analogia.

Ressalte-se que a *fraude à lei tributária* apontada no item ii) acima obviamente não tem qualquer semelhança com a *fraude tributária* tal como tratada em diversos artigos do CTN (149, VII; 150, § 4º; 154, parágrafo único), e na própria legislação criminal (art. 1º, II e art. 2º, I da Lei nº 8.137/91). A fraude ou defraudação tributária implica necessariamente violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, como falsificar documentos, livros fiscais, “fazer caixa dois” etc. Neste sentido, a fraude tributária ou defraudação são típicos fenômenos da evasão de tributos através quase sempre de comportamentos criminosos. Muito diferente é a *fraude à lei tributária* (“*fraus legis*”) que a rigor não se configura como uma violação frontal ao ordenamento tributário, mas em um procedimento sofisticado pelo qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador. Por isso mesmo é que diversas legislações (como a espanhola) não impõem sanções pecuniárias aos contribuintes que praticam a fraude à lei tributária: simplesmente determi-

²⁸ Art. 6.4 do Código Civil Espanhol: “Os atos realizados ao amparo do texto de uma norma que persigam um resultado proibido pelo Ordenamento Jurídico, ou contrário a ele, se consideram executados em fraude de lei e não impedirão a devida aplicação da norma que se houvera tratado de eludir.” A doutrina amplamente majoritária concebe a fraude à lei tributária como uma especificação no âmbito tributário da fraude à lei em geral prevista no Código Civil (contra, Falcón y Tella, “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria* nº 31/1995, pp. 55 e ss.).

²⁹ TABOADA, Carlos Palao, ¿Existe el fraude a la ley tributaria?, *Estudios Financieros* nº 23/1998, p. 15.

³⁰ ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 372. Segundo Franco Gallo, a formulação da lei italiana “propende claramente por uma concepção da elusão tributária como fraude a lei tributária”, *ibid.*, p. 19.

³¹ Segundo Tulio Rosembuj, “a fraude à lei não é uma categoria que sirva aos procedimentos interpretativos analógicos, porque o restabelecimento da lei ou conjunto normativo eludido podem produzir-se sem o concurso dos mesmos.” - ROSEMBUJ, Tulio, *op cit.*, p. 124.

nam a cobrança do tributo e os juros moratórios.

Um aspecto da fraude à lei muito interessante, e que respalda sua constitucionalidade e sua adequação também às regras interpretativas do CTN, é o seguinte: através do procedimento de declaração da fraude à lei tributária, o que equivale à declaração de que o contribuinte *dissimulou a ocorrência do fato gerador através de atos ou negócios jurídicos*, não se procura corrigir falhas da lei, que deveria ter gravado expressamente determinados atos mas que por imperícia ou imperfeição redacional não o fez. Não é isso. Se o problema ocorre com a lei, que efetivamente gravou menos manifestações de capacidade contributiva do que poderia ter feito, e o indivíduo ou a empresa se aproveitaram desta "lacuna"³², então não há que se falar em fraude alguma, não há que se falar em comportamento em dissimulação.

A fraude à lei supõe que o problema não está na lei, a qual cumpriu o seu papel satisfatoriamente: o problema está é na atuação fraudulenta do sujeito passivo (lembrando mais uma vez que nem todas as atuações que buscam exclusivamente economias fiscais são *ipso facto* fraudulentas). Falcón y Tella adverte que

a técnica da fraude à lei tributária "não se trata de uma solução às imperfeições da lei, mas de um instrumento excepcional que resulta necessário para assegurar a plena aplicação da lei tributária, por muito perfeita que seja"³³.

V. Dissimulação da Ocorrência do Fato Gerador e a Questão da Ausência de Propósito Negocial

Visto que o parágrafo único do art. 116 do CTN introduz uma norma geral que dá prerrogativas à administração tributária para desconsiderar a eficácia de determinados tipos de planejamento tributário, coloca-se a seguinte questão: quando o contribuinte realiza atos, negócios jurídicos ou um conjunto destes e daqueles, com o único e exclusivo propósito de evitar a cobrança de impostos ou minorar a pressão tributária, deve-se considerar que a administração tributária está autorizada por isso mesmo a desconsiderar tais atos ou negócios jurídicos?³⁴

Parece-nos que não, que o conceito de "dissimular a ocorrência do fato gerador" não tem uma relação suficiente e necessária com a chamada ausência de propósitos negociais. Parece-nos que a "dissimulação da ocorrência do fato gerador" é algo que se verificará ou não a

