

Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP. Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Vice-presidente do IBDT. Advogado. Parecerista.

Resumo

O presente artigo, partindo da premissa - meramente especulativa - de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN introduziu uma norma geral antiabuso no ordenamento pátrio, busca questionar quais seriam os limites para a aplicação de tal dispositivo. Parte-se do estudo de categorias clássicas do Direito, como abuso do direito e simulação, assim como da doutrina da consideração econômica, para então se verificar que nem sempre há espaço para a aplicação da norma geral antiabuso no Direito brasileiro.

Abstract

The present article, assuming - in a merely speculative way - that the sole paragraph of article 116 of the Tax Code introduced a general anti-avoidance clause in Brazilian legal system, intends to question which would be the limits to the application of such provision. From the analysis of classical categories of Law, as the abuse of law and simulation, as well as of the economic substance doctrine, it shall be verified that the application of the general anti-avoidance clause may be subject to limitations imposed by the Brazilian Law.

I - Introdução

O tema do planejamento tributário vive interessante momento: por muito tempo doutrina e jurisprudência nacionais, fortes no cânone da legalidade, não viram fundamento em qualquer pretensão fiscal em face de expedientes adotados pelos contribuintes com vistas à economia tributária, mesmo que praticando atos sem qualquer motivação econômica; em tempos mais recentes, inverteu-se o cenário sobremaneira, cerceando-se (muitas vezes sem base legal) expedientes legítimos dos contribuintes em busca da menor carga tributária possível para seu negócio.

Entre um e outro extremos, cada ordenamento jurídico busca um ponto de equilíbrio, que não é o mesmo para qualquer sociedade e para toda época: circunstâncias históricas e sociais podem explicar suas vicissitudes. Basta lembrar que a consideração econômica, que tanto impacto teve na doutrina e jurisprudência alemãs, surgiu da necessidade de arrecadação, fruto dos extraordinários gastos do pós-guerra; o caso *Mitropa*, tantas vezes relatado como motivo da reação do legislador, aponta a prática de planejamento tributário até então corrente naquele país; ali também se assistiu a uma reação desproporcional, com o uso desmedido do instrumento da consideração econômica, até que hoje se tenha chegado a certa pacificação do tema, com a recente disciplina do abuso de formas jurídicas.

Difícilmente se encontrará quem questione o direito do contribuinte à economia de opção. São os casos em que o particular, valendo-se de opções que lhe são

oferecidas pela lei tributária, busca a menos onerosa. É, aliás, tema de especial interesse quando se tem em conta a existência de normas tributárias indutoras, utilizadas como conveniente instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, valendo-se justamente da premissa de que o contribuinte considera o peso da carga tributária ao adotar certo comportamento.

Tampouco parece ser questionável que o ordenamento deve repudiar as práticas ilícitas: surgido o fato jurídico tributário, o tributo é devido e toda tentativa do contribuinte de fugir da tributação ou retardá-la merece a repressão do sistema.

O planejamento tributário assume interesse justamente por não se encontrar em qualquer das hipóteses anteriores: cogita-se do particular que se vale de lacunas, de textos mal redigidos, do formalismo oriundo do histórico positivista do ordenamento tributário ou de práticas inusitadas, como forma de reduzir sua tributação. Todos os comportamentos considerados como planejamento tributário têm em comum a recusa do contribuinte, de um lado, de descumprir a legislação (daí não se confundir com a evasão), mas de outro, de dobrar-se à tributação que, doutro modo, seria exigível.

No Brasil, o tema ganhou importância a partir da edição da Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional:

“Parágrafo Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Trata-se de dispositivo de redação bastante criticável já que, ao se referir à dissimulação, parece limitar-se a autorizar sejam afastados negócios simulados, para que a lei atinja os negócios dissimulados, *i.e.*, aqueles subjacentes (efetivos). Neste sentido, a única inovação trazida pelo dispositivo seria passar a exigir que a lei regulasse os procedimentos para tal desconsideração.

Não obstante tal leitura pareça ser a mais acertada do dispositivo¹, respeitáveis doutrinadores² vêm oferecendo uma leitura diversa para o texto legal: no lugar de cogitarem de casos de simulação, o referido parágrafo representaria a chamada “cláusula geral antiabuso”. Nesse caso, a expressão “dissimular” não teria o sentido próprio do Direito Privado, mas antes um sentido diverso³: o contribuinte praticaria atos (válidos) que acabariam por conferir natureza jurídica diversa a outros atos, afastando, daí, a tributação.

¹ Não se nega que não era esta a intenção do governo federal, ao enviar o projeto de lei ao Congresso; entretanto, já ouvimos depoimento de integrante daquele governo, que esclareceu que o texto finalmente publicado não corresponde à redação da minuta original.

² A exemplo de Ives Gandra da Silva Martins. “Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro”, in: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 125.

³ Cf. Marco Aurélio Greco. “Constitucionalidade do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN”, in: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 194.

Assim, por exemplo, se houvesse o ganho de capital em uma alienação de um bem, aquele seria tributável; se o contribuinte, entretanto, praticasse uma série de atos jurídicos, envolvendo capitalização de empresa com ágio e alienação de partes societárias, haveria ainda assim a mesma alienação do bem, mas esta se daria no bojo de uma transação societária válida. Esta poderia impedir que aquela alienação fosse tributável. Desconsiderada, para fins tributários, a transação societária, restariam apenas a alienação (o bem teria passado de mãos) e o recebimento do preço; portanto, haveria a tributação.

Parece questionável que o parágrafo único do artigo 116 vá além dos casos de dissimulação. Sua redação parece limitar-se a tais hipóteses. Entretanto, não é objeto do presente estudo analisar o alcance da referida norma. Se ao final se concluir que ela versa apenas sobre as hipóteses de dissimulação, então os limites da autoridade tributária estarão bastante precisos: será necessário provar a simulação para que seja o ato desconsiderado.

Este trabalho pretende investigar hipótese diversa: partindo da premissa (que já de início se põe em dúvida) de que o referido dispositivo seja uma norma geral antiabuso, *i.e.*, que não apenas os casos de simulação sejam passíveis de desconsideração, questiona quais seriam os limites da autoridade fiscal no ato de desconsideração.

O caráter especulativo que adotamos - dar por válida uma premissa com a qual discordamos - justifica-se no espírito científico que se espera da academia: esperamos assim contribuir para que se conheçam os limites da atuação do Fisco. Afinal, mesmo que se conclua - conosco - que hoje não há norma antiabuso, ainda permanece de interesse conhecer os limites que tal norma teria, se propriamente editada.

II - A Capacidade Contributiva como Limite ao Planejamento Tributário e o Abuso do Direito em Matéria Tributária

O direito ao planejamento tributário tem enfrentado questionamentos baseados na ideia do abuso do direito. Defende esta aproximação a autoridade de Marco Aurélio Greco, para quem essa figura, originária do Direito Civil, espraia-se para outros campos e pode estender-se ao tema tributário, especialmente no que se refere ao direito à auto-organização⁴.

A ilicitude do abuso do direito é demonstrada pelo mesmo autor ao reproduzir o artigo 187 do atual Código Civil, que teria dissipado as divergências a respeito:

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

O referido dispositivo da legislação civil, é bom lembrar, se insere no Título “Dos Atos Ilícitos”, imediatamente posterior ao mandamento concernente à responsabilidade civil.

Daí o pensamento do autor: se até 2002 havia dúvida se o abuso do direito poderia ser invocado pelo Fisco para “desqualificação e subsequente requalificação

⁴ Cf. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 181.

fiscal do negócio ocorrido, para exigir o imposto que seria devido não fora o negócio lícito, mas abusivo”, o dilema teria sido ultrapassado, já que o abuso do direito passou a ser qualificado como ato ilícito, fazendo “desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos”.

Pensamos ser impróprio cogitar de abuso do direito em caso de planejamento tributário. Claro que o legislador pode considerar abusivo o comportamento do contribuinte; pode até mesmo denominá-lo “abuso do direito”. Ainda assim, será impróprio equiparar tal situação ao abuso do direito, como conhecido na tradição do Direito Privado.

Não é pacífico, na doutrina, se o abuso do direito pressupõe a intenção de prejudicar outrem. Haverá quem, partindo da noção de ato emulativo, localizará no abuso do direito tal intenção (*animus nocendi*)⁵ e outros que entenderão que o abuso do direito pode existir mesmo sem a intenção, bastando que haja a forma culposa⁶. Por último, surgirá quem defende a teoria objetiva do abuso do direito, como o fez no Brasil Pedro Baptista Martins, o qual, baseando-se em Ripert, criticou os que exigem a concorrência do elemento subjetivo, para a caracterização do abuso do direito⁷.

Independentemente da postura que se adote, a caracterização do abuso do direito exigirá, em qualquer caso, que do exercício de um direito se atinja direito alheio. O direito de cada um, diziam nossos mestres, reproduzindo o que a boa educação já ensina em casa - termina quando começa o do outro. Daí ser imperativo indagar qual o direito que teria sido atingido, no caso do abuso do direito em matéria tributária.

Para sustentar a tese do abuso do direito, Marco Aurélio se baseia em trecho de Serpa Lopes, dele inferindo que a sociedade seria a “credora da obrigação de não abusar”, conceito que estaria “em sintonia com a idéia de função social da propriedade contemplada no artigo 5º, XXIII da CF/88, onde assume a feição de um dever individual e um direito da coletividade”⁸.

O raciocínio baseia-se, à evidência, na concepção da supremacia do interesse público, revelado, em matéria tributária, no princípio da capacidade contributiva. Não é este o local para questionar tal supremacia. Basta que se diga que o interesse público de arrecadar não é superior ao interesse público de ver a legalidade prestigiada.

O que importa pôr em questão é em que momento surge o referido “direito da coletividade”, que estaria sendo ferido por meio do abuso do direito.

Se o “direito da coletividade” for o direito de receber um tributo mesmo que não ocorra o fato jurídico tributário, então merece imediata repulsa o raciocínio. A mera existência de capacidade contributiva não é suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

⁵ Cf. Louis Josserand. *De L'Esprit des Droits et de leur Relativité - Théorie de l'Abus des Droits*. Paris: Daloz, 1927, p. 341; Marcel Planiol. *Traité Élémentaire de Droit Civil* (atualizado por Georges Ripert e Jean Boulanger). Tomo I. 5ª ed. Paris: LGDJ, 1950, p. 181.

⁶ Cf. Ambroise Colin e H. Capitant. *Cours Élémentaire de Droit Civil Français*. Tomo II. 8ª ed. Paris: Dalloz, 1935, p. 190.

⁷ *O Abuso do Direito e o Ato Ilícito*. 2ª ed. (refundida). Rio de Janeiro e São Paulo: Freitas Bastos, 1941, p. 235.

⁸ Cf. Marco Aurélio Greco. *Op. cit.*, (nota 4), p. 182.

Embora se reconheça ser ideal fossem todas as manifestações de capacidade contributiva ponderadas pelo legislador, de modo a assegurar que a repartição do ônus tributário servisse para concretizar a justiça tributária, deve-se ter em vista que são vários os valores perseguidos pela Constituição e é papel do legislador ponderá-los. A este tema retornaremos mais tarde.

Relevante é enfatizar que não basta a existência de capacidade contributiva para que surja a tributação; é papel do legislador escolher, dentre as diversas hipóteses inseridas em sua competência, aquelas que darão azo à tributação.

Do mesmo modo, de nada adianta o legislador contemplar uma hipótese, sem que esta ocorra: sem o fato jurídico tributário, não há direito ao tributo.

Cabe insistir neste ponto: não há direito ao tributo sem o fato jurídico tributário. Não existe, em matéria tributária, a expectativa do Fisco. Mesmo que este faça inserir um montante em seu orçamento, esta circunstância não cria direito ao tributo. Apenas com a concretização do fato jurídico tributário é que haverá o “direito da coletividade”.

Daí ser inaceitável cogitar de abuso do direito em matéria tributária: se o planejamento tributário se define por não se concretizar o fato jurídico tributário, então não há qualquer “direito da coletividade” que possa ter sido afetado.

Mas não é apenas neste aspecto que o emprego do abuso do direito merece reparos: também o consequente, *i.e.*, a requalificação, não encontra respaldo na lei privada.

Com efeito, admitindo-se - apenas para efeito argumentativo - que houvesse abuso do direito, a consequência seria a ilicitude do ato⁹. O legislador civil não prevê um fato substitutivo; a consequência do abuso é a ilicitude. Este pode continuar a produzir todos os seus efeitos, inclusive o dever de reparação. Essa consequência em nada se confunde com a pretensão de se requalificar o ato.

Na verdade, o emprego da categoria do abuso do direito em matéria tributária pode ser explicado por influência francesa. Naquele país, o artigo L.64 do Livro de Procedimentos Fiscais, referindo-se a abuso do direito, dispunha não poderiam ser opostos à Administração de Impostos os atos que dissimulam o conteúdo verdadeiro de um contrato ou de uma convenção, sendo autorizado à Administração restituir seu verdadeiro caráter.

Ou seja: na França, o legislador acabou por denominar “abuso do direito” situação própria do Direito Tributário. É clara a tentativa de legitimar a norma antiabuso, já que o abuso do direito é repellido em qualquer ordenamento jurídico. Ainda assim, logo se percebe que sob o signo do abuso do direito, o que se tinha, na verdade, era uma referência a duas situações: aquelas em que um ato tinha um caráter fictício e as simulações.

Esta aproximação restritiva, entretanto, foi abandonada pela jurisprudência já em 1981, quando o Conselho de Estado decidiu que o dispositivo se aplicaria não somente às operações com caráter fictício mas igualmente àquelas que não pudessem ter sido inspiradas por qualquer outro motivo, senão o de eludir o im-

⁹ Cf. José Carlos Barbosa Moreira. “Abuso do Direito”. *Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil* nº 26. Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 130.

posto ou de atenuar os encargos tributários que o interessado teria suportado se ele não tivesse realizado tais operações¹⁰.

Ou seja: o que se verifica, na França, é que a expressão “abuso do direito” na matéria tributária descolou-se de seu par civil, identificando instituto que já nada tem a ver com o último.

De qualquer modo, o que mais importa para afastar o paralelo com o caso brasileiro é notar que o legislador tributário francês, a par de (re-)definir o abuso do direito em matéria tributária, cuidou de prever suas consequências:

“Article L64

Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.”

É de se notar, do dispositivo supra transcrito, que é o legislador tributário quem define as hipóteses do “abuso do direito”; a inclusão dos atos fictícios já mostra que a categoria inclui os casos de simulação, além daqueles sem outro motivo, a par da economia tributária. Mais ainda: o legislador tributário permite a requalificação e determina serem inoponíveis tais atos.

Noutras palavras: na França, o signo “abuso do direito” perde seu sentido civil, para denotar a oportunidade para a aplicação de norma geral antiabuso, com antecedente e conseqüente previstos pelo legislador.

Na Itália, o “abuso do direito” também serviu à aplicação de norma geral antiabuso. Tradicionalmente, a *Corte Suprema di Cassazione* italiana possuía posição firme quanto aos limites da licitude do planejamento adotado pelo contribuinte. No entender da Corte, que se orientava até então pela lógica da legalidade, apenas aqueles comportamentos definidos objetivamente como ilícitos por disposição legal vigente poderiam ser desconsiderados para fins tributários¹¹.

Em 2005, notadamente no julgamento nº 20.816, a Suprema Corte italiana modificou sua posição quanto à matéria. A partir de então, a Corte passou a admitir a aplicação, no âmbito tributário, de conceitos do Direito Privado, como a fraude à lei e a nulidade contratual por falta de causa, para a desconsideração das ope-

¹⁰ Cf. Daniel Gutman. *Droit Fiscal des Affaires*. Paris: Montchrestien, lextenso, 2010, pp. 650-651.

¹¹ Neste sentido, nota-se o julgamento nº 3.979 de abril de 2000, ou o julgamento nº 3.345 de março de 2002.

rações realizadas pelo contribuinte em que não se verificasse outro motivo que não o fiscal¹².

Ainda no mesmo ano, a Corte italiana alterou novamente seu entendimento¹³ e esposou a doutrina do abuso do direito, conforme desenvolvida, desde longa data, pela Corte Europeia de Justiça (especialmente no julgamento do caso *Halifax*) para a avaliação de planejamentos tributários¹⁴. De acordo com o novo posicionamento da Suprema Corte da Itália, o princípio comunitário do abuso do direito serviria como ferramenta útil para o intérprete identificar condutas abusivas relacionadas à evasão de tributos - o referido princípio, elaborado pela jurisprudência da Corte Europeia, supriria a ausência de uma norma geral antiabuso no Direito interno italiano.

Em 2008, a Suprema Corte da Itália foi além e identificou o princípio do abuso do direito, enquanto norma geral antiabuso, na própria Constituição italiana, em seu artigo 53, que prevê o princípio da capacidade contributiva e a progressividade da tributação. Dispensou-se, assim, a necessidade de remissão ao direito comunitário europeu¹⁵.

No Brasil, o instituto do abuso do direito, previsto pelo Código Civil, em nada se assemelha ao caso do planejamento tributário. Ainda que se venha a conferir ao citado parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional a natureza de norma geral antiabuso, não será salutar invocar o instituto do abuso do direito; mais acertado será identificar aquela norma geral com o Direito Tributário, buscando neste seus limites.

III - A Legalidade como Fundamento do Direito ao Planejamento Tributário e seus Limites

III.1 - Legalidade e simulação

Defensores da licitude do planejamento tributário valem-se da legalidade para sustentar que se a hipótese tributária não se concretizou, posto que por expediente intencional do contribuinte, não há como cogitar de tributação. Neste caso, a atuação do Fisco limitar-se-ia a identificar a subsunção do fato à norma tributária.

Este raciocínio reflete a Jurisprudência dos Conceitos. Esta teve enorme repercussão no Direito Tributário, porque ressaltou a importância da interpretação lógico-sistemática: admitia que haveria uma relação entre os conceitos e as categorias jurídicas e a realidade econômica e social subjacente à norma, de modo que não seria necessário que o intérprete se preocupasse com dados empíricos¹⁶. Exagerou¹⁷ ao recair no causalismo, a sustentar que o conseqüente jurídico era efeito

¹² Cf. Ivan Vacca. "Elusione Tributaria: L'abuso del Diritto tra Norma Comunitaria e Norma Interna". *Neotepa - Periodico Ufficiale dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani* nº 1, 2009, p. 26.

¹³ Julgamentos nos 20.398 e 22.932 de 2005.

¹⁴ Cf. Ivan Vacca. *Op. cit.*, (nota 12), p. 26.

¹⁵ Julgamentos nos 30.055 e 30.057 de 2008.

¹⁶ Cf. Ricardo Lobo Torres. "Normas Gerais Antielisivas", *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 263; *Idem*, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 166.