³² A rigor, falar-se em "lacunas" neste sentido nos parece impróprio, porque o princípio da capacidade contributiva não quer dizer que o legislador "tenha que" necessariamente gravar todas as manifestações de capacidade contributiva, nem que o intérprete deve interpretar a norma partindo do princípio de que a norma quis gravar o máximo de manifestações possíveis. Assim, se o ordenamento, seja por opção do legislador ou deficiência técnica da norma, não grava determinado ato ou negócio jurídico, não há porque conceber tal ausência de gravame como uma lacuna. O que há na verdade é um ato irrelevante para o direito.

³³ FALCÓN Y TELLA, Ramón. "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", *Revista Técnica Tributaria* nº 31/1995, p. 68.

³⁴ Segundo Stef van Weeghel, "de acordo com a doutrina da substância sobre a forma nos Estados Unidos, o juiz pode ignorar a forma de uma transação ou de uma série de transações interdependentes, e tratar a transação ou transações de acordo com sua realidade econômica se a transação ou transações não possuem um propósito negocial ou empresarial", WEEGHEL, Stef van, *The improper use of tax treaties with particular reference to the Netherlands and the United States*, London-The Hague. Boston. Kluwer Law International, 1998, p. 102. De forma diversa, tal ausência de motivos extratributários não é em si mesma abusiva segundo a norma antielisiva vigente na Alemanha, conforme relata Albert J. Rädler: "a intenção de pagar menos impostos do contribuinte não é em si mesma abusiva se a estrutura escolhida é adequada", in AULT, Hugh J. (org.), *op. cit.*, p. 70.

partir da análise global (e não isolada) da estrutura jurídica dos negócios praticados pelo contribuinte: se esta análise revelar que negócios do direito privado estão sendo usados de forma totalmente artificiosa para atingir vantagens fiscais, então estará configurada a dissimulação. É claro que em quase todos os casos a artificiosidade e a vulneração do conteúdo típico do ato estará acompanhada da total ausência de propósitos negociais, mas isso não significa que o contribuinte que organiza suas atividades econômicas movido exclusivamente por motivos fiscais esteja "necessariamente" dissimulando a ocorrência do fato gerador.

Este nosso entendimento assenta em três fundamentos. O primeiro é o de que a norma do art. 116, parágrafo único utiliza o referencial "dissimular a ocorrência do fato gerador" que parece ser um referencial mais próximo às concepções civilistas de fraude à lei ou abuso das possibilidades de configuração jurídica oferecidas pelo direito do que às concepções jurisprudenciais norte-americanas ("case law") que introduziram o teste do propósito negocial ("business purpose test"). Se a lei buscasse realmente filiação na corrente jurisprudencial norte-americana, diria simplesmente que a autoridade administrativa poderia desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade exclusiva de evitar o pagamento de tributos, o que é um critério simples (apesar de terrivelmente complexo em sua aplicação prática) e que não tem qualquer relação com o fenômeno da ocorrência ou não do fato gerador.

Em segundo lugar, consideramos que a postura da jurisprudência norte-americana de impedir que um indivíduo organize sua vida econômica conside-

rando tão-somente as conseqüências tributárias de seus atos supõe uma restrição desnecessária do direito à auto-organização patrimonial e econômica que arranca da própria Constituição. Parece-nos muito mais apropriado impedir que vantagens tributárias decorram de atos praticados contra os próprios desígnios do legislador ou através de abusos na configuração jurídica de tais atos. Segundo esta segunda postura, é totalmente aceitável que um indivíduo organize sua vida pensando exclusivamente na economia fiscal, desde que isso não signifique "burlar" ou subverter totalmente a causa típica dos negócios jurídicos utilizados, como se estes fossem meras formas sem qualquer conteúdo.

Por exemplo, imagine-se alguém que queira efetuar uma doação a outro indivíduo, no valor de R\$ 1.000.000,00. Considerando que a alíquota de um suposto imposto sobre as doações é progressiva, o indivíduo opta por realizar não uma mas duas ou três doações de menor valor, separadas uma das outras por quinze dias, de forma a evitar a incidência da maior alíquota. Neste caso, o indivíduo agiu guiado tão-somente por motivos fiscais, mas não se pode dizer que transformou as doações em algo totalmente distinto do que prevê a legislação civil. Segundo o conceito de fraude à lei ou abuso das possibilidades de configuração jurídica, não se poderá desconsiderar tais doações desdobradas a não ser por meio de uma norma específica, que por exemplo estabeleça que devem ser consideradas como uma só doação (para efeito de aplicação do respectivo imposto) as doações efetuadas dentro de um intervalo menor do que trinta dias.