¹⁷ Cf. Karl Engisch. *Einführung in das juristische Denken*. 8ª ed. Stuttgart, Berlin, Köln: Kohlhammer, 1983, p. 42.

do antecedente, *i.e.*, como nos fenômenos naturais, há uma relação entre causa e efeito. Tal posicionamento chegava ao ponto de entender impossível haver duas “causas” para o mesmo “efeito”, ou dois “efeitos” para a mesma “causa”. Essas ideias foram superadas, na teoria do direito, quando se viu que, em realidade, uma mesma posição jurídica pode ter mais de um fundamento (por exemplo, uma pessoa pode ser proprietária em virtude de um título jurídico mas, como se não bastasse, o tempo na posse do imóvel já asseguraria igual direito por usucapião).

A defesa do planejamento tributário baseada na legalidade contempla a subsunção, procedimento que verificaria conclusivamente se um caso concreto seria abrangido por um conceito jurídico ou um fato gerador normativo. A Jurisprudência dos Conceitos via na aplicação um processo lógico de subsunção do fato à norma, desempenhando a interpretação o papel precedente de compreensão da norma¹⁸.

A ideia de subsunção vem da lógica, referindo-se à classificação de conceitos menos abrangentes sob aqueles mais abrangentes, o que exige que ambos os conceitos sejam definidos, de modo a determinar que todas as características do conceito superior estão presentes naquele inferior; o qual se considera menos abrangente porque, além daquelas características comuns, apresenta pelo menos uma outra característica¹⁹. Assim, o homem se subsume ao conceito de mamíferos, porque apresenta todas as características dos últimos, além de apresentar outras próprias.

Para que se dê a subsunção, é necessário que se coloque, como premissa maior, a norma, enquanto a premissa menor será o fato. Delineadas ambas as premissas, a conclusão, *i.e.*, a aplicação da norma ao fato é imediata. Nos casos de planejamento tributário, portanto, não haveria que falar em tributação, já que não ocorreria a subsunção do fato à hipótese.

Sob tal perspectiva, a atuação do Fisco fica limitada, normalmente, à negação do fato. É o espaço no qual se desenvolve, tradicionalmente, o tema da simulação: configurando-se esta, pretende-se negar o fato relatado pelo contribuinte, buscando-se um verdadeiro.

A simulação é, com efeito, a abordagem clássica que se oferece ao combate ao planejamento tributário: o artigo 167 do Código Civil dá por nulo o negócio jurídico simulado, prevendo, ainda, o caso da simulação relativa (ou dissimulação), quando o ato que se dissimulou deve subsistir, se válido na forma e na substância²⁰.

Parece claro que na nulidade do negócio jurídico simulado não pode o contribuinte alegar sua celebração como forma de afastar a tributação.

O legislador civil optou por arrolar as hipóteses de simulação:

“§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

¹⁸ Cf. Ricardo Lobo Torres. *Normas...*, *Op. cit.*, (nota 16), pp. 26-27.

¹⁹ Cf. Karl Engisch. *Logische Studien zur Gesetzesanwendung*. 3ª ed. Heidelberg: Carl Winter, 1963, p. 22.

²⁰ Cf. Humberto Theodoro Júnior. *Comentários ao Novo Código Civil* vol. III. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 490.

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

A última hipótese versa sobre casos grotescos, onde a dificuldade limita-se à questão probatória. Não se nega a ocorrência do negócio, mas apenas se questiona sua data; é perfeitamente possível que se cogite de validade do negócio subjacente, desde que na data de sua efetiva ocorrência²¹. Em matéria tributária, costuma-se cobrir os casos em que se produzem documentos, geralmente depois de ocorrido o fato jurídico tributário, com a finalidade de lhe dar roupagem jurídica mais conveniente.

Já o primeiro inciso apresenta a oposição entre aparência e realidade no aspecto subjetivo: um negócio *aparenta* transferir direito a alguém, mas o faz *realmente* a terceiro; como direitos se conferem ou se transmitem por negócios jurídicos, a hipótese há de prever um ato jurídico pelo qual o direito é transmitido a quem *realmente* se pretendia conferir. Haverá, pois, dois negócios: o simulado, inválido, e o dissimulado, pelo qual *realmente* se conferem ou se transmitem os direitos. Na matéria tributária, podem citar-se as sociedades constituídas em nome de terceiros, como forma de assegurar o direito de opção pelo regime do *Simplex*: constatado que em verdade são outros os sócios daquela sociedade, deve-se investigar se os últimos participam de mais de uma sociedade, hipótese em que fica impossibilitada a opção por aquele regime de tributação.

Finalmente, o segundo inciso prevê mentira em declarações, confissões, condições e cláusulas. Como os negócios jurídicos pressupõem manifestações de vontade, se estas não forem verdadeiras não se dá por válido o próprio negócio jurídico. Essa é a forma mais difícil de identificar, já que há uma divergência entre a vontade exteriorizada em um documento e outra, igualmente exteriorizada²² mas desconhecida de terceiros. Ou seja: as partes no negócio combinam algo mas declaram coisa diversa. Há, em síntese, uma mentira. Essa é a hipótese quando as partes ajustam celebrar uma compra e venda e estão de acordo quanto à coisa e ao preço, mas assinam documentos declarando que querem constituir uma sociedade, a qual não chega a contar com a *affectio societatis*, já que as partes não têm a intenção de juntar seus esforços com vistas à consecução do objeto social. Ou seja: as partes exteriorizam a existência daquela intenção, mas ela é falsa, já que diverso foi o entendimento entre as partes.

É igualmente neste espaço que surge a discussão quanto ao negócio sem causa²³: sendo esta elemento do negócio jurídico, se as partes não desejam os efeitos do negócio este se torna sem causa, invalidando-o, mais uma vez, por simulação. Ou seja: as partes declaram celebrar determinado negócio mas cuidam para que um dos efeitos deste não ocorra. Há uma mentira, uma simulação. Assim, se as

²¹ Cf. Humberto Theodoro Júnior. *Op. cit.*, (nota 20), p. 494.

²² Não é o caso de divergência entre a vontade exteriorizada e a motivação subjetiva: esta, enquanto não externada, é mera reserva mental e não produz as consequências jurídicas da simulação.

²³ Cf. Salvatore Pugliatti, “La Simulazione dei Negozi Unilaterali”, *Diritto Civile, Método - Teoria - Prática*. Saggi: Milano, 1951 *apud* Aurelio Gentili, *Teorie della Simulazione e Analisi del Linguaggio*. Napoli: Eugenio Jovene, 1982, p. 25.

partes celebram uma compra e venda, este negócio tem por efeito, de um lado, assegurar ao vendedor o recebimento do preço e ao comprador, a coisa; o sinalagma se revela a causa do negócio. Se, por outro contrato, as partes asseguram que a coisa não passará à propriedade do comprador (seja porque ele deve devolvê-la, ou entregar a terceiro, escolhido pelo vendedor), então a compra e venda é nula, simulada, já que contém declaração não verdadeira: as partes declararam celebrar uma compra e venda mas não quiseram que seus efeitos se aperfeiçoassem.

Não é o caso, por outro lado, do negócio jurídico indireto. Neste, ocorre o negócio e as partes desejam seus efeitos; na verdade, foi justamente o fato de tais efeitos serem equivalentes aos de outro negócio (o direto) que fez as partes optarem pelo negócio indireto²⁴. Eis um caso que a Jurisprudência dos Conceitos, limitada à simulação, parece enfrentar dificuldades.

III.2 - *Fraude à lei*

Não se afastam da Jurisprudência dos Conceitos as tentativas de se buscar a invalidade de planejamento tributário por meio da fraude à lei²⁵.

Com efeito, a simulação não é a única hipótese de invalidade do negócio jurídico. O artigo 166 do Código Civil prevê outras causas de invalidade:

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.”

É no inciso VI, acima, que parece surgir espaço interessante para o Fisco no combate ao planejamento tributário: contemplando o Código Civil a figura da fraude à lei, os negócios celebrados com a finalidade de afastar a tributação seriam nulos e, portanto, inoponíveis ao Fisco.

O raciocínio, posto que fascinante, apresenta a dificuldade de determinar qual seria a lei imperativa fraudada por meio do negócio jurídico. Dado o óbvio que se cogita de uma lei tributária, importa saber qual o sentido de “lei imperativa”.

Com efeito, se o adjetivo “imperativa” for o atributo da norma jurídica, então a expressão “lei imperativa” perde o sentido, já que não há lei que não o seja.

Daí ser mais certo entender por imperativa a lei que não tolera outro comportamento por parte de seu destinatário, sob pena de sanção punitiva. Opõe-se, daí, à lei dispositiva, quando o legislador dispõe sobre determinada matéria mas faculta comportamento diverso (“se as partes não dispuserem em contrário...”); neste sentido, a lei tributária é imperativa, já que ocorrendo o fato jurídico tributário, surge a obrigação tributária.

²⁴ Cf. Tullio Ascarelli. *O Negócio Jurídico Indireto*. Lisboa: Jornal do Foro, 1965.

²⁵ Sobre o tema, confira-se a clássica obra de Alvino Lima, *A Fraude no Direito Civil*, São Paulo: Saraiva, 1965.

Ocorre que o lado imperativo da lei tributária está em seu consequente, não no antecedente. Haverá fraude à lei imperativa se seu comando (recolher o tributo) for frustrado por quem incorra no fato jurídico tributário.

Não há comando imperativo que obrigue o contribuinte a incorrer no fato jurídico tributário. Somente caberia falar em fraude à lei se houvesse comando legal exigindo que as partes incorressem em determinado fato jurídico tributário; neste caso, qualquer atitude do contribuinte fugindo daquele fato seria em fraude ao comando legal.

Mais uma vez: não há lei que obrigue alguém a incorrer em fato jurídico tributário. Ao contrário, sob pena de caracterização de confisco, a hipótese tributária não pode ser conduta obrigatória. Ora, se ao particular é assegurado o direito de incorrer, ou não, naquela hipótese, então não se pode considerar fraudulenta a decisão do planejamento tributário.

Fraude à lei haveria - cabe insistir - se o particular, tendo incorrido no fato jurídico tributário, celebrasse negócio jurídico que o afastasse - agora sim - do comando imperativo de pagar tributo.

Constata-se, portanto, que a Jurisprudência dos Conceitos apenas oferece ferramenta ao Fisco, no combate ao planejamento tributário, quando cuida de negar o fato relatado pelo contribuinte; afastados os casos de simulação ou outra causa evidente de invalidade do negócio jurídico, impõe-se reconhecer o direito do contribuinte ao planejamento tributário.

III.3 - Consideração econômica

Chama a atenção o fato de que o raciocínio acima tecido, baseado na Jurisprudência dos Conceitos, dobra-se à apreciação dos fatos, já que a norma é dada por pressuposto. Ignora, com isso, a possibilidade de revisão da própria norma.

Com efeito, admitir a construção de normas em momento anterior ao da aplicação é imaginar que o jurista, abstratamente e sem qualquer necessidade de resolver problemas concretos, constrói um arsenal de normas jurídicas, que ficarão em estado de latência até que, surgido o caso concreto, ele verificará se aquela norma abstrata se aplica a tal situação.

No entanto, o que se verifica da atividade do jurista é exatamente o inverso: diante de um problema, ele sai à busca dos enunciados normativos que potencialmente poderiam ser relevantes, construindo, aí sim, a norma jurídica. Essa afirmação pode ser comprovada quando se vê que mesmo um jurista experimentado, diante de um caso novo, pode ser surpreendido pela existência de uma expressão, no enunciado normativo, que adquire importância que ele jamais notara. O enunciado normativo em questão, é bom lembrar, sempre existiu. Suas palavras não foram modificadas. Entretanto, diante de uma situação que o aplicador da lei não enfrentara antes, aquelas palavras que outrora lhe pareceram ter um sentido ganham nova dimensão. Do mesmo modo, é possível que textos normativos anteriormente ignorados pelo jurista ganhem nova importância, levando-o a concluir pela existência de norma no ordenamento que ele antes jamais concebera.

Há um movimento de constante ir e vir da observação (*eine ständige Wechselwirkung, ein Hin- und Herwandern des Blickes*), já que a situação concreta é relevante para a construção da norma e a partir da norma se levantam os elementos

relevantes do fato. Mesmo aplicações anteriores da norma terão influência determinante em novos processos interpretativos. A jurisprudência de hoje precede e influencia a interpretação de amanhã²⁶.

Esse raciocínio evidencia que o fato influencia a atividade do aplicador da lei na própria escolha dos veículos legislativos; conforme o fato, um ou outro veículo ganhará importância e a norma dali resultante será própria. Ora, se o resultado da interpretação é a norma e se esta apenas surge a partir de uma deliberada escolha do aplicador da lei diante das circunstâncias do problema específico, então conclui-se que a interpretação e a aplicação ocorrem simultaneamente.

Abre-se o espaço, assim, para que a construção da norma se dê a partir da circunstância concreta: o intérprete/aplicador, diante de um caso concreto de planejamento tributário, deve questionar se a lei tributária contempla, ou não, aquela situação.

Em tais circunstâncias, o primeiro desafio é saber se o legislador se firmou em categorias de direito privado, ao enunciar a hipótese tributária.

III.3.1 - Consideração econômica: hipóteses tributárias desvinculadas de negócios jurídicos

É possível, com efeito, que o legislador tributário tenha vinculado a tributação à celebração de um negócio jurídico; neste caso, à míngua deste, não há que se cogitar do tributo. Assim, se um tributo incide sobre a transmissão de propriedade, não pode o intérprete/aplicador dispensar aquele fato jurídico.

Esse ponto merece alguma consideração.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, define o “fato gerador” da “obrigação principal” como *a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*. Este dispositivo é completado pelo artigo 116, segundo o qual considera-se ocorrido o “fato gerador” (*i.e.*: já se falará em fato jurídico tributário):

“I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais, necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; (...)”

Pela leitura do inciso I, vê-se que a hipótese tributária, muitas vezes, refere-se a um “conjunto de fatos”. Faltando algum dos seus elementos, não se poderá, com proveito, falar em fato jurídico tributário. O legislador tributário, nesses casos, descreve circunstâncias sem investigar a natureza jurídica dos atos que as provocaram.

Esta hipótese distingue-se dos casos em que a hipótese tributária inclui um negócio jurídico. O artigo 116 do Código Tributário Nacional cogita, ao lado do caso em que a hipótese tributária configura uma “situação de fato”, outra hipótese: a “situação jurídica”. A nomenclatura usada pelo Código não foi feliz, já que a “situação de fato”, uma vez contemplada pela hipótese tributária, torna-se, ela também, jurídica. Por certo, o legislador quis contemplar os casos em que a hipótese tributária prevê a celebração de um negócio jurídico, ou um ato jurídico (de Direito Privado).

²⁶ Cf. Karl Engisch. *Op. cit.*, (nota 19), p. 15.

Se, com relação à “situação de fato”, esta representará um fato jurídico e somente se dará por existente no “momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios”, o mesmo artigo 116 afirma considerar-se ocorrido o fato jurídico tributário “tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”.

A distinção é relevante: evidencia que o fato jurídico tributário pode ser, ele mesmo, uma “situação jurídica”, ou melhor, uma situação contemplada por outro ramo do Direito, à qual se refere o legislador tributário na definição da hipótese tributária. São os casos em que o Direito Tributário atua como “direito de sobreposição”, já que faz incidir a tributação sobre situação já regulada pelo Direito.

Ao mesmo tempo, evidencia-se que nem sempre a hipótese tributária exige a celebração de um negócio jurídico: muitas vezes a tributação surgirá bastando que ocorram determinados fatos - sejam ou não efeitos de negócios jurídicos.

Nem sempre é imediata a resposta à indagação quanto ao conteúdo da hipótese normativa, *i.e.*, se ela exige uma “situação jurídica”, ou apenas alguns fatos que geralmente ocorrem no bojo daquela situação jurídica. A mera circunstância de um legislador utilizar uma expressão que é conhecida pelo Direito Privado e neste designa um negócio jurídico não implica, necessariamente, que o legislador exige a celebração do negócio.

Muitas vezes, o legislador não vincula a tributação ou a isenção a um negócio jurídico, mas a seus efeitos. Pode a obrigação tributária pressupor um fato ou conjunto de fatos, mesmo que estes estejam geralmente presentes em um negócio. Neste caso, aplica-se a regra do artigo 118 do Código Tributário Nacional:

- “Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
- I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
 - II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

O artigo 118 desdobra-se em duas hipóteses, tendo em vista que o artigo 116 contempla uma distinção entre “situação de fato” e “situação de direito”.

Se a hipótese tributária é uma “situação de fato”, então o inciso I, acima transcrito, esclarece ser irrelevante a validade jurídica dos atos praticados; se for uma “situação jurídica”, então não se cogita de seus efeitos “fáticos”.

O inciso I do artigo 118 encontra aplicação, portanto, quando a hipótese tributária contempla fatos que, conquanto normalmente ocorram no bojo de negócios jurídicos, com estes não se confundam, de modo que a eventual invalidade dos últimos não impede que aqueles fatos tenham ocorrido.

É tarefa do intérprete/aplicador saber em que caso o legislador se referiu a um ato ou negócio jurídico, ou quando a hipótese tributária versa sobre uma situação (fato ou conjunto de fatos) que, embora normalmente ocorram no âmbito de um negócio jurídico, podem igualmente ver-se presentes apesar da invalidade do negócio.

Se o legislador tributário contempla situações fáticas e não meros negócios jurídicos, é a verificação daquelas, independentemente da forma adotada, que será submetida à subsunção.

A evidência de que foi esta a inspiração do legislador brasileiro pode ser extraída da seguinte passagem do curso que Rubens Gomes de Sousa, autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, ministrou na Escola Livre de Sociologia e Política da Universidade de São Paulo, antes mesmo da promulgação daquele Código²⁷:

“Em resumo, portanto, o problema das relações entre o Direito Tributário e o direito privado pode ser consubstanciado nesta fórmula: os institutos de direito privado são utilizados pelo Direito Tributário não como categorias jurídicas mas como categorias econômicas. Por isso se diz que, para o Direito Tributário, os atos e os negócios jurídicos são sempre fatos: o Direito Tributário encara o instituto jurídico do direito privado não na sua natureza jurídica formal, não no que se refere à sua validade e à sua natureza jurídica, não no que se refere aos limites e à maneira pela qual a lei atribui efeitos jurídicos à manifestação de vontade ou ao ato ou fato jurídico, mas unicamente como categorias econômicas, *unicamente como fatos que demonstram ou que a lei pressupõe que demonstrem um fenômeno econômico que serve de base à imposição de um tributo.*” (g. n.)

Verifica-se que para o referido doutrinador, a regra seria a lei tributária cogitar dos fatos que estão por trás dos negócios jurídicos; daí ser a validade destes irrelevante, desde que os fatos - estes sim a verdadeira hipótese tributária - estejam presentes.