Muito diferente do exemplo anterior foi o caso julgado pela *Corte de Cassa-*

zione Civile da Itália: uma pessoa de idade avançada doa a seus descendentes uma quantidade de bônus do Tesouro mediante documento público notarial, e dois dias depois, perante o mesmo notário, permuta bens imóveis de sua propriedade com os mesmos bônus do Tesouro doados dois dias antes. Neste caso sim cabe cogitar da existência de fraude à lei tributária na medida em que, para aproveitar a menor incidência do imposto de doações sobre os bônus, lançou-se mão de uma doação destinada desde o início a operar outros efeitos que não os próprios ao contrato de doação³⁵.

Com este exemplo, percebe-se que, ao contrário do que poderia parecer à primeira vista, o mecanismo da fraude à lei tributária ou do abuso das formas jurídicas não é em si mesmo mais restritivo em relação à autonomia da vontade e à liberdade de auto-organização patrimonial do que o mecanismo da jurisprudência norte-americana do teste do propósito negocial ("business purpose test").

Finalmente, consideramos que, apesar da simplicidade de sua construção teórica, o mecanismo de combate à elisão segundo o teste do propósito econômico-negocial ("business purpose test") apresenta dificuldades muito grandes quanto à sua aplicação prática.

Se a norma prevê que com um *mínimo* de motivos ou propósitos empresariais (extra-tributários) o negócio jurídico "se salva", parece muito fácil que o organizador do planejamento coloque "uma pitada" de elementos negociais quando conceba seu plano, ou ainda que não o faça, "dê um jeito" de encontrar um propósito negocial na fase do proce-

dimento tendente a desconsiderar os atos e negócios.

Por outro lado, se a norma dispõe que os atos ou negócios jurídicos somente "se salvam" se os motivos *preponderantes* houverem sido os econômico-negociais (e não os de economia fiscal), então definir abstratamente o que é "motivo preponderante" e aplicar tal critério na prática seria terrivelmente complicado. Aqui o juiz poderia se ver na seguinte situação: a empresa apresenta um laudo de conteúdo econômico-financeiro, assinado por um Prêmio Nobel de Economia e abarrotado de cálculos de matemática financeira avançada, demonstrando que o motivo ou o propósito preponderante em determinada "engenharia financeira" foi abrir novos mercados ou avançar tecnologicamente, e o Estado apresenta outro laudo econômico-financeiro, igualmente assinado por um Prêmio Nobel de Economia e abarrotado de cálculos de matemática financeira avançada, demonstrando que o motivo ou o propósito preponderante em determinada "engenharia financeira" foi a economia fiscal.

O problema não é tanto a existência de dois laudos complexos apontando soluções diversas³⁶, o problema é que, no teste do propósito econômico negocial, geralmente a solução irá depender de considerações técnicas mais próprias à ciência econômica do que à dogmática jurídica, o que é evitado com o mecanismo da fraude à lei ou do abuso de configuração jurídica. O "business purpose test" funciona bem nos Estados Unidos, onde vigoram um pragmatismo e um ativismo judicial inimagináveis no sistema jurídico brasileiro. Por tudo

isso, consideramos que direcionar o art. 116, parágrafo único do CTN no sentido da exigência de um *mínimo* ou de um *preponderante*³⁷ motivo econômico-negocial provavelmente dará margem a graves problemas de aplicação prática do mecanismo.

VI. O Art. 116, § 1º do CTN Analisado sob uma Perspectiva Constitucional

A constitucionalidade da figura da fraude à lei tributária deve ser avaliada, a nosso ver, em função de dois princípios contidos na Constituição de 1988: o princípio da legalidade tributária e o princípio da segurança jurídica.

O princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, I da Constituição e também explicitado no art. 97 do CTN é qualificado na doutrina brasileira pelo requisito da *tipicidade*. Com este termo, que para Misabel Derzi deve ser substituído pelo termo "princípio da especificação conceitual"³⁸, quer-se ressaltar que não basta o tributo ser criado pelo legislador: todos os elementos essenciais da relação tributária (fato gerador, sujeitos ativo e passivo, alíquota, base de cálculo) devem ser determinados direta-

mente pela lei, sem possibilidade de delegação aos instrumentos infralegais.