O Código Tributário Nacional não faz opção por um ou outro caso: admite tanto situações em que a hipótese contempla negócios jurídicos, como aquelas em que se descrevem fatos, independentemente dos negócios jurídicos em que se desenvolveram.

III.3.2 - O recurso à consideração econômica em casos de planejamento tributário

O inciso I do artigo 118 do Código Tributário Nacional pode oferecer ferramenta interessante para o Fisco: no lugar de buscar a invalidade do negócio jurídico, pode ele questionar se a hipótese tributária se vincula àquele negócio: evidenciando-se que a tributação se dá a partir de uma situação de fato, então a subsunção se opera a partir da ocorrência do fato, irrelevante a natureza jurídica do negócio celebrado.

A lei tributária pode vincular-se a situações econômicas que - por força da lei - se transformam em situações jurídico-tributárias. Pode, igualmente, vincular-se a situações civis que, a partir de então, tornam-se também jurídico-tributárias. Finalmente, pode o legislador utilizar expressões que poderiam denotar situações civis, mas o contexto poderá levar à conclusão de que não é relevante a ocorrência da forma jurídica, mas o conteúdo econômico - este sim transformado em situação jurídico-tributária.

Assim, a circunstância de que situações econômicas geralmente surgem em determinadas *formas jurídicas* leva o legislador tributário, por vezes, a utilizar ex-

²⁷ Cf. Rubens Gomes de Sousa. *Curso de Direito Tributário*, 3ª aula. *Revista de Estudos Fiscais* nº 11, novembro de 1948, pp. 458-459.

pressões presentes no Direito Privado na hipótese tributária. Esta é descrita por negócios ou formas jurídicas que, ao ver do legislador, seriam aquelas possíveis ou usuais para representar as circunstâncias econômicas vislumbradas pelo legislador para a tributação.

O que importa ver é se a matéria tributável é o negócio, ou são os fatos que, em geral, se dão quando da celebração daqueles negócios jurídicos ou quando presentes as formas jurídicas. Nesse caso, não são estas o objeto da tributação, mas os fatos que se fazem presentes em tais formas jurídicas ou negócios jurídicos.

A consideração econômica, neste sentido, convida o intérprete/aplicador a investigar se a hipótese tributária de fato exige a celebração de um negócio jurídico, como pressuposto para a tributação, ou se esta se dará na ocorrência de uma série de fatos, geralmente presentes no bojo daquele negócio mas que igualmente podem ocorrer sem que o último se concretize.

Por trás da consideração econômica, encontra-se, pois, o reconhecimento de que expressões idênticas empregadas em leis diversas não precisam necessariamente ser interpretadas igualmente: cada dispositivo deve ser interpretado à luz de seu contexto e à vista de suas relações com outros dispositivos, tendo em vista sua finalidade. A finalidade do Direito Tributário não se confunde com a do Direito Privado, o que implica - eis a síntese que a consideração econômica exige - reconhecer que, diante de finalidades diversas, expressões idênticas não precisam ter idêntico alcance²⁸.

III.3.3 - Limites da consideração econômica

O recurso à consideração econômica, posto que se revele instrumental poderoso no combate ao planejamento tributário, não significa possa o Fisco empregá-lo a qualquer momento e a qualquer tempo.

Há que reconhecer que embora o legislador não esteja obrigado a vincular-se a categorias jurídicas, ele pode fazê-lo e muitas vezes o faz. O papel do intérprete/aplicador está, justamente, nesta construção.

Assim, por exemplo, se o imposto municipal incide sobre a transmissão de bem imóvel, revela-se ali uma categoria jurídica; se a lei tributária pretendesse cogitar de alcançar uma situação, posto que economicamente equivalente, haveria invasão de competência tributária. Por exemplo, se determinado investidor detém a totalidade das quotas de uma empresa cujo único ativo é um bem imóvel, a alienação daquelas quotas não pode ser considerada alienação de bem imóvel.

Por outro lado, a mera menção, pelo legislador tributário, a uma expressão já existente no Direito Privado não significa que o instituto jurídico em questão tenha sido transposto para o Direito Tributário.

Tome-se o caso da expressão “propriedade”, empregada pelo constituinte na definição de competência dos municípios, no caso do IPTU. Não há dúvida de que a expressão já foi regulada exaustivamente no Direito Privado.

²⁸ Cf. Klaus Tipke e Heinrich Kruse. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 16ª ed. Folhas soltas (atualização 81, de abril de 1997). Tz 107-107a, pp. 104-105.

No entanto, ao se examinar o artigo 156 da Constituição Federal, vê-se que o constituinte não se referiu a um imposto sobre o “direito de propriedade”, mas sobre “propriedade predial e territorial urbana”. Esta expressão é mais ampla: se é verdade que ela pode qualificar um direito (o direito de propriedade), também não erra quem disser que, na linguagem coloquial, a mesma expressão é empregada no sentido de “bem imóvel”. Com efeito, é comum que se diga que um imóvel faz divisa com a “propriedade” do Fulano, ou que um vizinho reclame que os animais de seu confinante estão invadindo sua “propriedade”. Claro que um animal não invade um direito, mas um bem imóvel.

Basta este exemplo para que se verifique que a expressão “propriedade”, conquanto seja empregada pelo Direito Privado na qualificação de um instituto jurídico, também tem outra acepção, desconhecida do mesmo ramo jurídico.

Quando, por outro lado, se lê, no artigo 32 do Código Tributário Nacional, que o referido imposto incide sobre a propriedade, posse ou domínio útil, vê-se que o legislador complementar não se fixou no instituto jurídico (direito de propriedade) mas no bem imóvel (na propriedade). Ou seja: nada há na Constituição a indicar que o constituinte tenha se referido a um Imposto sobre o [direito de] Propriedade Predial e Territorial Urbana, sendo igualmente a leitura no sentido de que o referido imposto incide sobre a Propriedade [= bem imóvel] Predial e Territorial Urbana, qualquer que seja a natureza do direito que sobre ela se exerce (propriedade, posse ou domínio útil).

Já a mesma expressão “propriedade”, quando empregada pelo referido dispositivo do Código Tributário Nacional, é utilizada em sentido privado, visto que colocada ao lado da posse e do domínio útil. Neste caso, não mais se duvidará de que o legislador prestigiou o instituto jurídico designado por aquele termo.

Em síntese: do exemplo, vê-se que a expressão “propriedade”, na Constituição Federal, não designou um instituto de Direito Privado, enquanto no Código Tributário Nacional, idêntico termo se refere ao direito que com aquela expressão se designa.

Se o Código Tributário Nacional assume o instituto do Direito Privado, então já não há mais espaço para a consideração econômica construir norma de incidência que dispense aquele instituto.

Constatase, assim, que a consideração econômica não é aplicável para desconsiderar situações jurídicas efetivas (não simuladas), quando estas compõem a hipótese tributária.

O intérprete/aplicador tem, sim, a seu dispor o recurso de investigar se o legislador contemplou categorias de Direito Privado; não pode, entretanto, concluir pela consideração econômica, quando as circunstâncias, especialmente quando envolverem o delicado tema da repartição de competências, indicarem a opção do legislador por firmar-se em categorias do Direito Privado.

III.4 - Norma geral antiabuso e o abuso de formas jurídicas

Esta limitação da consideração econômica explica a razão de o legislador alemão ter desenvolvido o instituto do abuso de formas jurídicas, que não se confunde com o abuso do Direito. É instituto próprio do Direito Tributário, aplicável aos casos em que não cabe a consideração econômica.

Afinal, a consideração econômica apenas tem espaço quando a hipótese tributária contempla uma situação econômica; se o legislador exigiu um negócio jurídico e este não se concretizou, a autoridade tributária não pode, a título de consideração econômica, dá-lo por ocorrido.

Surgia a necessidade, então, de dotar a autoridade tributária de ferramenta para coibir exageros, quando o contribuinte utiliza-se de uma forma inusual, como forma de afastar a tributação fincada em determinado negócio jurídico.

Daí não ser surpresa que o legislador alemão, ao mesmo tempo em que contemplou a consideração econômica, houve por bem instituir a categoria do abuso de formas jurídicas, presente no parágrafo 6 da Lei de Adaptação alemã, ainda hoje existente, com pequenas modificações, no parágrafo 42 da Ordenação Tributária de 1977 e igualmente previsto no parágrafo 22 da Ordenação Tributária Federal austríaca: o abuso de formas jurídicas.

Rezava o referido dispositivo:

“§ 6.

- 1) A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o abuso de formas e formulações de direito civil.
- 2) Quando há abuso, os impostos deverão ser cobrados como o seriam se adotada a forma jurídica adequada para os fenômenos, fatos e relações econômicos.”

É por isso que a cláusula geral antiabuso tem, naqueles países, aplicação muito restrita. Ela não se aplica aos casos em que a hipótese tributária contempla situação econômica; como esta dispensa a celebração de um negócio jurídico, seria irrelevante o comportamento do contribuinte que adotasse forma inusual.

O abuso de formas jurídicas tem espaço, portanto, apenas para os casos em que a celebração de um negócio jurídico é requisito para o nascimento da obrigação tributária.