É o princípio da tipicidade ou especificação conceitual que, segundo a doutrina brasileira³⁹ e estrangeira⁴⁰, impõe a vedação da analogia para integrar a norma tributária que define hipóteses de incidência. Nestes termos, mesmo na ausência do art. 108, parágrafo único do CTN, a proibição da analogia prevaleceria.

O princípio da tipicidade está claramente em relação com o princípio da segurança jurídica, daí se explicando porque no Direito Penal e no Direito Tributário a questão da tipicidade assume importância capital: em ambos ramos do direito, para a configuração do crime e para a configuração do tributo exige-se uma correspondência rigorosa entre a previsão legal e a realidade fática, o que implica uma técnica especial para descreverem-se, na norma, os supostos de fato. Ou seja, no desenho da norma tributária impositiva e sua posterior aplicação a casos concretos, como explica Misabel Derzi,⁴¹

"Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos.

³⁷ Segundo James R. Repetti, o fisco norte-americano vem tentando ultimamente modificar a doutrina jurisprudencial do teste do propósito negocial, de forma a exigir não somente a presença de *algum* motivo extrafiscal, mas a presença de um motivo extrafiscal preponderante. Cfr. AULT, Hugh J. (org.), *op. cit.*, p. 151.

³⁸ "O princípio da especificação conceitual - que costuma ser denominado, impropriamente, de tipologia ou tipicidade - diz respeito ao princípio da legalidade, materialmente considerado, como conteúdo mínimo imposto ao legislador, matéria indelegável. (...) a Metodologia distingue conceitos de tipos, ou modo de pensar por conceitos de modo de pensar por tipos. É que o tipo ordena o conhecimento segundo as semelhanças e dessemelhanças encontráveis nos indivíduos, mas abole o rigor da identidade e admite as transições fluidas entre espécies e classes, a comparação e a gradação entre as diferentes ordens. (...) o método não será o tipológico, mas o classificatório conceitual, se o analista não admitir as transições fluidas entre os tipos ou a graduabilidade das notas intratipo.", in BALEEIRO, Aliomar, *op. cit.*, pp. 622-627. A matéria é tratada em profundidade na obra de Misabel Derzi intitulada *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1986.

³⁹ XAVIER, Alberto, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.

⁴⁰ Na doutrina espanhola, veja-se, por todos, Sainz de Bujanda, 'La interpretación de las leyes tributarias en el derecho español'. *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1965. Palao Taboada realiza uma ampla pesquisa da doutrina alemã e demonstra que a mesma apresenta posicionamentos divergentes, citando Papier e Tipke como autores que negam que a proibição da analogia seja deduzida do princípio de legalidade - PALAO TABOADA, 'Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho tributario)', *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 1997, pp. 219 e ss.

⁴¹ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 629.

³⁵ Esta decisão italiana é comentada por Tulio Rosembuj, *op. cit.*, pp. 316-320.

³⁶ No mecanismo da fraude à lei tributária, o juiz também pode se deparar com dois pareceres de eminentes juristas apontando soluções contrárias para um mesmo caso.

Esses, por sua vez, levariam à aceitação das formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas, implicitamente, no ordenamento ou criadas, no tráfego jurídico, pela prática administrativa, segundo as necessidades do Tesouro, o que se chocaria com os princípios vigentes no sistema tributário."

Do até aqui exposto, claro está que se interpretarmos o art. 116, parágrafo único do CTN como introdutor da interpretação econômica do direito tributário e da analogia para integrar as hipóteses de incidência tributárias, chegaremos à conclusão de que o mesmo se mostra inconstitucional.

Contudo, interpretando tal artigo na forma definida na seção anterior, não nos parece que o mesmo se choque com as exigências constitucionais da tipicidade e da segurança jurídica. Isto não quer dizer que o art. 116, parágrafo único do CTN seja completamente neutro e não traga qualquer novidade para o sistema tributário no que diz respeito ao equilíbrio entre valores constitucionais como igualdade, capacidade contributiva e segurança jurídica.

Uma coisa é certa: ao introduzir a figura da fraude à lei tributária e prever instrumentos para o seu combate, o legislador complementar colocou mais peso no prato dos valores da igualdade e da capacidade contributiva, e por consequência houve certas perdas para a segurança jurídica. Mas como a análise até aqui desenvolvida aponta para a ade-

quação da norma geral antifraude à lei tributária como instrumento no combate aos planejamentos tributários abusivos (cânone da idoneidade), como dentre as diversas formas de avançar no combate ao planejamento fiscal escolheu-se a que mais preserva a segurança jurídica (cânone da necessidade), e como no contexto de um Estado Democrático de Direito não cabe conferir ao princípio da segurança jurídica um valor absoluto, sendo de se levar em conta também as exigências da igualdade e da justiça (juízo de proporcionalidade em sentido estrito), acreditamos que o art. 116, parágrafo único do CTN configura uma opção do legislador complementar que se encaixa dentro dos limites impostos pela Constituição de 1988.

O mesmo não afirmariamos se estivessemos tratando de uma cláusula antifraude à lei *no âmbito penal*, pois aí as exigências da segurança jurídica são muito maiores do que no âmbito penal⁴². São patentes as diferenças entre o tipo penal na estrutura do delito e a hipótese de incidência na estrutura do tributo⁴³, além do que, e talvez principalmente, são diferentes os bens jurídicos protegidos pela tipicidade penal e tributária, a liberdade pessoal num caso e o patrimônio submetido à tributação no outro. Por isso mesmo o CTN estabelece o *in dubio pro contribuinte* no âmbito sancionador das infrações tributárias (art. 112), e não no âmbito da aplicação das normas impositivas.

⁴² A não ser que se continue com a caracterização odiosa e quase penal da lei tributária comentada anteriormente.

⁴³ "Walz (...) observa que enquanto o legislador penal pretende que os fatos por ele descritos sejam evitados pelos cidadãos, o legislador fiscal deseja que os que ele delimita sejam realizados o mais extensamente possível e sua evasão dificultada. Na aplicação da lei tributária se contrapõem o interesse do Estado e o do contribuinte, como credor e devedor. Somente caberia estabelecer um paralelismo com o direito penal, assinala o autor, se neste ao interesse do cidadão em não ser castigado se opusesse um do Estado em castigar-lhe, entre os quais mediasse a lei penal. Cabe observar que o Estado tem um certo interesse no castigo dos delinquentes, é dizer, no cumprimento da finalidade do direito penal; mas este interesse é certamente de uma natureza muito distinta do interesse fiscal e portanto cede ante valores superiores como a liberdade ou a segurança jurídica. Por isso a assimetria na aplicação da lei penal entre consequências favoráveis e desfavoráveis ao réu". PALAO TABOADA, *Tipicidad* ..., p. 220.

O Tribunal Constitucional Espanhol inclusive já se manifestou sobre a incompatibilidade entre a aplicação da fraude à lei e o princípio da legalidade penal.⁴⁴ Com efeito, nem o mínimo de insegurança jurídica do mecanismo da fraude à lei não é aceitável num campo tão sensível quanto o penal, enquanto que no campo tributário o balanço entre os princípios da segurança jurídica, igualdade e capacidade econômica admite uma liberdade maior de configuração por parte do legislador⁴⁵.

Em conclusão, parece-nos que a tipicidade do direito tributário, pela funcionalidade da relação tributária e pelos distintos valores envolvidos, não pode ser vista como idêntica à tipicidade penal, pelo que em princípio não deve ser reputada inconstitucional a atuação de uma norma antifraude à lei tributária tal como a prevista no art. 116, § 1º do CTN.

Agora reflita-se bem sobre o seguinte: certamente o mecanismo da fraude à lei (seja tributária ou civil), ainda que se leve em conta sua diferença em relação à interpretação econômica, será incompatível com um sistema constitucional fundado na aplicação mecânica e literal da lei, num individualismo exaltador da autonomia irrestrita da vontade e numa visão exclusivamente garantista do direito tributário, em que a legalidade e a tipicidade perderam suas conexões básicas com a igualdade e o autoconsentimento dos cidadãos e remanesceram li-

gadas tão-somente ao caráter pretensamente odioso-penal da norma tributária da qual é necessário resguardar com desvelo absoluto o patrimônio particular. Não cremos que seja este o contexto ideológico da Constituição de 1988.