Para que se declare inadequada, irrazoável (*unangemessen*) a forma empregada pelo particular, caracterizando o abuso de formas jurídicas, aplicam-se, naqueles países, os seguintes critérios²⁹:

- a) se uma estrutura de Direito Civil é inusual para o resultado econômico procurado;
- b) se não pode ser encontrado qualquer fundamento econômico razoável para a escolha do meio adotado;
- c) se parece que outra estrutura seria imediatamente exigida para tanto;
- d) se uma estrutura é casuística, difícil, não natural, superficial, contraditória ou transparente e suas finalidades econômicas aparecem como secundárias no caso.

Presentes tais circunstância, aplica-se o instituto do abuso de formas jurídicas, autorizando-se a tributação como se tivesse sido aplicada a forma usual.

O entendimento preponderante é de que o dispositivo concernente ao abuso de formas jurídicas pode recair em analogia³⁰. Ele é visto, por alguns, como uma

²⁹ Cf. Wolfgang Gassner. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*. Wien: Anton Orac, 1972, pp. 75-76.

³⁰ Papier chega a desenvolver o raciocínio de que o dispositivo conteria uma ficção jurídica, ao equiparar uma situação ocorrida a outra, economicamente equivalente, sendo a última correspondente

exceção expressa ao princípio da proibição da analogia³¹. Importa estudar o cabimento da analogia em matéria tributária.

III.5 - Analogia em matéria tributária

Dado que a norma antiabuso pode levar ao emprego da analogia, cabe examinar sua consitucionalidade.

A analogia encontra seu fundamento na igualdade. É a extensão da norma a situações não contempladas em sua hipótese. Construída a norma, o intérprete/aplicador conclui que determinada situação não se encontra em seu campo de incidência, *i.e.*, não é possível enquadrar a situação dentro do “sentido possível das palavras”; em vez de concluir pela não incidência, dá-se um passo seguinte, passando a se cogitar da extensão da norma ao caso não contemplado, com base na igualdade. Já não se busca descobrir qual era a vontade do legislador, mas se procuram estabelecer, *de similibus ad similia*, normas que o legislador logicamente deveria ter estabelecido, mas que não o foram³².

O raciocínio analógico parte da ideia de que o legislador não teria como contemplar todas as situações que a complexidade da vida social pode oferecer, especialmente tendo em vista o caráter estático do processo legislativo, em face da dinâmica do processo social. Situações são enfrentadas pelo intérprete/aplicador que não haviam sido consideradas pelo legislador. Daí que, em nome da igualdade, busca-se uma solução não contemplada pelo legislador, dentro do raciocínio de coerência: se uma situação recebe determinado tratamento, então situação análoga deve receber igual tratamento.

Na matéria tributária, a analogia surge ainda com maior força, sustentada pelos “princípios gerais de direito tributário”, em especial a capacidade contributiva³³: não seria aceitável que duas pessoas com capacidades contributivas equivalentes recebessem tratamento diverso exclusivamente porque uma adotou um caminho não contemplado pelo legislador.

à hipótese tributária. (Cf. Hans-Jürgen Papier. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip. Zugleich ein Beitrag zur Lehre Von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe*. Berlin: Duncker & Humblot, 1973, pp. 198-199). Também Tipke e Kruse sustentam a natureza de ficção (cf. Klaus Tipke e Heinrich Wilhelm Kruse. *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht)* vol. I. 14^a ed. Köln: Otto Schmidt. Folhas soltas - atualização 68, de outubro de 1992). Ainda que fosse uma ficção, as conclusões do presente estudo, com relação à sua admissibilidade no Brasil, sem previsão legal, seriam equivalentes.

³¹ Cf. Moris Lehner. “Deutschland” (relatório nacional), *Cahiers de Droit Fiscal International* vol. LXVIII a (1er sujet). Rotterdam: International Fiscal Association; Deventer: Kluwer, p. 193 (196); Gerhard Kraft. *Die mißbräuchliche Inanspruchnahme Von Doppelbesteuerungsabkommen: zur Problematik des Treaty Shopping unter Berücksichtigung der Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland, in der Schweiz und in der Vereinigten Staaten*. Heidelberg: Müller, 1991, p. 54; Georg Crezelius. “Beschränkte Steuerpflicht und Gestaltungsmissbrauch”, *Der Betrieb*, Caderno 10, p. 530 (534).

³² Cf. Jean van Houtte. *Auslegungsgrundsätze im Internen und im Internationalen Steuerrecht*. Amsterdam: Internationales Steuereinkunftsamt, 1968, pp. 11-28.

³³ Não entramos no tema do alegado “dever fundamental de pagar tributos”; apenas registramos que o argumento tampouco parece sustentável, já que um direito fundamental não tem - necessariamente - seu correspondente em deveres fundamentais. Ou seja: nem todo direito fundamental será suprido pelo Estado e, portanto, não há necessidade de tributo para assegurar o cumprimento de todos os direitos fundamentais.

O raciocínio, conquanto atraente, não resiste ao argumento de que o princípio da capacidade contributiva não tem um caráter positivo: o constituinte em nenhum momento exigiu que toda manifestação de capacidade contributiva se sujeitasse a um imposto. Ao contrário: a própria repartição de competências tributárias deixou uma série de situações de lado, naquilo que se denominou “competência residual”.

Se o constituinte arrola fenômenos econômicos e os distribui entre as pessoas jurídicas de Direito Público, é imediato que a escolha não poderia ser exaustiva: outras situações da vida, igualmente relevantes para identificar aqueles que teriam condições de contribuir para os gastos comuns, são deixadas de lado. Acaso alguém duvidará da capacidade contributiva manifestada pela propriedade intelectual? Deter uma marca, em certos casos, pode revelar maior capacidade contributiva que uma propriedade imobiliária, mas apenas a última foi contemplada pelo constituinte na repartição de competências.

Do mesmo modo como se dá uma eleição, pelo constituinte, de fenômenos que indicarão capacidade contributiva, o ordenamento brasileiro impõe um segundo corte, desta feita a cargo do legislador, no âmbito de sua competência. Ou seja: em virtude do princípio da legalidade, a tributação não esgota, necessariamente, todo o campo reservado à competência do ente tributante. É prerrogativa do legislador escolher, dentro daquele campo, as hipóteses que darão azo à tributação.

Decorre daí que os fenômenos que serão submetidos à tributação nem de longe têm o condão de esgotar o universo de manifestações de capacidade contributiva. A presença de situação que revele, objetivamente, aquela capacidade, é condição necessária, mas não suficiente, para que se dê a imposição tributária. Não basta, pois, averiguar a ocorrência de capacidade contributiva, para que de imediato se conclua pela tributação. Importa que a situação tenha sido contemplada, de modo abstrato, pelo legislador. O exemplo do imposto sobre grandes fortunas, previsto constitucionalmente mas jamais instituído, evidencia a importância da decisão do legislador.

É próprio, pois, do ordenamento que algumas manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas e outras tantas escapem de tal ônus. A mera presença de capacidade contributiva não constitui, daí, razão suficiente para se pretender ver alcançada pela tributação situação não contemplada pelo legislador.

No direito comparado, encontrar-se-ão soluções até mesmo favoráveis ao emprego da analogia em matéria tributária, em claro prestígio ao valor veiculado pelo princípio da capacidade contributiva. É o caso do abuso de formas jurídicas, presente nos ordenamentos alemão e austríaco, acima examinado. Segundo explica Joachim Lang, a ordem jurídica alemã não contempla a proibição da analogia porque o princípio da segurança jurídica, de natureza formal, não pode prevalecer diante de princípios materiais do Estado de Direito³⁴. O mesmo autor relata que naquele país sustentava-se a proibição da analogia em matéria tributária como se-

³⁴ Cf. Joachim Lang, *in*: Klaus Tipke e Michael Lang, *Steuerrecht*. 20ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 79.

quência da proibição de analogia em matéria penal, mas essa opinião, prevalecente até a década de 80, foi afastada a partir do congresso anual de 1983 da Sociedade Alemã de Tributaristas (DStJG). Na opinião do referido jurista, também em matéria tributária existem princípios suscetíveis de analogia e o princípio da legalidade tributária não se vê ferido se o aplicador da lei corrige aquilo que ficou incompleto no texto da lei, contrariamente ao que se esperaria. Para ele, o preenchimento de lacunas por analogia corresponde ao princípio democrático, ao realizar a vontade do legislador democrático, que não se viu completada por falhas textuais. Segundo o raciocínio do professor alemão, ao preencher lacunas por meio de analogia, o aplicador da lei não fere o princípio da repartição de Poderes, mas atua de modo a “aprimorar” (*nachbesserd*), buscando a intenção do legislador³⁵.

Diante da inexistência de dispositivo permitindo ou proibindo o emprego da analogia gravosa em matéria tributária na Alemanha, a questão é resolvida, naquele país, a partir da ponderação de princípios. Os princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito viriam impedir o emprego da analogia, enquanto a capacidade contributiva falaria em seu favor. Daí a solução de se admitir a analogia apenas em casos extremos, como o do abuso de formas jurídicas, já que (i) tais casos são, afinal, previstos pelo legislador; e (ii) não ofende a segurança jurídica uma tributação previsível: quem abusa das formas jurídicas deveria antever qual seria o resultado de sua conduta.

Extraí-se daí a distinção entre os casos em que o raciocínio analógico, posto que estendendo a norma além do sentido possível das expressões utilizadas pelo legislador, ainda se encontra na intenção deste, diversamente daquelas situações que foram deixadas de lado. Ou seja: não seria qualquer analogia aceitável: o primado da legalidade não permite que o intérprete/aplicador substitua o legislador; a analogia se restringiria aos casos em que o legislador, posto buscando regular uma situação, fê-lo inadequadamente. A analogia, nesse caso, seria mera descoberta do sentido da norma, criada pelo legislador. Vogel explica que na Alemanha, onde se defende que por vezes seja cabível a analogia, ninguém entende que da analogia se possa criar um novo imposto (como seria o caso de um imposto sobre o vinho, por analogia ao vigente imposto sobre cerveja); a analogia, para seus defensores, seria apenas para o caso de “correções marginais” (*Randkorrekturen*), o que torna duvidoso se é caso de analogia ou de mera interpretação extensiva. Na sua argumentação, denomine-se ou não analogia, o fato é que o juiz deve buscar uma solução jurídica para os casos em que uma lei deixe uma questão jurídica em aberto. Caso a solução não surja a partir dos critérios interpretativos tradicionais, então se trazem valores que o legislador tenha exprimido em outro ponto da lei (ou de outra lei). Ele rejeita o argumento de que tal procedimento não poderia ir contra o contribuinte, já que isso poderia acontecer em qualquer questão jurídica (ou não seria uma questão jurídica)³⁶.

³⁵ Cf. Joachim Lang. *Op. cit.*, (nota 34), p. 153.

³⁶ Cf. Klaus Vogel. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, in: Josef Isensee e Paul Kirchhof (orgs.) *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV - Finanzverfassung - Bundestaatliche Ordnung*. Heidelberg: C.F. Müller, 1990, pp. 3-86 (52).

Interessante pesquisa sobre a analogia no Direito Comparado foi feita por Klaus Tipke³⁷. São as seguintes as suas conclusões:

- na Áustria, admite-se a analogia em matéria tributária, como reflexo dos postulados de igualdade e justiça da tributação (Doralt/ Ruppe);
- na Suíça, por muito tempo se afirmou ser vedada a analogia, mas desde 1983 passou-se a admiti-la, já que a proibição da analogia não contrariaria o princípio democrático ou o princípio da determinação da hipótese tributária; os limites literais não trariam mais segurança jurídica; vedada estaria apenas a analogia para preenchimento de lacunas impróprias (decorrentes de falhas políticas) (Locher);
- embora se imagine que o Direito britânico, por sua natureza de *case Law*, poderia ser mais livre, Tipke conclui que o Direito Tributário inglês (*statute Law*) é mais preso à literalidade que qualquer outro (*adherence to the statutory words; strict construction*). Esta tradição - que também foi adotada pelo Canadá e pela Austrália, embora ali rompida - remonta pelo menos à *Bill of Rights* de 1689, que proibiu a Coroa de exigir impostos sem a concordância do Parlamento. Por isso, presumia-se que a autorização não poderia ir além do que literalmente se extraísse do texto;
- já nos Estados Unidos, a aplicação do Direito se dá com base em argumentos baseados em casos. Os tribunais tendem a “interpretações” largas, quando assim exige a finalidade da lei. No caso de dúvida quanto à finalidade, mantém-se uma interpretação literal. Não há limites teóricos precisos entre interpretação, preenchimento de lacunas e outras formas de integração;
- na França, literatura e jurisprudência admitem a analogia tanto favorável ao contribuinte como ao Fisco, a fim de encontrar um *acte de bonne administration* (Trotabas). Marchesou denomina o dogma da interpretação estrita como uma imagem da ideologia liberal do século XIX, superada pelo pragmatismo dos juízes;
- na Bélgica, mantém-se a proibição da analogia, baseada em princípios da legalidade e da separação de Poderes;
- na Itália, o tema é polêmico. Os que afirmam ser proibida a analogia baseiam-se na legalidade; os que defendem a analogia baseiam-se na igualdade e na capacidade contributiva; os juízes afirmam ser proibida a analogia, mas acabam por acatá-la sob o manto de interpretação extensiva;
- na Espanha, a Lei Geral Tributária veda a analogia gravosa, mas admite-se seu emprego para evitar a elusão fiscal;
- no México, o *Código Fiscal de la Federación* de 1977 exige a interpretação estrita da lei;
- nos Países Baixos, alguns autores veem no princípio constitucional da legalidade uma proibição de analogia, mas essa opinião é minoritária.

No Brasil, o tema da proibição da analogia gravosa é regulado positivamente pelo artigo 108, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional. Afinal, o artigo 146

³⁷ Cf. Klaus Tipke. *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I. “Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechstaatliche Grundlagen”. 2ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2000, pp. 220 e ss. Os nomes em parênteses são autores citados pelo próprio Prof. Tipke.

da Constituição Federal inclui entre as funções da lei complementar (inciso II) *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*. Conforme já se viu ao se estudarem as fontes do Direito Tributário, a expressão “regular” não significa apenas regulamentar, mas também calibrar, *i.e.*, resolver o tema quando duas limitações constitucionais ao poder de tributar entrem em conflito. A lei complementar exercerá seu papel ao regular o assunto, decidindo pela prevalência de uma ou outra.

A lei complementar pode, pois, regular o alcance de uma limitação em função de outra. É esse o caso do conflito entre a legalidade e a igualdade. Tais serão as situações em que o contribuinte, firme na legalidade, incorre em situação não prevista pelo legislador e portanto entende não dever qualquer tributo; o Fisco, por sua vez, poderá, baseando-se na igualdade, sustentar ser inaceitável que aquele contribuinte fuja da carga a que se sujeitam seus concidadãos, tendo em vista estar em situação economicamente equivalente aos últimos. Esse conflito será resolvido pela lei complementar.

No caso, como visto, o artigo 108, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional vedará que o raciocínio analógico implique a exigência de tributo não previsto em lei. Prevalecerá, destarte, a legalidade.

Ou seja: diferentemente de outros sistemas jurídicos, o ordenamento brasileiro possui regra, com fundamento constitucional, a impedir que em nome da igualdade se exija tributo não previsto pelo legislador. Diante de uma situação fática, o intérprete/aplicador buscará a construção da norma aplicável; concluindo pela não incidência, não é aceitável que, em nome da capacidade contributiva, se estenda a tributação, por analogia, a situação não contemplada pelo legislador.

Esta conclusão, entretanto, leva à seguinte indagação: se é a lei complementar quem regula as limitações ao poder de tributar, poderia uma nova lei complementar vir a tomar decisão diversa, *i.e.*, admitir a analogia gravosa, em caso de abuso?

Esta questão traz de volta o caso brasileiro, onde já se viu introduzido o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional. Admitindo-se ser ele a norma geral antiabuso brasileira, quais os seus limites?

IV - Limites Constitucionais à Norma Antiabuso

Uma vez sustentado que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, importa investigar, à luz do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, quais as barreiras constitucionais que limitam seu alcance.

Especificamente, deve-se investigar se o sistema tributário conviveria com uma norma geral antiabuso que, à semelhança daquelas adotadas em outros ordenamentos, admitisse a descon sideração de negócios jurídicos, quando estes fossem celebrados unicamente com a finalidade de evitar a incidência de um tributo.

IVI - A legalidade veda a analogia

A analogia em matéria tributária conflita com o princípio da legalidade, quando de seu emprego resulta a exigência de tributo sem lei que o estabeleça.

É importante que se ressalte que a legalidade, no ordenamento brasileiro, se reveste de maior rigor que seus pares estrangeiros: por aqui, não basta que o legis-

lador autorize uma tributação; ele deve - ele mesmo - prever todas as circunstâncias para o surgimento da obrigação tributária.

Daí que se a norma antiabuso for enquadrada no gênero da analogia, ou seja, se por ela se permitir que se estenda o conseqüente normativo a situação não prevista pelo legislador, então imediata será a conclusão pela inconstitucionalidade da medida. Não valerão, no ordenamento brasileiro, os argumentos trazidos do Direito Comparado, no sentido de que a segurança jurídica não teria sido frustrada, já que o contribuinte *sabia* que estava sujeito ao imposto e por isso mesmo adotou o planejamento; ao contrário, o contribuinte *sabia* que somente estava sujeito a tributo se a lei assim o previsse. Em tal sistema não há espaço para qualquer analogia.

Neste sentido, uma norma que permitisse ao aplicador da lei substituir um fato ocorrido por outro, que seria desejável (pelo Fisco) seria imediatamente taxada de inconstitucional. Se o fato ocorrido não se enquadra na hipótese tributária, não há como admitir a tributação.

IV.2 - A legalidade não impede a desconsideração

Diversa é a situação, entretanto, quando a norma antiabuso permite que alguns dados fáticos, porque abusivos, sejam desconsiderados. Não há, com efeito, no parágrafo único do artigo 116 mandamento no sentido de que se tributem fatos não ocorridos.

Diferentemente do paralelo alemão, a norma antiabuso brasileira não substitui o fato ocorrido por outro imaginário; simplesmente, abstraem-se alguns fatos e juntam-se os elementos fáticos que sobram. Se a autoridade administrativa for capaz de demonstrar, a partir dos elementos fáticos restantes, que estes denotam a existência de outro negócio jurídico, então este não terá sido criado pela autoridade, mas apenas revelado, a partir de fatos efetivamente ocorridos. Se estes fatos correspondem à hipótese tributária, então haverá a tributação.

Em síntese, o princípio da legalidade vedará que se inventem fatos. O contribuinte tem o direito de não incorrer no fato jurídico tributário. A norma geral antiabuso encontrará espaço, portanto, apenas quando se constatar que o fato jurídico tributário pode ter sido desnaturado por outros fatos, igualmente ocorridos, os quais acabam por impedir que se considere concretizada a hipótese tributária. Se os últimos fatos forem abusivos, poderá a lei complementar autorizar sua desconsideração.