VII. Conclusão: como fica o Planejamento Tributário no Brasil após o Advento do Art. 116, § 1º do CTN? O que mudou?

À luz de nossa interpretação do dispositivo, podemos dizer que o legislador complementar operou uma transformação significativa, mas não radical, no que diz respeito à configuração do exercício do planejamento tributário em nosso país.

Antes da LC nº 104, todo e qualquer planejamento que não se utilizasse de negócios simulados (no sentido do art. 102 do CC) para "contornar" o fato gerador ou diminuir a pressão fiscal deveria ser considerado lícito e eficaz, negando-se ao aplicador da norma a prerrogativa de desconsiderar tais negócios e deferindo-se ao legislador a tarefa de criar fatos geradores complementares ou estabelecer ficções ou presunções jurídicas para que, no futuro, tais planejamentos perdessem sua eficácia.

Neste contexto, imperava incontestável e quase absoluto o princípio da segurança jurídica, ficando o princípio da igualdade tributária e o princípio da capacidade contributiva em posição nitidamente subalterna. Era como se o sis-

⁴⁴ Tratava-se de um caso de prática de aborto por uma espanhola em território estrangeiro, e o Tribunal considerou que a acusada não deveria ser condenada, dado que não cabe fazer uso da fraude à lei no âmbito penal.

⁴⁵ Túlio Rosembuj comenta esta decisão do Tribunal Constitucional em sua obra já citada (pp. 124-129), e chega à conclusão de que a *ratio decidendi* do julgamento do Tribunal não se aplica à fraude de lei no âmbito tributário. É importante observar que mesmo aqueles autores que interpretam a fraude à lei tributária como uma aplicação analógica da lei impositiva (como Falcón y Tella) consideram que tal não é motivo para vislumbrar sua inconstitucionalidade: "A possibilidade de gravar fatos não tipificados somente se justifica como remédio excepcional, ante a convicção de que sempre haverá alguns contribuintes que encontrem caminhos nos que o legislador não pôde pensar mas que, se houvesse reparado nos mesmos, os teria gravado necessariamente". FALCÓN Y TELLÁ, *op. cit.*, p. 68.

tema brasileiro implementasse a máxima ultra-liberal de Adam Smith segundo a qual um grau considerável de desigualdade não é tão perigoso quanto *um pequeníssimo grau de incerteza*.

Não consideramos que tal situação era inconstitucional, simplesmente se tratava de uma das configurações ou "balanços" de princípios possíveis dentro dos limites traçados pela Constituição: na aplicação do direito tributário prevalecia nitidamente seu aspecto garantista de proteção do cidadão frente ao Estado, em detrimento de seu aspecto de distribuição equitativa entre os sujeitos econômicos do dever de sustentar os gastos públicos.

Com o advento do parágrafo único do art. 116 do CTN, criou-se um suposto de que, mesmo não havendo atos ou negócios simulados, o planejamento tributário pode ter sua eficácia desconsiderada pela administração tributária, desde que esta demonstre (certamente é a Administração que tem o ônus da prova) que tal planejamento baseou-se na prática de atos e/ou negócios jurídicos que buscam dissimular a ocorrência do fato gerador se aproveitando da letra da lei civil, comercial, societária etc. de maneira a vulnerar completamente a estrutura típica⁴⁶ dos atos e negócios pri-

vados. A partir desta diferenciação, o terreno da verdadeira "elisão" fica reservado àquelas práticas pelas quais a empresa ou o indivíduo escolhe formas jurídicas alternativas que, ademais de implicar menor pressão tributária, guardam um mínimo de correspondência com a estrutura típica definida pelo legislador ao criar e regular tais atos e negócios jurídicos no direito privado.

Esta nova postura do legislador complementar busca criar um "balanço" mais equilibrado entre os princípios da igualdade e segurança jurídica. Mas a verdade é que *tal equilíbrio somente irá se confirmar ou não com a prática efetiva dos procedimentos previstos no art. 116, parágrafo único do CTN*, e tudo começa com a lei ordinária que deverá ser necessariamente criada para que tal mecanismo seja posto em prática. Esta lei ordinária pode pôr tudo a perder: seja definindo um procedimento superficial e autoritário, que confunda perigosamente o mecanismo da fraude à lei com a interpretação econômica das normas impositivas⁴⁷; seja definindo um procedimento "pensado para não funcionar", cujo formalismo e multiplicidade de requisitos probatórios rígidos condene a fraude à lei tributária a ser eterna-

⁴⁶ Por estrutura típica não se deve entender uma estrutura fechada que somente admita uma forma jurídica para atingir-se determinada finalidade econômica, conforme já discutido anteriormente. A estrutura típica a que nos referimos permite atos inusitados ou não habituais, mas não admite, por exemplo, vulnerar a estrutura típica do negócio privado de constituição e desconstituição de sociedades definindo contratualmente que, em um período de dois meses, cinco sociedades anônimas serão constituídas, terão aumentos e diminuições de capital previamente definidos e em seguida serão desconstituídas por assembléias extraordinárias, tendo em vista transferir determinados estabelecimentos ou negócios específicos de uma empresa a outra, deixando-se de tributar pelo imposto de renda os ganhos de capital se a operação fosse realizada sem a criação e interposição das *empresas de papel* destinadas a durar dias ou no máximo semanas.

⁴⁷ Conforme ressalta Ferreiro Lapatza, "o abuso na utilização do expediente de fraude de lei pela Administração pode introduzir um grau de incerteza no sistema tributário incompatível não só com a segurança jurídica, senão também com o grau de certeza e previsibilidade mínimo para que uma economia e os agentes que intervêm na mesma possam funcionar e atuar com o necessário nível de efetividade". Ressalte-se que o autor relaciona a quebra da segurança jurídica não com a fraude de lei tributária em si, mas com o "abuso na utilização do expediente de fraude de lei". - FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. I, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2000, p. 144.

mente uma ingênua intenção do legislador complementar⁴⁸.

De todo modo, nos parece que a construção do legislador complementar preservou ao máximo o princípio da segurança jurídica, na medida em que elegeu como norma geral antielisão um mecanismo distinto da interpretação econômica ou funcional das leis impositivas, mecanismo que representa, tanto teórica como historicamente, uma superação daquela fase inicial do combate ao planejamento tributário.

Com efeito, a nova postura do CTN frente ao planejamento tributário, desde que haja fidelidade do legislador ordinário e da administração tributária a seus limites, confere mais efetividade ao princípio da igualdade tributária e capacidade econômica, ao mesmo tempo em que, coerente com os princípios retores da atividade econômica previstos no Título VII da Constituição, preserva a liberdade dos agentes econômicos de to-

marem suas decisões em função das consequências tributárias envolvidas, pois seria um erro rotundo supor que, numa ordem econômica que a Constituição qualifica expressamente "de livre iniciativa" (art. 170 CF), o legislador devesse gravar todas as manifestações de capacidade econômica, e os indivíduos e empresas devessem optar sempre pelas formas jurídicas que propiciassem maior arrecadação tributária.

Não poderíamos terminar este estudo sem anotar que o dispositivo ora comentado está impregnado de opções ético-ideológicas do legislador complementar, e ao jurista, enquanto tal, cabe analisar tais configurações desde dentro da Constituição e seu feixe limitado de posturas legislativas possíveis, e não desde suas próprias convicções ético-jurídicas, ainda que estas sejam muito equilibradas e se lhe ocorram razões de sobra para reputar de "equivocada" ou "desacertada" a solução contida na lei.

⁴⁸ Que neste aspecto a Espanha seja um exemplo do que não deve fazer o Brasil. Com efeito, o legislador espanhol desleixou-se por completo da regulação do procedimento pelo qual a fraude à lei tributária deve ser declarada. De 1963 a 1979 (nada menos do que dezesseis anos), a fraude à lei tributária ficou sem aplicação por falta de definição do procedimento requerido pela Lei Tributária Geral, o que somente foi feito pelo Real Decreto 1.919/79. Em 1993, este Real Decreto foi revogado pelo Real Decreto 803/1993, o qual não cuidou de estabelecer outro procedimento aplicável. De 1993 até os dias atuais, não foi criado qualquer procedimento específico para a declaração da fraude à lei tributária, o que leva a maioria da doutrina a considerar que se encontra suspensa a aplicação de tal instituto. À lei tributária ficou sem aplicação por falta de definição do procedimento requerido pela Lei Tributária Geral, o que somente foi feito pelo Real Decreto nº 1.919/79. Em 1993, este Real Decreto foi revogado pelo Real Decreto 803/1993, o qual não cuidou de estabelecer outro procedimento aplicável. De 1993 até os dias atuais, não foi criado qualquer procedimento específico para a declaração da fraude à lei tributária, o que leva a maioria da doutrina a considerar que se encontra suspensa a aplicação de tal instituto.