IV.3 - Fatos abusivos

Ao desconsiderar fatos ocorridos, com a finalidade de revelar outros fatos, igualmente ocorridos, que concretizam a hipótese tributária, o legislador deve ter uma fundamentação. Afinal, não se trata de caso de simulação; a norma antiabuso afasta alguns fatos da própria incidência da lei tributária.

A fundamentação parece ser colocada na natureza abusiva de tais fatos; são fatos praticados com a finalidade de afastar a tributação que, doutro modo, ocorreria. Mais ainda, são fatos que não se prestam a qualquer outra finalidade, senão afastar aquela tributação.

Um exemplo onde se poderia cogitar da aplicação da norma antiabuso é o seguinte: tendo em vista que a legislação tributária exige que os negócios entre

partes ligadas sejam feitos a valor de mercado, sob pena de caracterizar distribuição disfarçada de lucros, determinada pessoa jurídica aliena, a valor de custo, bem de seu ativo a seu sócio sob a rubrica de redução de capital (artigo 22 da Lei nº 9.249/1995). A redução de capital ocorre e o bem é alienado ao sócio. Este, depois de ser proprietário do bem, aliena-o a valor de mercado, apurando ganho de capital. Não há - note-se - indício de simulação. Considere-se que a pessoa jurídica, em virtude da redução de capital, vê-se imediatamente com seu crédito comprometido, de modo que o sócio, tão logo tenha alienado o bem, aumenta novamente o capital da pessoa jurídica, agora com o total do preço de seu negócio. Seria o caso de se dizer abusiva a redução de capital, já que ela foi feita com a única finalidade de afastar a incidência do imposto, atuando mesmo em prejuízo do interesse da pessoa jurídica. Pois bem: se a redução de capital foi abusiva, poderia ela ser desconsiderada. O que sobraria? Uma alienação de bem da pessoa jurídica a seu sócio, a valor de custo, sem a rubrica de redução de capital. Ora, como a regra é que a alienação deve ser feita a valor de mercado, é imediata a possibilidade de se aplicar a regra da distribuição disfarçada de lucros.

O que se nota pelo exemplo é que o espaço ideal para a norma antiabuso é quando se desconsidera uma incidência baseada em categoria jurídica (por exemplo, a incidência de uma norma de isenção), passando a prevalecer outra norma que dispense qualquer qualificação jurídica, por conta da incidência sobre fatos econômicos restantes.

A pergunta que surge é: qual o parâmetro para que se identifique como abusivo - e portanto sujeito a desconsideração - determinado ato?

A finalidade tem sido apontada como tal parâmetro: importaria evidenciar que o ato foi praticado com a finalidade de impedir a configuração do fato jurídico tributário.

Mas será que todo ato praticado com tal finalidade é passível de desconsideração?

O estudo do ordenamento tributário exige firme resposta negativa. Afinal, o reconhecimento da existência do efeito indutor da norma tributária leva a raciocínio diverso. O legislador tributário não desconhece a circunstância de que os particulares buscam a menor carga tributária e vale-se desta característica para, por meio de estímulos e desestímulos, intervir sobre o domínio econômico.

Daí a afirmação de que a prática de atos com a finalidade de evitar a concretização do fato jurídico tributário não é necessariamente abusiva; ao contrário, pode ser ela o resultado buscado pelo ordenamento.

Evidencia-se que nem todo ato praticado com aquela finalidade pode ser reprimido por uma norma geral antiabuso. Importa que o ato seja abusivo.

Ora, não é abusivo o ato cujo efeito é consoante o ordenamento. Se o legislador tributário estimula um comportamento por meio de incentivos fiscais, a não tributação não pode ser considerada resultado abusivo.

Portanto, somente pode ser considerado abusivo o ato se seu efeito (a não tributação) não for sustentado pelo ordenamento, *i.e.*, se dali resultar um tratamento anti-isonômico.

Surge, então, o princípio da igualdade como fundamento e limite para a norma antiabuso: servirá ela para assegurar a concretização daquele princípio.

Daí explicar-se o papel relevante da capacidade contributiva como parâmetro para a aplicação da norma antiabuso: esta assegura que situações economicamente equivalentes recebam igual tratamento.

Ocorre que não é a capacidade contributiva o único critério de *discrimen* entre contribuintes. Em um sistema plural, vários são os princípios, presentes na Ordem Econômica, que podem justificar um tratamento discriminatório. Por exemplo, é perfeitamente aceitável que dois contribuintes de idêntica capacidade contributiva tenham tratamento tributário diferenciado, se um deles adota práticas ambientais salutares, enquanto o outro é poluidor contumaz. De igual modo, pode surgir tratamento tributário diferenciado entre aqueles que empregam maior ou menor quantidade de mão de obra.

O que é inaceitável é a discriminação sem base constitucional: uma lei que resultasse em tratamento distinto entre contribuintes que se encontrassem em situação equivalente contrariaria o artigo 150, II, da Constituição Federal (Princípio da Igualdade).

Encontra-se, então, fundamentada constitucionalmente a lei antiabuso, se por meio dela se busca impedir que a lei contrarie o Princípio da Igualdade. Abusivo será o ato do contribuinte quando dele resultar um tratamento anti-isonômico, *i.e.*, um tratamento diferenciado sem base em valores constitucionais.

IV.4 - Liberdade de iniciativa e autonomia privada

Não são só legalidade e capacidade contributiva que concorrem na aplicação da norma geral antiabuso. Importa ver que esta pode atingir todo o ordenamento.

Ganha relevância, na Ordem Constitucional, o princípio da livre-iniciativa, arrolada, juntamente com a valorização do trabalho, como fundamentos da Ordem Econômica, no artigo 170 da Constituição Federal. Liberdade de iniciativa exige autonomia privada: os empreendedores devem poder organizar-se da forma como melhor lhes convier, inclusive buscando a menor carga tributária possível. Não cabe ao Estado tolher a liberdade de auto-organização, já que a Ordem Econômica prevê que da criatividade do empresário se atinge maior eficiência entre os agentes econômicos.

Daí que a norma antiabuso deve ter caráter excepcional: ela apenas se aplica em casos anti-isonômicos; se o tratamento diferenciado se explica pela melhor organização empresarial, então não há que se questionar a vantagem legitimamente auferida.

IV.5 - Segurança jurídica e Estado de Direito

A cláusula geral antiabuso pode gerar crítica quando, em virtude de sua abertura, acabe por tornar incerta sua aplicação. Daí a importância que deve ser dada à sua hipótese: não são quaisquer atos que podem ser desconsiderados pela autoridade, mas apenas aqueles *praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*.

A prova da finalidade de um ato é das matérias mais complexas no Direito. Nem por isso se pode condenar lei que exija tal prova. Em matéria penal, por exemplo, a prova do aspecto subjetivo (dolo) é regra e não se alega seja a segurança ju-

rídica ofendida por tal exigência. No caso da norma antiabuso, cabe a seu aplicador provar a ocorrência dos seus requisitos, *i.e.*, demonstrar que o ato desconsiderado tinha a finalidade ali prevista.

Claro está que o legislador ordinário pode arrolar indícios que, uma vez presentes, criarão a presunção de tal finalidade. É assim que se tentou, por meio da Medida Provisória nº 66, identificar na falta de propósito negocial o indício de que o ato foi praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário. Desde que razoáveis, presunções legais são instrumento adequado para dotar o Fisco de critérios para desconsiderar atos ou negócios jurídicos. Têm a seu favor, ademais, a vantagem de tornar mais objetiva a aplicação da norma geral, já que o contribuinte passa a conhecer, de antemão, quais as circunstâncias que darão azo à desconsideração.

V - Conclusão

Não é pacífica a natureza do dispositivo inserido no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Admitindo-se seja ele uma norma geral antiabuso, constata-se que o ordenamento brasileiro convive com semelhante norma, desde que obedecidos certos limites.

Nem sempre há espaço para a norma geral antiabuso; boa parte dos casos em que se invocam temas como “propósito negocial” ou “substância” poderiam ser resolvidos com as ferramentas clássicas do Direito, conhecidas desde a Jurisprudência dos Conceitos. São situações em que a mera subsunção já resolveria o tema. Assim, sejam os casos de simulação, sejam os passíveis de consideração econômica, têm em comum a necessidade de se negar a incidência da lei tributária, afastando, daí, o efeito tributário pretendido pelo contribuinte.

Somente nos raros casos em que as ferramentas da subsunção não sejam suficientes para limitar o planejamento tributário, surge a possibilidade da norma antiabuso. Exemplares são as situações em que a hipótese tributária se firma em categorias de Direito Privado, possibilitando que o particular delas se afaste, conquanto acabe por atingir equivalente resultado econômico.

No caso brasileiro, a norma antiabuso não pode revestir-se de caráter analógico, em face do Princípio da Legalidade. Em nenhum caso, portanto, se tolerará que a desconsideração resulte em substituir um fato ocorrido por outro inventado. Da desconsideração resultará, quando muito, uma nova avaliação dos fatos não desconsiderados, aplicando-se sobre estes a lei tributária.

A desconsideração apenas cabe em casos abusivos. Como a norma antiabuso se justifica pelo princípio da igualdade, somente cabe falar em abuso quando o efeito do planejamento tributário resultar em tratamento anti-isonômico, não justificado por qualquer valor constitucional.

A norma geral antiabuso não é um cheque em branco. Importa a autoridade administrativa demonstrar a presença de seus requisitos, em especial a *de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*. Pode a lei tributária prever indícios na presença dos quais se presume a existência de tal intenção.